



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604562
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

09-10-2015

Αριθμός απόφασης:

4150

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/20078 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αριθμ. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 620.825,00 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2008-31/12/2008 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 12 §§ 5 & 14, 2 § 1, του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περ. α' του Ν. 2523/1997, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.

Η παράβαση αφορά ότι, δεν ζήτησε και δεν έλαβε αλλά ούτε και εξέδωσε σε περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος αρνήθηκε, ένα (1) Τιμολόγιο τεχνικού έργου ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου στη χρήση 2008 για ολοκλήρωση οικοδομικών εργασιών στο 2^ο και 3^ο υπόγειο σε κτίριο επί της οδού με βάσει το υπ' αριθμ. ιδιωτικό συμφωνητικό, καθαρής αξίας 620.825,00 € πλέον φπα 117.956,75 €.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 620.825,00 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2008-31/12/2008.

Η ανωτέρω ΑΕΠ κοινοποιήθηκε στη προσφεύγουσα στις, η δε προθεσμία για την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 70B του ν. 2238/1994 (νυν Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών), έληγε στις

Η προσφεύγουσα, υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, στις

Στη συνέχεια, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, εξέδωσε την αριθμ. ΑΠΟΦΑΣΗ, με την οποία απέρριψε την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή, ως εκπρόθεσμη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70B του ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Εσόδων ΠΟΛ 1209/2013.

Μετά την ως άνω έκδοση της απόφασης, η προσφεύγουσα, κατέθεσε την αριθμ. προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, με την οποία επεδίωκε την ακύρωση της με αριθμ. πράξης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Το Διοικητικό Εφετείο, με την αριθμ. Απόφασή του, δέχθηκε τη προσφυγή της εταιρείας, ακύρωσε την με αριθμό πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, και ανέπεμψε την υπόθεση στη διοίκηση (Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) προκειμένου να εξεταστεί αρμοδίως η με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία κατά της με αριθμό απόφασης επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κατά το σκεπτικό της ως άνω απόφασης, ναι μεν η ενδικοφανή προσφυγή ασκήθηκε μετά τη πάροδο της νόμιμης τριακονθήμερης προθεσμίας, πρέπει, όμως να θεωρηθεί εμπρόθεσμη, διότι, υπέρβαση των προθεσμιών συγχωρείται όταν ο ενδιαφερόμενος επικαλείται τη συνδρομή γεγονότων γνωστών στην υπηρεσία και στη προκειμένη περίπτωση η υπέρβαση της νόμιμης προθεσμίας των τριάντα ημερών για υποβολή της εν λόγω προσφυγής οφείλεται στην παράταση της προθεσμίας που δόθηκε από την ίδια την φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) για υποβολή αυτής. Επομένως, η αιτιολογία της προσαλλόμενης πράξης περί εκπρόθεσμης ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας είναι μη νόμιμη, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή. Περαιτέρω, εφόσον ο ισχυρισμός της

προσφεύγουσας.....είναι συγκεκριμένος και ουσιώδης κατά την έννοια του άρθρου 12 παρ. 14 π.δ. 186/92, η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να εξεταστεί από τη Διοίκηση κατ' ουσία (ΣτΕ 4750/2012).

