



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23-4-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 1272

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 επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 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 επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 69.150€ για μη έκδοση 2 Τ.Π.Υ. αξίας 276.600€.

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 πρέπει να έχει αναδρομική εφαρμογή η επιεικέστερη κύρωση και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

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, προϊσχύουσες 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 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997): «5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2012 υποβαλλόταν το 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 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 και 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 δημοσίου 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 υπεργολάβοι 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 υπεργολάβο 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1097/ 9-7-2008 «Χρόνος κτήσης εισοδήματος υπεργολάβου δημοσίου τεχνικού έργου.»:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1.Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του ν.2238/1994, 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 περιπτ. α' της παρ.4 του άρθρου 34 δεν αναφέρονται στα έσοδα που αποκτά ο υπεργολάβος από τον εργολήπτη δημοσίου τεχνικού έργου, αλλά περιοριστικά στα έσοδα του εργολήπτη.

2. Η Συνέλευση των Προϊσταμένων Νομικών Διευθύνσεων με την αριθ.690/1984 γνωμοδότησή της, που έχει γίνει δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, αποφάνθηκε ότι επί εκτελέσεως δημοσίου τεχνικού έργου με ίδια υλικά, και τα καθαρά κέρδη του υπεργολάβου προσδιορίζονται με τη χρήση του συντελεστή 10%, που χρησιμοποιείται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του εργολάβου (Ε.14991/267/ΠΟΛ.205/1985).

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 λαμβάνεται

το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 (Α.Ε, Ε.Π.Ε, συνεταιρισμοί, κ.λπ.), ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα μεν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (βέβαιες και εκκαθαρισμένες δαπάνες), ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται (π.21503/139/1958 ερμηνευτική εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958, 1134439/10881/Β0012/18.12.1995 και 1107482 /11297/Β0012/22.12.2000 έγγραφά μας) κ.ο.κ..

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημοσίου τεχνικού έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος 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 ΚΦΕ.

Αντίθετα, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος για τον υπεργολάβο δεν ορίζεται ρητά και κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Δηλαδή, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος που παραδίδεται το εκτελεσθέν έργο στον εργολήπτη, οπότε είναι και απαιτητό το τίμημα από τον δεύτερο.

6. Κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο δεν ισχύει.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 75 του ν.3842/2010 και του άρθρου 26 του ν.3943/2011: «1.Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας τριακόσια (300) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε τετρακόσια (400) ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α. Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό. το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση. ...

8.Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος

της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης. ...

10.Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/ 17-10-2015): «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία και δεν είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της ποσό 276.600€ για τη συγκεκριμένη χρήση 2012 και συγκεκριμένα ποσό 81.600€ για το έργο

....., η αξία του οποίου βάσει της σύμβασης ήταν 161.600€, και ποσό 195.000€ για το έργο , η αξία του οποίου βάσει της σύμβασης ήταν 650.000€.

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών, η προσφεύγουσα επιχείρηση όφειλε να έχει εκδώσει τιμολόγιο για το σύνολο του ποσού της κάθε σύμβασης. Ορθά ο έλεγχος καταλόγισε ως πρόστιμο το 25% της αξίας για την οποία δεν είχαν εκδοθεί παραστατικά.

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:

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 (πράξη/2018): 69.150€

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.