



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.04.2019
Αριθμός Απόφασης:889

**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 **19.12.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», **Α.Φ.Μ.** ..., η οποία εδρεύει στη, κατά της με αρ. .../19.11.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, ύψους 52.356,29 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

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

6. Την από 09/01/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **19.12.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...», **Α.Φ.Μ.** ..., 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 αρ. .../**19.11.2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, για τη χρήση 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 52.356,29 ευρώ. Το πρόστιμο αφορά τη μη έκδοση παραστατικών στοιχείων: α) για επιμετρηθέν τεχνικό έργο, που αφορούσε την κατασκευή στέγαστρου του γηπέδου της Γουμένισσας, αξίας 113.697,88 ευρώ και β) για επιμετρηθέν τεχνικό έργο, που αφορούσε τη συντήρηση – υδρομόνωση μαρκίζας και πτυχωτών στεγών στο 1ο ΣΕΚ Κιλκίς, ανακατασκευές αιθουσών στο πρώην ΤΕΛ Κιλκίς, καθαίρεση και αντικατάσταση καπνοδόχου και συντήρηση λεβητοστασίου στο 3ο ΔΣ Κιλκίς, αξίας 95.727,29 ευρώ

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Δεν υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης στοιχείων για τη χρήση 2007, ενόψει του υπ' αρ. .../04.11.2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/2010, του αρ. 19 παρ. 18 του Ν. 3091/2001 και της ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 21.10.2015
- 2) Δεν υφίσταται εισόδημα, αλλά πρόκειται για αξίωση αδικαιολόγητου πλουτισμού, όπως κρίθηκε από την υπ' αρ. .../2017 απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης.
- 3) Το υποτιθέμενο εισόδημα δεν είχε προσδιοριστεί πριν την έκδοση δικαστικής απόφασης, δοθέντος ότι δεν υπήρχε σύμβαση.
- 4) Τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 5 του Ν. 2523/1997, ως επεικέστερη διάταξη.

Σύντομο ιστορικό

Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΓΕΔΔ .../01-12-2015 έγγραφό του προς α) την Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, β) την Διεύθυνση ελέγχων, γ) το

ΣΔΟΕ διαβίβασε το υπ' αριθμ. πρωτ./08-12-2014 έγγραφο της Νομικής Υπηρεσίας της ΠΚΜ με την παράκληση «να προβείτε στις κατ' αρμοδιότητα ενέργειες σας, αναφορικά με τα καταγγελλόμενα, (διενέργεια φορολογικών ελέγχων κλπ) για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με ενημέρωσή μας.»