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

1. μη προοπτική πώλησης λόγω μη υπαγωγής του έργου σε αναπτυξιακό νόμο, και λόγω πώλησης της ανωδομής στη, με αποτέλεσμα τα υπόγεια να απαξιωθούν. Εξάλλου δεν ανανεώθηκε και η άδεια για από τη Νομαρχία.
2. η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί επαρκώς την προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι οφείλει να αποδείξει όχι μόνο ότι το υπό κρίση έργο ολοκληρώθηκε, αλλά και σε ποίο ακριβώς ποσοστό και ειδικότερα οφείλει να προσδιορίσει με σαφήνεια και ακρίβεια ποιες από τις αναφερόμενες στο Ιδιωτικό Συμφωνητικό και φερόμενες ως μη εκτελεσθείσες στο ως άνω Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων εργασίες πράγματι υλοποιήθηκαν και εκτελέσθηκαν, καθώς και να αιτιολογήσει επαρκώς το λόγο που απορρίπτει τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία και μέσα.
3. η φορολογική αρχή κακώς προσδιόρισε την αξία της συναλλαγής, και επέβαλλε το εν λόγω πρόστιμο, στη διαφορά μεταξύ της προϋπολογισθείσας αξίας του έργου και του ποσού που αναφέρεται στο εκδοθέν τιμολόγιο. Η αποκρυβείσα αξία δεν μπορεί να προσδιορισθεί και ως εκ τούτου η φορολογική αρχή έπρεπε να εφαρμόσει τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 που επισύρει πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ως άνω Νόμου, δηλαδή περί υπόχρεων τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας 586 € * 15 φορές και όχι του ισόποσου που επιβλήθηκε.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι το έργο για το οποίο εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ουδέποτε ολοκληρώθηκε και ως εκ τούτου ορθώς δεν εξεδόθη πέραν του αρχικού, τιμολόγιο για την αποπεράτωση των εργασιών ανοικοδόμησής του, θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Κατ' αρχάς οι επιμέρους ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, με τους οποίους επιχειρεί να θεμελιώσει το ημιτελές του έργου δεν φέρουν ουδεμία αποδεικτική δύναμη. Ειδικότερα ο ισχυρισμός **περί δήθεν έλλειψης ενδιαφέροντος** για την ολοκλήρωση του έργου **λόγω απόρριψης της αίτησης της εταιρίας για υπαγωγή στις διατάξεις του επενδυτικού νόμου 2601/1998** ως και ο ισχυρισμός ότι δήθεν λόγω πώλησης της ανωδομής του κτιρίου το 2008 στην Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας, το έργο δεν θα μπορούσε να έχει άλλη χρήση πέραν εκείνης του δημοσίου, ούτε να πωληθεί αυτοτελώς, δεν υποστηρίζονται από απολύτως κανένα σχετικό αποδεικτικό μέσο ή στοιχείο (πχ. Κόστος της οικοδομής χωρίς την υπαγωγή στον επενδυτικό νόμο σε σύγκριση με το κόστος αυτής με τυχόν υπαγωγή σε αυτόν, σε συνδυασμό με τα οικονομικά στοιχεία και διαθέσιμα κεφάλαια της εταιρίας), ενώ αποτελούν ισχυρισμούς που συνιστούν επιλογές της επιχειρησιακής στρατηγικής της εταιρίας αναγόμενες αποκλειστικά σε εσωτερικές αξιολογικές κρίσεις της για την χρησιμότητα ή την απόσβεση της συγκεκριμένης επένδυσης χωρίς να προκύπτει δίχως άλλο, αναμφίβολα ή κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας η αδυναμία για την ολοκλήρωση της οικοδομής (πχ. δεδομένης και της κεντρικής τοποθεσίας αυτών δεν αιτιολογείται η επικαλούμενη απαξίωση της χρήσης των υπογείων ούτε η αδυναμία αυτοτελούς τους πώλησης μόνο από το γεγονός της πώλησης του λουπού της οικοδομής σε Δημόσια Υπηρεσία).

Εξάλλου και ο ισχυρισμός **περί λήξης της άδειας ίδρυσης** σταθμού αυτοκινήτων, ουδέν αποδεικνύει περί την ολοκλήρωση ή μη του έργου καθώς αυτή ουδόλως συναρτάται ως σύνολο εργασιών με την ύπαρξη ή όχι άδειας, παρά είναι δηλωτικός απλά της αδυναμίας των συμβαλλομένων να τηρήσουν την τυπική και προβλεπόμενη από διαφορετικό του φορολογικού νομοθετικό πλαίσιο, υποχρέωσή τους απέναντι στην Νομαρχία για ανανέωσή της .

