



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11.04.2019
Αριθμός Απόφασης: 866

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **13.12.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία "...", και το διακριτικό τίτλο "...", **ΑΦΜ** ..., που εδρεύει στη ..., κατά της με αρ. .../10.10.2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ύψους 10.042,20 ευρώ, φορολογικού έτους 2014, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 20/12/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 13.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία "...." και το διακριτικό τίτλο "...", 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 αρ. .../03.10.2017 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, οπότε και διαπιστώθηκε από τους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης η ανακριβής έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου (τιμολογίου τεχνικών έργων) για την κατασκευή τεχνικού έργου στο ... με αποκρυσταλλωμένη αξία τουλάχιστον ύψους 40.168,81 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 6 του Ν. 4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν. 4337/2015.

Ειδικότερα την 08.01.2015 κοινοποιήθηκε στη Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης η από 30.12.2014 εξώδικη δήλωση της κοινοπραξίας με την επωνυμία "..." με ΑΦΜ ... απευθυνόμενη προς την προσφεύγουσα. Περιεχόμενο της ως άνω εξώδικης δήλωσης αποτέλεσαν τα εξής πραγματικά περιστατικά: Η κοινοπραξία με την επωνυμία "..." συμφώνησε, με το από 25.06.2014 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας, με την προσφεύγουσα την εκτέλεση έργου εκ μέρους της προσφεύγουσας συνολικής αξίας 670.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. Λόγω καθυστερημένης και πλημμελούς εκτέλεσης του έργου η υπεργολάβος και νυν προσφεύγουσα κηρύχθηκε έκπτωτη κατά την 21.09.2014. Ακολούθως η ως άνω κοινοπραξία προέβη σε επιμέτρηση των εκτελεσθεισών εργασιών εκ μέρους της προσφεύγουσας, οπότε και προέκυψε το εργολαβικό αντάλλαγμα ύψους 278.057,65 ευρώ μειούμενο κατά ποσοστό 30%, λόγω της έκπτωσης της προσφεύγουσας από το έργο, ήτοι το εργολαβικό αντάλλαγμα ανήλθε στο ποσό ύψους 194.640,35 ευρώ προ ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα εξέδωσε το υπ' αρ. .../04.08.2014 τιμολόγιο ύψους 90.000 ευρώ επομένως όφειλε να εκδώσει τιμολόγιο για το υπόλοιπο ποσό ύψους 104.640,35 ευρώ πλέον ΦΠΑ ύψους 24.067,28 ευρώ, ήτοι το συνολικό ποσό ύψους 128.707,63 ευρώ. Η ως άνω κοινοπραξία κάλεσε την προσφεύγουσα, με εξώδικη δήλωση την 22.12.2014, να εκδώσει τιμολόγιο για το εναπομείναν ποσό έως την 29.12.2014. Η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε το σχετικό τιμολόγιο και ως εκ τούτου η κοινοπραξία εξέδωσε το υπ' αρ. .../30.12.2014 τιμολόγιο ύψους 104.640,35 ευρώ.

Έπειτα από έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων της προσφεύγουσας για τη χρήση 2014 διεπιστώθη η έκδοση δύο φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 154.471,54 ευρώ και ΦΠΑ 35.528,46 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 190.000 ευρώ. Ακολούθως θυροκολλήθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας η με αρ. Πρωτ. .../2018 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης την με αρ. πρωτ. .../24.07.2018 έγγραφη απάντηση, σύμφωνα με την οποία δεν αμφισβητήθηκε η διενεργηθείσα επιμέτρηση του έργου. Επομένως εξεδόθη η υπ' αρ. .../10.10.2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ύψους 10.042,20 ευρώ, φορολογικού έτους 2014, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα προέβη στην ανακριβή έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου (τιμολογίου τεχνικών έργων) για την κατασκευή τεχνικού έργου στο Ν. Κεφαλληνίας με αποκρυσθαίνουσα αξία τουλάχιστον ύψους 40.168,81 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 6 του Ν. 4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν. 4337/2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται τα εξής:

