



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 28-7-2014

Αριθμός απόφασης: 2305

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν. 4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., με έδρα τον, οδός, κατά της αρ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου

Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου τουτης Υπ.Ε.Ε..

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., με έδρα τον, οδός, 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 υπ' αριθ./2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 90.500,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2012 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 3,12,13 του ΚΒΣ .

Η παράβαση επεβλήθη στην προσφεύγουσα εταιρεία κατόπιν της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του της Υπ.Ε.Ε. σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας δεν εξέδωσε το προβλεπόμενο τιμολόγιο έργων εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 12§14 του Κ.Β.Σ. προθεσμίας, συνολικής αξίας ενενήντα χιλιάδων πεντακοσίων (90.500,00) Ευρώ, για την ολοκλήρωση μέρους της κατασκευής του έργου, ήτοι οικίας ιδιοκτησίας και, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3, 12 και 13 του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 αυτού.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

«1^{ος} Λόγος Προσφυγής

Στη διάταξη του άρθρου 20§2 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

2^{ος} Λόγος Προσφυγής

Όπως έχει κριθεί νομολογιακά (βλ. ΣτΕ 519/1994 Αρμ 1994.1434 Δίκη 1994.1214 ΔΕΕ 1995.222 ΔΦΝ 1995.1628), η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές από αυτές, που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα ελέγχου που επιδόθηκε.

3^{ος} Λόγος Προσφυγής

Στις διατάξεις του άρθρου 12§14 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ισχύει, ορίζονται τα ακόλουθα: «Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση ... 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.».

Από τη γραμματική ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων συνάγονται τα ακόλουθα:

α. Σε περίπτωση πώλησεως αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοσή τους στον παραλήπτη. Ο κανόνας αυτός αφορά, ασφαλώς, και σε κάθε περίπτωση, που εξομοιώνεται με πώληση αγαθών.

β. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής και, επί διαρκούς παροχής, κατά τον χρόνο, που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Επομένως, εφ' όσον η αμοιβή είναι συνολικώς απαιτητή και δεν δύναται να διακριθεί σε τμήματα, δεν γεννάται και αυτοτελής υποχρέωση επιμέρους τιμολογήσεως.

4^{ος} Λόγος Προσφυγής

4.1. Στη διάταξη του άρθρου 5§10 περ. α' του Ν. 2523/1997 ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Από την ανωτέρω διάταξη συνάγεται ότι για την επιβολή ισόποσου προστίμου απαιτούνται αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου.
2. Απόκρυψη συναλλαγής ή μέρους αυτής.
3. Αποκρυβείσα αξία άνω των 1.200 Ευρώ.

Ως εκ τούτου, για την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως προκύπτει ότι **απαιτείται ρητώς η απόκρυψη συναλλαγής και όχι η απόκρυψη φορολογητέων εσόδων** (βλ. Δ. Π. Σταματόπουλου, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Τρίτη Έκδοση, 2005, σελ. 288 – 289). Ειδικότερα, για να επιβληθεί πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, σε περίπτωση μη εκδόσεως φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η απόκρυψη της συναλλαγής, δηλαδή να μην έχει πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο του ελέγχου η «φωτογραφική» απεικόνιση της πραγματικότητας (μη

εμφάνιση της συναλλαγής) στα οριζόμενα από τον Κ.Β.Σ. φορολογικά βιβλία ή στοιχεία και ανεξάρτητα εάν η απόκρυψη αυτής συνεπάγεται ή όχι και απόκρυψη φορολογητέου εσόδου. Κατά συνέπεια, το ύψος του επιβαλλομένου προστίμου για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συναρτάται με την εμφάνιση ή όχι της συναλλαγής είτε σε φορολογικά στοιχεία είτε απευθείας σε φορολογικά βιβλία (βλ. Ε. Κ. Σαΐτη, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, 2007, Τόμος Β', σελ. 1906, 5.10.12, και εγγ. 10700118/6/28.03.2003). Επομένως, ελλειπούσης της προϋποθέσεως αποκρύψεως της συναλλαγής, ήτοι εφ' όσον αυτή έχει αποτυπωθεί έστω και σε μη προσήκοντα φορολογικά στοιχεία, καταλογίζεται μία γενική παράβαση και όχι αυτοτελείς τοιαύτες, συνεπαγόμενες ισόποσα των επιμέρους συναλλαγών αυτοτελή πρόστιμα.