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί δήθεν ανατιολόγητης κρίσης της φορολογικής αρχής περί περάτωσης της επίδικης οικοδομής, αυτοί ομοίως θα πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ειδικότερα:

Η προσφεύγουσα στις, ως εργοδότρια, υπέγραψε σύμβαση οικοδομικού έργου (αριθμός κατάθεσης στη Δ.Ο.Υ.) προϋπολογισθείσας αξίας 1.270.825,00 €, με την εταιρεία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» που εδρεύει στο, οδός, με Α.Φ.Μ., ως εργολάβος, που αντικείμενο αυτής ήταν η οικοδόμηση με δικά της μέσα, προσωπικό, επιμέλεια, ευθύνη και επίβλεψη επ' αμοιβή, του 3^{ου} και 2^{ου} υπογείου της ανεγειρόμενης οικοδομής επί οικοπέδου συγκυριότητας της εργοδότριας κατά ποσοστό χιλιοστών που βρίσκεται στο οικοπεδικό τετράγωνο του ρυμοτομικού σχεδίου της πόλεως και επί των οδών και

Όπως αναλυτικά παρατίθεται στην παραπάνω σύμβαση, “.... Οι εργασίες που θα εκτελεσθούν για την ανέγερση - κατασκευή των ως άνω δύο υπογείων, χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες, του πολιτικού μηχανικού, προϋπολογισθείσας αξίας 941.036,00 € και εργασίες εξοπλισμού και εγκαταστάσεων προϋπολογισθείσας αξίας 329.789,00 €. Το γενικό σύνολο των δαπανών και των δύο κατηγοριών (Α)941.036,00+(Β)329.789,00) ανέρχεται στο ποσό των 1.270.825,00 €, που αποτελεί το εργολαβικό ανταλλάγμα της παρούσης συμβάσεως και στο οποίο περιλαμβάνονται το εργολαβικό όφελος και τα γενικά έξοδα, ως και οι δαπάνες Ι.Κ.Α..

3. Η καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος θα γίνεται κατ' αναλογίαν με την πρόοδο του συγκεκριμένου έργου κατόπιν πιστοποιήσεων των εργασιών από την εργοδότρια επί τη βάση των επιμετρήσεων του εργολάβου που θα συντάσσονται κατ' ελάχιστον κατά μήνα. Η κάθε πιστοποίηση θα γίνεται εντός 15 ημερών από την σύνταξη των επιμετρήσεων και ο κάθε λογαριασμός θα εξοφλείται εντός 7 ημερών από την πιστοποίηση των εργασιών..... Για την είσπραξη κάθε λογαριασμού η εργολάβος θα εκδίδει αντίστοιχο τιμολόγιο με τις αξίες των πιστοποιηθεισών εργασιών πλέον ΦΠΑ 18% και η εργοδότρια θα παρακρατεί ποσοστό 3% ως προκαταβολή φόρου προς απόδοση.

4. Ενδεικτικά, την εργολάβο βαρύνουν αποκλειστικά οι εξής δαπάνες α) Η αγορά, η μεταφορά και η εγκατάσταση στον τόπο της οικοδομής, των πρώτων υλών, υλικών, μηχανημάτων και εργαλείων. β) Τα ημερομίσθια, μισθοί, υπερωρίες, δώρα και αποζημιώσεις στους εργοδηγούς, τεχνίτες, εργάτες, οδηγούς και υπερεργολάβους και γενικά οι αμοιβές σ' αυτούς που απασχολούνται για την κατασκευή των δύο υπογείων. γ) Οι εισφορές στο ΙΚΑ και TEAM για τις αμοιβές του εργατοτεχνικού προσωπικού που υπάγεται στα εστεγασμένα επαγγέλματα και εκείνου που υπάγεται στα οικοδομικά, ανεξαρτήτως του ότι τυπικά οι τελευταίοι (οικοδόμοι) φέρονται ως ασφαλισμένου από τον εργοδότη (κύριος του έργου). δ)... ε) Τα μισθώματα και οι φθορές εργαλείων, μηχανών και ικριωμάτων, η αγορά αναλώσιμων υλών, τα έξοδα αποκομιδής αχρήστων υλικών, η δαπάνη κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος και ύδατος καθώς και κάθε άλλο έξοδο που έχει σχέση αμέσως ή εμμέσως με την κατασκευή των υπογείων γκαράζ. στ) Οποιαδήποτε άλλη δαπάνη που δεν αναφέρεται ρητά στο παρόν, είναι όμως αναγκαία για την πλήρη και έντεχνη κατασκευή και αποζημίωση των δύο υπογείων.