1) Ως προς το εμπρόθεσμο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επικαλείται τη μη νόμιμη κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, ενόψει του γεγονότος ότι η θυροκόλληση της προσβαλλόμενης πράξης δεν έγινε παρουσία μάρτυρα, δεν υπογράφει ο μάρτυρας στην πράξη που επιδόθηκε, κατά παράβαση του άρθρου 55 του ΚΔΔ, δεν αναγράφεται η ώρα της θυροκόλλησης κατά παράβαση του άρθρου 56 του ΚΔΔ, δεν αναγράφεται η ιδιότητα του προσώπου που προέβη στην επίδοση, δεν επιδόθηκε η έκθεση ελέγχου και κατά παράβαση του άρθρου 55 παρ. 2 του ΚΔΔ, ο εξωτερικός φάκελος της επίδοσης είχε τα στοιχεία της ΣΤ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και όχι της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

2) Ως προς την ουσιαστική βασιμότητα της υπόθεσης, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι αυτή στηρίχθηκε σε εσφαλμένο υπολογισμό της επιμέτρησης της αξίας του έργου, ενόψει του γεγονότος ότι της καταλογίζονται δαπάνες, μετά του αναλογούντος Φ.Π.Α. και του παρακρατούμενου φόρου ποσοστού 3%, τις οποίες ουδέποτε αποδέχθηκε και στις οποίες δεν υπεβλήθη και ενόψει του γεγονότος ότι δαπάνησε ποσά για τα οποία δεν είχε υποχρέωση εξαιτίας της αδυναμίας της ως άνω κοινοπραξίας, να τηρήσει τις συμβατικές της υποχρεώσεις.

Ως προς το εμπρόθεσμο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 σχετικά με την κοινοποίηση των πράξεων ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή σύμφωνα με τις διατάξεις που εκάστοτε ισχύουν για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, ή β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του εν λόγω προσώπου ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν.2717/1999: «1. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 3, η επίδοση επιτρέπεται οπουδήποτε και οποτεδήποτε βρεθεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή μπορεί να γίνει. Αν η επίδοση διενεργηθεί σε τόπο ή χρόνο άλλο από εκείνον που προβλέπεται για κάθε περίπτωση, είναι άκυρη μόνο αν δεν συναινεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή γίνεται. Το ίδιο ισχύει και όταν η επίδοση διενεργείται σε ημέρα αργίας ή κατά τη διάρκεια της νύκτας, η οποία και θεωρείται ότι διαρκεί από τις επτά (7) το βράδυ ως τις επτά (7) το πρωί. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, η συναίνεση πρέπει να μνημονεύεται στην έκθεση. 2. Άρνηση παραλαβής του επιδοτέου εγγράφου δεν επιτρέπεται σε κανέναν, όταν η επίδοση γίνεται στο κατάστημα της αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή που παρά το νόμο παρέλειψε την έκδοσή της ή στο κατάστημα του δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμεί η εκδίκαση της σχετικής υπόθεσης. Σε περίπτωση άρνησης παραλαβής, το όργανο της επίδοσης βεβαιώνει την άρνηση στην έκθεση, την οποία, μαζί με το επιδοτέο έγγραφο, διαβιβάζει στη γραμματεία του οικείου δικαστηρίου. 3. Επίδοση σε χώρους λατρείας κατά τις ώρες των ιεροτελεστιών, των θρησκευτικών τελετών ή των προσευχών, καθώς και σε αίθουσα δικαστηρίου όταν συνεδριάζει, είναι άκυρη ακόμη και αν υπάρχει συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή διενεργείται. 4. Δικόγραφο που αφορά περισσότερους διαδίκους, επιδίδεται χωριστά στον καθέναν, εκτός αν η επίδοση γίνεται σε κοινό αντίκλητο ή κοινό δικαστικό πληρεξούσιο, οπότε αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. Σε κοινό νόμιμο αντιπρόσωπο περισσότερων ανικάνων διαδίκων αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. 5. Σε περίπτωση περισσότερων νόμιμων αντιπροσώπων, εκπροσώπων, δικαστικών πληρεξούσιων ή αντικλήτων διαδίκου, αρκεί η επίδοση προς έναν από αυτούς, ακόμη και όταν, από το νόμο, το καταστατικό ή την πράξη διορισμού τους, προβλέπεται ότι αυτοί ενεργούν από κοινού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν.2717/1999: «2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους. Όργανα της αστυνομίας ή της αγροφυλακής ή υπάλληλοι των δήμων ή κοινοτήτων μπορούν, μέσα στα όρια των εδαφικών τους περιφερειών, να διενεργούν τις επιδόσεις αυτές.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν.2717/1999: «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 56 του ν.2717/1999: «1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. 3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. 4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. (...)».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσβαλλόμενη πράξη, μετά της από 10.10.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιδόθηκε την 25.10.2018, ημέρα Πέμπτη, από εφοριακό υπάλληλο της ΣΤ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με τη σύμπραξη μάρτυρα, στην έδρα

