



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23-4-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 1274

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 31-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού κατά της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30-11-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» , ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 77.184,04€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 71.835,18€, ήτοι 149.019,22€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 30-11-2018 οικείας έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2018 εντολής ελέγχου. Η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ παρέλαβε το με αριθμό/2017 Δελτίο Πληροφοριών του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, που ελέγχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., είχε καταχωρήσει στα βιβλία της 2 εγγραφές στις 31-10-2012 ποσού 81.600€ και 195.000€, για τις οποίες ανέφερε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση αρνήθηκε την έκδοση παραστατικού. Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε καταρτίσει 2 συμβάσεις έργου με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: α) για το έργο την με αριθμό θεώρησης/2012 σύμβαση υπεργολαβίας με συνολική αμοιβή 161.600€ για την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε εκδώσει το με αριθμό/2012 ΤΠΥ αξίας 80.000€ και Φ.Π.Α. 18.400€ και β) για το έργο την με αριθμό θεώρησης/2012 σύμβαση υπεργολαβίας με συνολική αμοιβή 650.000€ για την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε εκδώσει το με αριθμό/2012 ΤΠΥ αξίας 455.000€ και Φ.Π.Α. 104.650€. Για τη διαφορά μεταξύ της συνολικής αμοιβής που αναγράφεται στις συμβάσεις και των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση παραστατικών, ποσού 81.600€ και 195.000€ για κάθε σύμβαση αντίστοιχα, θεώρησε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ότι δεν είχε εκδοθεί φορολογικό στοιχείο. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο επέδωσε στις 3-10-2018, και το με αριθμό/.../2018 Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο επέδωσε στις 6-11-2018. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/2018 έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο: α) δεν όφειλε να εκδώσει τιμολόγιο για τα συγκεκριμένα ποσά (81.600€ και 195.000€) διότι δεν είχε πληρωθεί, β) η χρήση 2012 έχει παραγραφεί. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και συνέταξε την οικεία έκθεση ελέγχου και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση/τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Δεν συντρέχει η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ.186/1992 για απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων ή μη εμφάνιση ως έσοδα της επιχείρησης, διότι τα συγκεκριμένα ποσά δεν τα έχει πληρωθεί από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ – δεν συντρέχει περίπτωση προσαύξησης 8% των ακαθαρίστων εσόδων
- Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση έχει καταθέσει αίτηση πτώχευσης, η οποία έχει εγκριθεί με την με αριθμό/2013 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών. Η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε την από 1-11-2012 αγωγή κατά του του, κύριου μετόχου της υπό πτώχευση αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, η

οποία εκδικάστηκε στις 20-9-2018 και απόφαση επί της οποίας δεν είχε εκδοθεί μέχρι την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής

- Παραγραφή

Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε το με αριθμό ΔΕΔ ΕΙ2019 υπόμνημα, το οποίο ελήφθη υπόψη στην εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση δεν όφειλε Φ.Π.Α. για το μη τιμολογηθέν μέρος της αμοιβής.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 62 του ν.3842/2010: *«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»*

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 27 του ν.3943/2011:

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του

άρθρου 30 , οφείλουν να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:

α) ...

β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά το διακανονισμό που έγινε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33.»

Επειδή η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 έπρεπε να υποβληθεί μέχρι τις 10-5-2012, υποβλήθηκε στις 18-5-2013, και κατ' επέκταση δεν υφίσταται παραγραφή της χρήσης μέχρι και την 31-12-2018, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000): «3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 49 «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 16 του ν.2948/2001: «1.Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης προσθέτοντας την αξία των μη εκδοθέντων τιμολογίων, ήτοι

276.600€, στο σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εισοδημάτων της χρήσης. Δεν πραγματοποιήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός του Φ.Π.Α., όπερ συνεπάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι εσφαλμένα πραγματοποίησε ο έλεγχος εξωλογιστικό προσδιορισμό και προσαύξηση κατά 8% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 12 «Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.» του Π.Δ.186/1992:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επάγγελμα τός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς κα για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο. ...

14. ... Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πόντους μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1082/ 4-6-2010 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου από υπεργολάβο για δημόσιο τεχνικό έργο»:

«Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με τη τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων (άρθρο 1).

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν, εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., κ.λπ.), το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι, σε περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

4. Περαιτέρω, με την αριθ. 1118148/936/3/24.11.1992 (παρ. 12.5.2) ερμηνευτική εγκύκλιο του π.δ. 186/1992 διευκρινίστηκε, ότι το τιμολόγιο τεχνικών έργων εκδίδεται όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου του υπόχρεου σε έκδοσή του. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

5. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται. Οι πιο πάνω διατάξεις της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 34 δεν αναφέρονται στα έσοδα που αποκτά ο υπεργολάβος από τον εργολήπτη δημόσιου τεχνικού έργου, αλλά περιοριστικά στα έσοδα του εργολήπτη.

6. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για τα δημόσια τεχνικά έργα, τα σχετικά τιμολόγια εκδίδονται μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η πιστοποίησή τους, με βάση τις διατάξεις που αναφέρονται ανωτέρω στην παράγραφο 2 του παρόντος.

7. Από τη διοίκηση είχε γίνει δεκτό κατά το παρελθόν ότι τα κέρδη του υπεργολάβου, που εκτελεί υπεργολαβικά τμήμα δημόσιου τεχνικού έργου, προσδιορίζονται με το συντελεστή καθαρού κέρδους 10%, καθόσον με την ανάθεση αυτή δεν αλλοιώνεται η φύση (σχέση) του όλου έργου που εξακολουθεί να είναι δημόσιο (έγγραφο 1049892/10416/Β0012/30.6.1997) και επομένως ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου του υπεργολάβου είναι ο αυτός με το χρόνο τιμολόγησης του δημόσιου τεχνικού έργου (έγγραφό μας 1052856/301/0015/3.8.2005).

8. Με την εγκύκλιο 1024316/10321/Β0012/ΠΟΛ.1097/9.7.2008 διευκρινίστηκε ότι, όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημοσίου έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματός του δεν επηρεάζεται από το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος του εργολήπτη που είναι ο χρόνος πιστοποίησης και ορίζεται ρητά από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. Αντίθετα, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος για τον υπεργολάβο δεν ορίζεται ρητά και κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, με την επισήμανση ότι κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο προς τα ανωτέρω καταργείται.

9. Κατά συνέπεια, με βάση την προαναφερόμενη εγκύκλιο, και για τις χρήσεις 2008 και εξής, όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημόσιου τεχνικού έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο ο

χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από τον τελευταίο στον ανάδοχο είναι ο προσδιοριζόμενος με τις προαναφερθείσες διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., ήτοι με την ολοκλήρωση και παράδοση του έργου, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου του υπόχρεου σε έκδοσή του. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

10. Επειδή διαπιστώνεται συχνά ότι υπερβολάβοι δημόσιων τεχνικών έργων εξακολουθούν να εφαρμόζουν την ανακληθείσα θέση της Διοίκησης και να εκδίδουν τα σχετικά τιμολόγια στο χρόνο που εκδίδουν τα τιμολόγια δημόσιων τεχνικών έργων οι εργολάβοι προς το Δημόσιο, σε ότι αφορά τα ρυθμιζόμενα με τη παρούσα εγκύκλιο θέματα, και σχετικά με τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ως προς το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου από τον υπερβολάβο για δημόσια τεχνικά έργα, λαμβανομένων επιπλέον υπόψη και των αρχών περί χρηστής Διοίκησης, δεν θα επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, κατά περίπτωση, εφόσον τα σχετικά τιμολόγια εκδοθούν έως 31.7.2010.

11. Κάθε άλλη διαταγή μας με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.»

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών, η προσφεύγουσα επιχείρηση όφειλε να έχει εκδώσει τιμολόγιο για το σύνολο του ποσού της κάθε σύμβασης με την παράδοση του έργου μέσα στο 2012. Ορθά ο έλεγχος προσέθεσε τη διαφορά στις δηλωθείσες εκροές της προσφεύγουσας επιχείρησης και υπολόγισε το Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτά. Σημειώνεται ότι η με αριθμό 364/2013 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών δημοσιεύτηκε στις 10-4-2013.

Αναφορικά με τις ευνοϊκότερες κυρώσεις, ορθά ο έλεγχος πραγματοποίησε την παρακάτω σύγκριση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 72 παρ.17 του ν.4174/2013, κατόπιν των τροποποιήσεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017:

(Δ)=(Α)* 0,73%*59 μήνες						
	(Α)	(Β)=(Α)*120%	(Γ)=(Α)*50%		(Ε) = (Γ) + (Δ)	
	Διαφορά φόρου	Άρθρο 1 ν.2523/ 1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/ 2017	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Β) και (Ε)
1276/ 2018	77.184,04€	92.620,85€	38.592,02€	33.243,16€	71.835,18 €	71.835,18 €

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30-11-2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη,

κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 31-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης
«..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 (πράξη/2018):

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	77.184,04€
Πρόστιμο άρθρου 72 παρ.17 ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας	71.835,18€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	149.019,22€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.