Η Νομική Υπηρεσία της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας με το υπ. αριθμ. πρωτ. .../08-12-2014 έγγραφό της προς τον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης αιτήθηκε την διενέργεια ελέγχου σε 24 περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων, για τις οποίες ασκήθηκαν αγωγές, που αφορούν την πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση Κιλκίς. Τα δημόσια αυτά έργα ανατέθηκαν με προφορικές εντολές, χωρίς πιστώσεις, μελέτες και διαγωνισμούς. Σε όλες τις αγωγές προσκομίσθηκαν επιμετρήσεις από την Διεύθυνση Τεχνικών Έργων Κιλκίς, οι οποίες όμως αμφισβητούνται. Η Νομική Υπηρεσία επίσης αναφέρει ότι, **«ουδείς εκ των εναγόντων εξέδωσε φορολογικό στοιχείο με λήπτη την πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση Κιλκίς και ουδείς επιδεικνύει φορολογικά στοιχεία προμηθευτών του ή καταστάσεις ασφάλισης του απασχοληθέντος εργατοτεχνικού προσωπικού»**, και επιπλέον, «όπως είναι φανερό, σημειώθηκαν σοβαρότατες παραβιάσεις της νομοθεσίας περί δημοσίων έργων, ήτοι παράνομες αναθέσεις, κατατμήσεις έργων και **έγκριση επιμετρήσεων** χωρίς προηγούμενη μελέτη και συμβατικά τεύχη δημοπράτησης. Έτσι γεννάται το ερώτημα αν όντως εκτελέσθηκαν όλα τα παραπάνω έργα και (σε καταφατική περίπτωση) αν ζημιώθηκε η πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση Κιλκίς και κατ' επέκταση η ΠΚΜ. Επειδή οι ενάγοντες διαθέτουν «θεωρημένες επιμετρήσεις» και επειδή **η ΔΤΕ/ΠΕ Κιλκίς επιβεβαιώνει την εκτέλεση των έργων, οι αγωγές που συζητήθηκαν έγιναν δεκτές** παρά την άρνησή τους από την νομική υπηρεσία. Στις υποθέσεις αυτές (υπ' αριθμούς 2, 3, 4, 5, 7, 8 και 9) η υπηρεσία μας άσκησε εφέσεις, που όμως έχουν μηδαμινές πιθανότητες ευδοκίμησης, αν δεν προηγηθεί διοικητική έρευνα και διαλεύκανση της υποθέσεως. Ενόψει αυτού του πραγματικού σας παρακαλούμε να παραγγείλετε την διενέργεια ελέγχου, ώστε να διαπιστωθεί - στο μέτρο του δυνατού - α) αν πράγματι εκτελέσθηκαν τα έργα, β) αν απειλείται ζημία σε βάρος μας και γ) ποια φυσικά πρόσωπα φέρουν αστικές, πειθαρχικές και ποινικές ευθύνες.»

Η προσφεύγουσα εκτέλεσε τα κάτωθι έργα, όπως περιγράφονται στις αγωγές που άσκησε, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. .../08-12-2014 εγγράφου της Νομικής Υπηρεσίας της ΠΚΜ:

Τίτλος έργου - Ημερομηνία κατάρτισης της σύμβασης	Αιτούμενη αμοιβή σε ευρώ	Αγωγή και έκβαση δίκης	Παρατηρήσεις

Κατασκευή στεγάστρου γηπέδου Γουμένισσας σε απροσδιόριστο χρόνο μεταξύ 2006 ~ 2007.	139.848,39	Αρ. καταθ. .../2012. Δεκτή με απόφαση .../2013. Εκκρεμεί έφεση για την 12/10/2015	Το έργο αφορούσε στη συντήρηση δημοτικού σταδίου και άρα δεν ανήκει στις αρμοδιότητες της πρώην ΝΑ Κιλκίς.
Συντήρηση - υγρομόνωση μαρκίζας και πτυχωτών στεγών στο 1° ΣΕΚ Κιλκίς, ανακατασκευές αιθουσών στο πρώην ΤΕΑ Κιλκίς, καθαίρεση και αντικατάσταση καπνοδόχου και συντήρηση λεβητοστασίου Στο 3° ΔΣ Κιλκίς: Θέρος του 2007.	117.744,57	Αρ. καταθ. .../2012. Δεκτή με απόφαση .../2014. Εκκρεμεί έφεση για τις 11/01/2016	Πρόκειται για συμπληρωματικές εργασίες έργων που είχαν ήδη ανατεθεί στην ενάγουσα εταιρεία. Άγνωστο για ποιο λόγο δε δημοπρατήθηκαν ως ενιαίο έργο.