4.2. Δεδομένων των ανωτέρω, εν προκειμένω, αφ' ης στιγμής, όπως και η ίδια η Έκθεση Ελέγχου ομολογεί, ουδεμία απόκρυψη της επίμαχης συναλλαγής έλαβε χώρα, διότι η αξία αυτής αποτυπώθηκε στο νομίμως τηρούμενο από την Εταιρεία Αναλυτικό Καθολικό Γενικής Λογιστικής, αλλά και στο επίσης νομίμως τηρούμενο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού για το έτος 2012, δεν είναι νόμιμος ο καταλογισμός αυτοτελούς παραβάσεων, παρά, στη χειρότερη περίπτωση, θα πρέπει να καταλογισθεί μία γενική παράβαση, που επισύρει πρόστιμο ανάλογο της κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων.

Επειδή από το άρθρο 12 του Κ.Β.Σ. «Τιμολόγια Εκκαθαρίσεις» προβλέπεται 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. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, 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 22α του Ν. 1642/1986](#), 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..... 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.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. Ειδικά για τις οριστικές πωλήσεις συγγραμμάτων των οποίων η τιμή ορίζεται με απόφαση της αρμόδιας Επιτροπής του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων το τιμολόγιο εκδίδεται εντός μηνός από την ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της σχετικής απόφασης και πάντως μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία δημοσιεύεται αυτή. Κατ' εξαίρεση, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν.»

Επειδή από την παρ. 8 του άρθρου 5 του ν.2523/97 προβλέπεται ότι «Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (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 σεβρισιθέντων 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....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10^α του άρθρου 5 του ν. 2523/97 θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (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** ή 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 κατά ρητή διατύπωση των ως άνω διατάξεων προκειμένου να επιβληθεί πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, **απαιτείται να συντρέχει αθροιστικά ως προϋπόθεση και η απόκρυψη της συναλλαγής**, δηλαδή να μην προκύπτει η συναλλαγή από τηρούμενα βιβλία ή στοιχεία. Κατά συνέπεια το ύψος του επιβλητέου προστίμου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, συναρτάται με τη θέση περί εμφάνισης ή όχι της συναλλαγής, είτε σε φορολογικά στοιχεία είτε απευθείας σε φορολογικά βιβλία για τους υπόχρεους σε τήρησή τους.

Επειδή από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι όσον αφορά ειδικότερα το χρόνο έκδοσης του *τιμολογίου τεχνικών έργων*, 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 μας 1118148/936/εγκ. 3/24.11.1992 (παρ. 12.5.2), το *τιμολόγιο τεχνικών έργων* 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 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, εκδίδονται *τιμολόγια*, στους χρόνους που προαναφέρθηκαν, με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

Ακόμα για την επιβολή ισόποσου προστίμου στις περιπτώσεις μη έκδοσης στοιχείου εσόδου (τιμολογίου) απαιτούνται αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

- Α) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου
- Β) Απόκρυψη συναλλαγής ή μέρους αυτής
- Γ) Αποκρυβείσα αξία άνω των χιλίων διακοσίων (1.200,00) ευρώ.

Επειδή η υπό κρίση απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ εκδόθηκε κατόπιν της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του της Υπ.Ε.Ε., όπου μετά από έλεγχο στα βιβλία της επιχείρησης προέκυψε καταχώρηση στον λογαριασμό «Αγορές Πρώτων Υλών» αγορών υλικών συνολικής αξίας ύψους 90.500,00€ στην χρήση 2012 και βάσει αυτού του στοιχείου, θεωρήθηκε ισόποσης αξίας κατασκευασθέν μέρος του εν λόγω έργου έως την χωρίς όμως να τεκμηριώνεται ειδικά και να παρατίθενται στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι το σύνολο των υλικών είχαν ενσωματωθεί στο έργο, ενώ από την απογραφή στις σελίδες 41 – 42 (βιβλίου απογραφών ισολογισμών/2008) προκύπτει «προϊόντα έτοιμα και ημιτελή – οικία ημιτελής σε» αξίας 77902,51€ και απογραφή υλικών 12597,49€ (σύνολο 90.500,00). Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η οικοδομή εμφανίζεται σε εξέλιξη και το 2013 καθώς υφίστανται αγορές στον

λογαριασμό «Αγορές Πρώτων Υλών» αγορών υλικών συνολικής αξίας 26561,38€ και για την χρήση 2013 και κατά συνέπεια δεν τεκμαίρεται ότι η οικοδομή ολοκληρώθηκε έως