της προσφεύγουσας, δια θυροκολλήσεως, διότι δεν κατέστη δυνατή η ανεύρεση του νομίμου εκπροσώπου αυτής, προκειμένου να επιδοθεί σε αυτόν η ως άνω πράξη. Ωστόσο από την από 25.10.2018 έκθεση επίδοσης της ΣΤ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, δεν προκύπτει η ώρα επίδοσης, στοιχείο κρίσιμο, προκειμένου να διακριβωθεί η τήρηση των επιταγών του άρθρου 47 παρ. 1 του ν.2717/1999, ως προς το χρόνο επίδοσης της πράξης, κατά παράβαση του άρθρου 56 παρ. 2 περ. γ του ν.2717/1999. Επομένως, εξ αυτού του λόγου, δε δύναται να εκκινήσει η προθεσμία των τριάντα ημερών που θέτει το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, για το παραδεκτό της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, περαιτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών του προσφεύγοντος, σχετικά με την εμπρόθεσμη άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, πρέπει δε αυτή να ληφθεί ως εμπροθέσμως και επομένως παραδεκτώς ασκηθείσα και να εξεταστεί ως προς την ουσιαστική της βασιμότητα.

Ως προς την ουσιαστική βασιμότητα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 4093/2012: *“1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.”*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1, 5 και 14 του Ν. 4093/2012: *“1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.*

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

2....

5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

6...

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 2859/2000, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. 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 πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3, 5 και 6 του Ν. 4337/2015: “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.

(...)

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.”

Επειδή στην παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”

Επειδή, ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη τα καταγραφέντα στοιχεία στην από 10.10.2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, συνάγεται ότι η κοινοπραξία με την επωνυμία “...” συμφώνησε, με το από 25.06.2014 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας, με την προσφεύγουσα την εκτέλεση έργου εκ μέρους της

προσφεύγουσας συνολικής αξίας 670.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. Λόγω καθυστερημένης και πλημμελούς εκτέλεσης του έργου η υπερβολή και νυν προσφεύγουσα κηρύχθηκε έκπτωτη κατά την 21.09.2014. Ακολούθως η ως άνω κοινοπραξία προέβη σε επιμέτρηση των εκτελεσθεισών εργασιών εκ μέρους της προσφεύγουσας, οπότε και προέκυψε το εργολαβικό αντάλλαγμα ύψους 278.057,65 ευρώ μειούμενο κατά ποσοστό 30%, λόγω της έκπτωσης της προσφεύγουσας από το έργο, ήτοι το εργολαβικό αντάλλαγμα ανήλθε στο ποσό ύψους 194.640,35 ευρώ προ ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα εξέδωσε το υπ' αρ. .../04.08.2014 τιμολόγιο ύψους 90.000 ευρώ επομένως όφειλε να εκδώσει τιμολόγιο για το υπόλοιπο ποσό ύψους 104.640,35 ευρώ πλέον ΦΠΑ ύψους 24.067,28 ευρώ, ήτοι το συνολικό ποσό ύψους 128.707,63 ευρώ. Η ως άνω κοινοπραξία κάλεσε την προσφεύγουσα, με εξώδικη δήλωση την 22.12.2014, να εκδώσει τιμολόγιο για το εναπομείναν ποσό έως την 29.12.2014. Η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε το σχετικό τιμολόγιο και ως εκ τούτου η κοινοπραξία εξέδωσε το υπ' αρ. .../30.12.2014 τιμολόγιο ύψους 104.640,35 ευρώ.