Από τα ως άνω προκύπτουν τα εξής: Για το έργο «Κατασκευή στεγάστρου γηπέδου Γουμένισσας» ασκήθηκε η υπ' αριθμ. .../2012 αγωγή, η οποία μεταξύ άλλων αναφέρει **«αρχίσαμε την εκτέλεση των εργασιών ήδη από το καλοκαίρι του 2007»** και **«αποπεράτωση του έργου περί τα μέσα Σεπτεμβρίου 2007»**. Για το έργο «Συντήρηση - υγρομόνωση μαρκίζας και πτυχωτών στεγών στο 1ο ΣΕΚ Κιλκίς, ανακατασκευές αιθουσών στο πρώην ΤΕΑ Κιλκίς, καθαίρεση και αντικατάσταση καπνοδόχου και συντήρηση λεβητοστασίου στο 3ο ΔΣ Κιλκίς» ασκήθηκε η υπ' αριθμ. .../2012 αγωγή, η οποία **«περί το τέλος του καλοκαιριού του 2007, η τέως Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση Κιλκίς διά του τότε Νομάρχη κ. ..., μας έδωσε την προφορική εντολή....»** και **«αρχίσαμε την εκτέλεση των εργασιών ήδη από το Σεπτέμβριο του 2007»** και **«προχωρήσαμε παρά τις επιφυλάξεις μας στην προμήθεια υλικών, στην εκτέλεση των εργασιών και τελικώς στην αποπεράτωση των έργων περί τα μέσα του μηνός Οκτωβρίου του 2007»**.

Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η υπ' αρ. .../19.11.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, ύψους 52.356,29 ευρώ, για τη χρήση 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν εκδόσεως και επίδοσης του υπ' αρ. .../16.10.2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, με τις κάτωθι παραβάσεις: για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2007 έως 31/12/2007, ήτοι πρόστιμο ίσο με 52.356,29 ευρώ, επειδή δεν εκδόθηκαν στην χρήση 01/01/2007-31/12/2007 τουλάχιστον δύο φορολογικά στοιχεία εσόδων :

α) για το έργο «Κατασκευή στεγάστρου γηπέδου Γουμένισσας» για το οποίο ασκήθηκε η υπ' αριθμ. .../2012 αγωγή και

β) για το έργο «Συντήρηση - υγραμόνωση μαρκίζας και πτυχωτών στεγών στο 1ο ΣΕΚ Κιλκίς, ανακατασκευές αιθουσών στο πρώην ΤΕΛ Κιλκίς, καθαίρεση και αντικατάσταση καπνοδόχου και συντήρηση λεβητοστασίου στο 3ο ΔΣ Κιλκίς» για το οποίο ασκήθηκε η υπ' αριθμ. .../2012 αγωγή.

Επιβάλλονται πρόστιμα ίσα με το 25% της καθαρής αξίας των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015:

ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ
2007	113.697,88	25%	28.424,47
2007	95.727,29	25%	23.931,82
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ			52.356,29

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «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.2.Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.3.Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α), β) ..., γ) ..., δ)

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι :“Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.....Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι : «1. Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα2....., 3....., 4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή, εν προκειμένω, τα συμπληρωματικά στοιχεία για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης σε μεταγενέστερο της περαίωσης χρόνο, ήδη με το ΔΕΛ Α ΕΞ 29.12.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων και τα ως άνω επισυναπτόμενα έγγραφα, σύννομα εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου. Συνεπώς στην συγκεκριμένη υπόθεση ισχύει η δεκαετής παραγραφή και η επίδικη χρήση 2007 δεν έχει υποπέσει σε

παραγραφή, ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Επιπλέον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο περί μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων σε βάρος της προσφεύγουσας, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός περί ανυπαρξίας υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων απορρίπτεται, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στο άρθρο 12 παρ. 1, 14 & 15 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι: «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 επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο...14... 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...15 Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, 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....».

Επειδή το Υπουργείο Οικονομικών με το αριθμ. πρωτ. 1056441/375/0015/10.8.2007 έγγραφο του διευκρινίζει ότι: «...1.Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 (παρ. 14 και 15) του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ερμηνεύθηκαν με την εγκύκλιό 1118148/936/εγκ. 3/24.11.1992 (παρ. 12.5.2), το τιμολόγιο τεχνικών έργων ή των εγκαταστάσεων που προσομοιάζουν με αυτά, εκδίδεται όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. 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.

Σε περίπτωση που ανάδοχος του έργου είναι πρόσωπο της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού (Δημόσιο, ΝΠΔΔ, κ.λπ.) το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η πιστοποίηση του τεχνικού έργου.

2. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν συναρτάται με το χρόνο είσπραξης της αμοιβής και, συνεπώς, στις περιπτώσεις που το έργο ολοκληρώνεται ή γίνεται επιμέτρηση ή πιστοποίηση αυτού χωρίς ταυτόχρονα να καταβάλλεται το εργολαβικό αντάλλαγμα, μπορεί να εκδίδονται τιμολόγια, στο χρόνο που προαναφέραμε, με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

3. Τέλος σε περίπτωση που ο αρμόδιος φορέας δεν εγκρίνει τη δαπάνη ή μέρος αυτής, με βάση την πιστοποίηση που αφορά εργολαβικά ανταλλάγματα για την εκτέλεση Δημόσιου τεχνικού έργου ή

εγκατάστασης που προσομοιάζει σε αυτό, μπορεί να εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο για λογιστική τακτοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.13 του άρθρ.12 του Κ.Β.Σ, από τον εκδότη του αρχικού τιμολογίου, για το μέρος της αμοιβής που δεν εγκρίθηκε.

Επειδή στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 34 Ν. 2238/94 ορίζονται τα εξής: «...Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπερεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για 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.....

4. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδα τους, ως εξής:

α) Δέκα τοις εκατό (10%) για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου...».

Επειδή, ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος νοείται ο χρόνος που παραδίδονται τα αγαθά, ο χρόνος που προσφέρονται οι υπηρεσίες, γιατί ο χρόνος φορολογίας συνδέεται με την απόκτηση του δικαιώματος προς είσπραξη και δεν εξαρτάται από τον πραγματικό χρόνο της είσπραξης ή μη του αντιτίμου του αγαθού ή της υπηρεσίας.

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1097/2008 ορίζεται ότι: « 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 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/B0012/ 18.12.1995 και 1107482 /11297/B0012/22.12.2000 έγγραφά μας).

5...ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος του εργολήπτη είναι ο χρόνος πιστοποίησης, όπως ρητά ορίζεται από τις διατάξεις της περ.α' της παρ.4 του άρθρου 34 του ΚΦΕ.

Επειδή κατά τη νομολογία (βλ. Σ.τ.Ε. 2071/1981), το εισόδημα από την εκτέλεση τεχνικών έργων θεωρείται, ότι αποκτάται κατά τη χρήση μέσα στην οποία γίνεται η πιστοποίηση των εργολαβικών αμοιβών και η έκδοση των οικείων λογαριασμών, ανεξάρτητα από το χρόνο της έκδοσης των τιμολογίων και το χρόνο είσπραξης αυτών.

Επειδή, οι λογαριασμοί συντάσσονται πάντοτε ανακεφαλαιωτικοί και για την πληρωμή συνοδεύονται μόνο από ανακεφαλαιωτικό συνοπτικό πίνακα των εργασιών που εκτελέσθηκαν απ' την αρχή του έργου, τα παραστατικά στοιχεία των τυχόν απολογιστικών εργασιών, το συνοπτικό πίνακα του υπολογισμού της αναθεώρησης και από τις αποφάσεις που αναγνωρίζουν αποζημιώσεις ή επιβάλλουν ποινικές ρήτρες ή περικοπές ή άλλες απαιτήσεις του εργοδότη ...Οι λογαριασμοί υποβάλλονται στη Διευθύνουσα υπηρεσία που τους ελέγχει και τους διορθώνει αν είναι ανάγκη μέσα στην προθεσμία που προβλέπει η παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 1418/84» (άρθρο 40 του Π.Δ. 609/1985).