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι από την καταλογισθείσα αξία μη τιμολόγησης των 90.500,00€ στην χρήση 2012, υφίστατο υποχρέωση τιμολόγησης από την προσφεύγουσα την μόνον για το μέρος των 77902,51€ «προϊόντα έτοιμα και ημιτελή – οικία ημιτελής σε» που εμφανίζεται στην απογραφή, ενώ για τα απογραφέντα υλικά αξίας 12597,49€ εφόσον δεν προκύπτει ότι την είχαν ενσωματωθεί (τοποθετηθεί) στην κατοικία δεν υπήρχε υποχρέωση τιμολόγησης.

Περαιτέρω επειδή η προσφεύγουσα είχε καταθέσει εμπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ με Α.Π...../2011 το από ιδιωτικό συμφωνητικό που είχε συνάψει με τον για την ανέγερση υπεργολαβικά και για λογαριασμό του «Νέας τριώροφης οικοδομής με υπόγειο και στέγη» επί της οδού στον , στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά το σύνολο των ανατεθέντων εργασιών με συνολική αμοιβή 270.000,00€ και ως εκ τούτου η φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Επειδή μέρος του κατασκευασμένου έργου έχει ήδη τιμολογηθεί με το με αρ./2011 Τιμολόγιο καθαρής αξίας 200.000€ πλέον ΦΠΑ 46.000€, και υπολειπόταν σε αξία τουλάχιστον ύψους επιπλέον 70.000€ πλέον Φ.Π.Α. βάσει του συμφωνηθέντος με το από ιδιωτικό συμφωνητικό.

Επειδή στην προκείμενη η μη έκδοση του εν λόγω φορολογικού στοιχείου έως το τέλος της διαχειριστικής περιόδου σύμφωνα την παρ. 14 του άρθρου 12 του ΚΒΣ συνιστά παράβαση, διότι υπήρχε η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για το κατασκευασθέν μέρος μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, πλην όμως δεν είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής για την αξία η οποία εμφανίστηκε στην επίσημη απογραφή στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας ως «προϊόντα έτοιμα και ημιτελή – οικία ημιτελής σε αξίας 77.902,51€», προϋπόθεση η οποία πρέπει να συντρέχει αθροιστικά προκειμένου να επιβληθεί πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής. Επειδή η φορολογική αρχή προσδιόρισε την αξία της απόκρυψης και επέβαλλε το ισόποσο πρόστιμο της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/97 με βάση τα βιβλία της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα με βάση το υπόλοιπο του Λογαριασμού «Αγορές Πρώτων Υλών» (αναλυτικό καθολικό **αθεώρητο**) ο οποίος εμφανίζει υπόλοιπο 90.500,00€ παραβλέποντας ότι στην **επίσημη θεωρημένη** απογραφή προκύπτει υπόλοιπο υλικών αξίας 12597,49€ που δεν προκύπτει να υπήρχε υποχρέωση τιμολόγησης & προϊόντα έτοιμα και ημιτελή – οικία ημιτελής σε αξίας 77.902,51€ ήτοι σύνολο 90.500,00€(12597,49+77.902,51=90.500€), δηλαδή χωρίς να λάβει επιπλέον υπόψη της το γεγονός ότι για την αξία των 77.902,51€ που αναφέρεται διακεκριμένα στην επίσημη θεωρημένη απογραφή «προϊόντα έτοιμα και ημιτελή – οικία ημιτελής σε», συνιστά μεν παράβαση μη έκδοσης χωρίς αυτό να συνιστά απόκρυψη συναλλαγής, διότι υπήρχε εγγραφή στα επίσημα βιβλία με αποτέλεσμα να προκύπτει καταφανώς η αξία η