Επειδή, η αρμόδια Δ.ΟΥ. Δ' Θεσσαλονίκης προέβη σε έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων της προσφεύγουσας για τη χρήση 2014, από τον οποίο διεπιστώθη η έκδοση δύο φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 154.471,54 ευρώ και ΦΠΑ 35.528,46 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 190.000 ευρώ. Η τιμολόγηση, εκ μέρους της προσφεύγουσας, συνολικού καθαρού ποσού 154.471,54 ευρώ, δηλαδή ποσού που υπερβαίνει την τιμολόγηση των 90.000 ευρώ, σε συνέχεια της επίδοσης της εξωδίκου δηλώσεως, επιβεβαιώνει την ύπαρξη μη τιμολογημένου ποσού, τουλάχιστον κατά το στάδιο της επίδοσης της εξωδίκου δηλώσεως και ως εκ τούτου την τέλεση της καταλογιζόμενης παράβασης, στο βαθμό που η προσφεύγουσα με την με αρ. .../2018 έγγραφη απάντησή της, δεν αμφισβήτησε τη διενεργηθείσα επιμέτρηση.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η προσβαλλόμενη πράξη στηρίχθηκε σε εσφαλμένο υπολογισμό της επιμέτρησης της αξίας του έργου, ενόψει του γεγονότος ότι της καταλογίζονται δαπάνες, μετά του αναλογούντος Φ.Π.Α. και του παρακρατούμενου φόρου ποσοστού 3%, τις οποίες ουδέποτε αποδέχθηκε και στις οποίες δεν υπεβλήθη, συνολικής αξίας 25.888,21 ευρώ, ενώ στη συνέχεια και όλως αντιφατικώς επικαλείται συνολικές δαπάνες στις οποίες υπεβλήθη για την ορθή εκπλήρωση του έργου που ανέλαβε, ύψους 29.101,61 ευρώ, προσκομίζοντας τα ακόλουθα παραστατικά που εκδόθηκαν προς αυτήν:

α) Υπ' αρ. .../26.09.2014 φορτωτική εκδόσεως ..., συνολικής αξίας 1.845,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.

β) Υπ' αρ. .../24.09.2014 τιμολόγιο εκδόσεως ..., συνολικής αξίας 984,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.

γ) Υπ' αρ. .../31.10.2014 τιμολόγιο εκδόσεως ..., συνολικής αξίας 12.062,61 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.

δ) Υπ' αρ. .../26.06.2014 και .../28.06.2014 τιμολόγια εκδόσεως ..., συνολικής αξίας 250,00 ευρώ έκαστο συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.

ε) Υπ' αρ. .../30.12.2104 τιμολόγιο εκδόσεως ..., συνολικής αξίας 6.150,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.

Από τα ως άνω προσκομισθέντα παραστατικά των οποίων η συνολική αξία ανέρχεται στο ποσό των 21.541,61 ευρώ και όχι των 29.101,61 ευρώ, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, όλως αντιφατικώς, επικαλείται την διενέργεια δαπανών εκ μέρους της, οι οποίες προσαυξάνουν την αξία του έργου, την ορθή εκπλήρωση του οποίου ανέλαβε και επομένως αυξάνουν την απαίτηση για την αντίστοιχη αμοιβή από την εκτέλεση αυτού, ενισχύοντας την υποχρέωσή της, για την έκδοση φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 14 του Ν. 4093/2012.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτουν τα αντίθετα από τα διαλαμβανόμενα στην από 10.10.2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Επειδή, η από 10.10.2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη**, της με ημερομηνία κατάθεσης **13.12.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία "...." και το διακριτικό τίτλο "....", με **ΑΦΜ** ... και την **επικύρωση** της υπ' αρ. .../10.10.2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ύψους 10.042,20 ευρώ, φορολογικού έτους 2014, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

Περιγραφή Παράβασης	Ποσό προστίμου βάσει ελέγχου	Ποσό προστίμου βάσει απόφασης
Ανακριβής έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου (τιμολογίου τεχνικών έργων) με αποκρυβείσα αξία τουλάχιστον ποσού 40.168,81 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1 και 6 παρ. 14 του Ν. 4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. Στ' του Ν. 4337/2015.	10.042,20 €	10.042,20 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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