Μόνη αρμόδια να ελέγξει και να εγκρίνει τις υποβληθείσες από τον ανάδοχο πιστοποιήσεις είναι η Διευθύνουσα Υπηρεσία. Συνεπώς, τόσο η έγκριση της πιστοποίησης, όσο και η διαταγή περί ανασύνταξης και επανυποβολής της πρέπει να φέρει την υπογραφή του Προϊσταμένου της Διευθύνουσας Υπηρεσίας. Οι λογαριασμοί συντάσσονται από τον ανάδοχο και υποβάλλονται στη διευθύνουσα υπηρεσία, η οποία τους ελέγχει και τους διορθώνει όταν απαιτείται, μέσα σε ένα μήνα από την υποβολή τους. Οι εγκρινόμενοι από τη διευθύνουσα υπηρεσία λογαριασμοί αποτελούν την πιστοποίηση για την πληρωμή των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί» (παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 1418/1984).

Ενόψει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τις με αρ. Κατάθεσης/2012 και/2012 (επί της οποίας εξεδόθη η υπ' αρ. .../2014 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης) αγωγές της κατά της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, ενώπιον του

Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, προκύπτει από τις πιστοποιήσεις για τα επίμαχα έργα, ότι οι εργασίες είχαν ολοκληρωθεί ήδη από το έτος 2007 και εντός αυτού θα έπρεπε να εκδοθούν, τα φορολογικά στοιχεία εσόδου. Σε ότι αφορά το χρόνο κτήσης του εισοδήματος, αυτός, για τα υπό κρίση έργα, συμπίπτει με το χρόνο που θα έπρεπε να εκδοθούν τα φορολογικά στοιχεία εσόδου (χρήση 2007), γιατί εντός αυτού του έτους είχαν διενεργηθεί οι επιμετρήσεις των έργων από την Τεχνική Υπηρεσία της Ν.Α. Κιλκίς, καθώς και οι υπ' αρ. Τ ..., ... και .../2007 μελέτες της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων της Περιφερειακής Ενότητας Κιλκίς, με τις οποίες καθορίστηκε η τιμή μονάδος, προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία του έργου, συνάγεται ότι το εισόδημα της προσφεύγουσας είχε προσδιοριστεί πολύ πριν την έκδοση της δικαστικής απόφασης, ενώ αδιάφορη είναι η νομική βάση, με την οποία επεδίωξε δικαστικώς, η προσφεύγουσα την αγωγή της. Ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς ισχυρισμό περί μη εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997**, οριζόταν ότι: «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 απόκρυψή 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: « α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα στις μεταβατικές διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015**, ορίζεται ότι: «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: α).....,β)....., γ)....., δ)....., ε)....., 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, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης 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, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. στ 'του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 25% της αξίας της συναλλαγής, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Περαιτέρω όμως, επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ιδίου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992,) 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, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κύρωση, για την παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ο προβαλλόμενος, περί αντιθέτου, ισχυρισμός, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Συνεπώς από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή επέβαλε το σχετικό πρόστιμο Κ.Β.Σ., καθόσον στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως

Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από **19.12.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...», με **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσά με βάση την παρούσα εισήγηση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Φορολογικό έτος 2007 (διαχ. περίοδος 01.01.2007-31.12.2007)

Υπ' αρ. .../19.11.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης:

Περιγραφή παράβασης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Μη έκδοση παραστατικού στοιχείου για το έργο «κατασκευή στεγάστρου γηπέδου Γουμένισσας», αξίας 113.697,88€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11, 12, 13, 13 ^α , 14 και 15 του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015.	28.424,47	28.424,47
Μη έκδοση παραστατικού στοιχείου για το έργο «συντήρηση - υγρομόνωση μαρκίζας και πτυχωτών στεγών στο 1 ^ο ΣΕΚ Κιλκίς, ανακατασκευές αιθουσών στο πρώην ΤΕΑ Κιλκίς, καθαίρεση	23.931,82	23.931,82

και αντικατάσταση καπνοδόχου και συντήρηση λεβητοστασίου στο 3 ^ο ΔΣ Κιλκίς», αξίας 95.727,29€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11, 12, 13, 13 ^α , 14 και 15 του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015.		
ΣΥΝΟΛΟ	52.356,29	52.356,29

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.