οποία τουλάχιστον στο ύψος των 77.902,51€ όφειλε να τιμολογηθεί στον ιδιοκτήτη του συγκεκριμένου έργου.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3718/2011 η οποία εκδόθηκε για παρόμοια περίπτωση κατασκευαστικής επιχείρησης η οποία δεν εξέδωσε τιμολόγιο για τμήμα του έργου που είχε ολοκληρωθεί, κρίθηκε ότι αυτό συνιστά παράβαση μη έκδοσης χωρίς αυτό να συνιστά απόκρυψη συναλλαγής, διότι υπήρχαν εγγραφές στα επίσημα βιβλία και σε φορολογικά στοιχεία της, από τα οποία προκύπτει η πραγματοποίηση της συναλλαγής και το ύψος της. Δεν ήταν εφαρμοστέος ο ΚΒΣ περί επιβολής προστίμου ισόποσου προς την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, αλλά οι διατάξεις περί επιβολής προστίμου, υπολογιζόμενου με αντικειμενικό τρόπο. Νομίμως το εφετείο μεταρρύθμισε την πράξη επιβολής προστίμου, κατά την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δεχόμενο ότι το πρόστιμο μπορεί να επιβληθεί από το δικαστήριο, αφού δεν καταλείπεται πλέον στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Επειδή επιπλέον η τιμολόγηση του τεχνικού έργου από την προσφεύγουσα που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας) και προσδιορίζει λογιστικό αποτέλεσμα, εφόσον αυτή γινόταν στο κόστος που αυτό απογράφηκε δεν θα μετέβαλλε το προκύπτον λογιστικό αποτέλεσμα.

Επειδή ως προς τους υπόλοιπους λόγους της προσφυγής (1ο και 2ο λόγο της προσφυγής), προκύπτει ότι αφενός στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ. πρωτ.-.....-ΠΚΛΣ Κλήση προς Ακρόαση με συνημμένο το υπ' αριθμ. πρωτ.-.....-ΥΣΕ-2 Υ.Σ.Ε., και κατά συνέπεια τηρήθηκε καθ' όλα η αρχή της νομιμότητας (άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος) πριν από την έκδοση της ατομικής καταλογιστικής πράξης στην προσφεύγουσα και κατά συνέπεια ουδεμία παράβαση ουσιώδους τύπου συνέβη, ενώ αφετέρου ως προς το ότι «η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές από αυτές, που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα ελέγχου που επιδόθηκε» διαπιστώνεται, ότι είναι εσφαλμένη η θέση του προσφεύγοντος, διότι έχουμε τα ίδια πραγματικά περιστατικά που υπαγόμενα στον ίδιο κανόνα δικαίου επισύρουν τις ίδιες κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, οι οποίες εν συνέχεια περιορίστηκαν σε ύψος (με περιορισμό του ύψους της απόκρυψης) μετά από της εξηγήσεις της προσφεύγουσας.

Επειδή κατόπιν αυτών το ύψος της μη έκδοσης τιμολογίου προσδιορίζεται με βάση την παρούσα από 90.500,00€ σε 77902,51€ και το ισόποσο καταλογισθέν πρόστιμο για την μη έκδοση, της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/97 από ύψους 90.500,00€ πρέπει να τροποποιηθεί σε αυτοτελή παράβαση της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν.2523/97 ύψους 1200€ (υπολογιζόμενο με αντικειμενικό τρόπο λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας) δεδομένου για την αξία των 77.902,51€ προκύπτει από την επίσημη θεωρημένη απογραφή στην σελίδα 42 (ΠΘ/2008) ότι έχει απογραφεί «ως προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» – οικία ημιτελής σε αξίας 77.902,51€ και συνεπώς δεν συντρέχει η απαιτούμενη κατά νόμο «απόκρυψη της συναλλαγής» για την επιβολή του ισόποσου.

Επειδή ότι για το συγκεκριμένο έργο εκδόθηκε (μετά τον έλεγχο) το με αρ./2013 Τιμολόγιο καθαρής αξίας 123.120,00€ πλέον Φ.Π.Α. 28.317,60€ πρέπει να διερευνηθεί το συνολικό ύψος της αξίας κατασκευής του έργου από προσήκοντα έλεγχο προκειμένου να προκύψει εάν έχει τιμολογηθεί η αξία αμοιβών υπερβολάβων, μισθοδοσίας και τυχόν εργολαβικό κέρδος για το σύνολο του σε όλη την περίοδο κατασκευής, καθώς και εάν πρέπει να

τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε. (περί μεταφοράς φορολογητέας ύλης) και περαιτέρω καταλογισμού λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων Φ.Π.Α. κλπ.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της προσφυγής και την τροποποίηση της με αρ. αρθ...../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2012 ως προς το ποσό της μη τιμολόγησης από 90.500,00€ σε 77902,51€ και ως προς το ύψος του προστίμου από ύψους 90.500,00€ σε 1200,00€ σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 5 του ν.2523/97.

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

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. : 1200,00€.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).