5. Η εργολάβος υποχρεούται μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από την ημέρα που θα γίνει η έναρξη των εργασιών που θα καθορισθεί από την εργοδότρια, να έχει αποπερατώσει όλες τις εργασίες που αφορούν το 3^ο υπόγειο και μέσα σε προθεσμία τεσσάρων (4) μηνών από την ίδια ως άνω αφετηρία να έχει αποπερατώσει όλες τις εργασίες που αφορούν το 2^ο υπόγειο.

Σε περίπτωση υπαίτιας καθυστέρησης της παραδόσεως των υπογείων εντός των ως άνω προθεσμιών, η εργολάβος οφείλει να αποζημιώσει την εργοδότρια με 20 ευρώ ημερησίως, ως ποινική ρήτρα, ποσό που θα παρακρατηθεί από τον τελικό λογαριασμό.”

8. Με την αποπεράτωση του έργου και όλων των συναφών εργασιών, μετά από ποσοτικό και ποιοτικό έλεγχο, συντάσσεται μεταξύ των συμβαλλομένων πρωτόκολλο προσωρινής παραλαβής εάν διαπιστωθούν ελλείψεις ή κακοτεχνίες, άλλως συντάσσεται πρωτόκολλο οριστικής παραλαβής

Επειδή, κατά την πρόοδο των εργασιών, συντάχθηκε ένας και μοναδικός λογαριασμός επί του αρχικού

προϋπολογισμού του έργου, με άθροισμα 650.000,00 €, ο οποίος παρεδόθη στον φορολογικό έλεγχο, μη φέροντας ημερομηνία σύνταξης, αλλά επίσης δεν επεδείχθη και καμία πιστοποίηση, η εργολάβος εταιρεία με βάσει το προαναφερθέν στοιχείο προέβει στην έκδοση του αριθμ. Τιμολογίου Τεχνικών Έργων για αμοιβή πρώτης πιστοποίησης καθαρής αξίας 650.00,00 € πλέον ΦΠΑ 123.500,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των §§ 1, 14 & 15 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992, ορίζεται, ότι:

«§1 για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

Όταν εκτελείται ένα έργο με υλικά του εργολάβου τότε έχουμε παραγωγή και πώληση αγαθού (τεχνικού έργου). Βιβλιογραφία Δ. Σταματοπούλος «Ανάλυση Ερμηνεία ΚΒΣ σελ. 1366 Τόμος 2 ενδεκάτη έκδοση 2008). Σύμφωνα με τα άρθρα 12 § 14 και § 15 του Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, όπου καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης Τιμολογίου Τεχνικών Έργων.

«§ 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 Αν 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 δημοσίων 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, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. 1081780/528/0015/4.10.2007 έγγραφο του Υπ. Οικ. " 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), όπως ισχύουν και έχουν ερμηνευθεί με την παρ. 12.5.2 της εγκ. 3/1992, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, δεν συνδέεται με το χρόνο έκδοσης των δελτίων αποστολής με τα οποία διακινήθηκαν υλικά προς το έργο. Το τιμολόγιο εν προκειμένω για ιδιωτικά τεχνικά έργα ή εγκατάσταση εκδίδεται όταν το έργο ολοκληρωθεί και παραδοθεί 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 (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση. "

Επειδή, βάσει της από ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΒΣ του, προκύπτει, ότι:

α) στις σε προληπτικό έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας επιδόθηκε η υπ' αριθμ. πρώτη πρόσκληση με διατυπωμένα σε αυτή να προσκομισθούν στοιχεία που έχουν σχέση με την ανέγερση του έργου 2^{ου} και 3^{ου} υπόγειου στο κτίριο γραφείων και καταστημάτων επί της οδού, με συναλλασσόμενη την εταιρεία με ΑΦΜ

β) στις στην έδρα της προσφεύγουσας λόγω μη συγκέντρωσης στοιχείων για την εκτέλεση εργασιών στο ίδιο έργο, ώστε να μπορούν να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις που με την διερεύνησή τους να προκύπτει η νόμιμη τιμολόγηση, **επιδόθηκε και δεύτερη πρόσκληση** με αριθμό

γ) στις επιδόθηκε το με αριθμό Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, στον υπεύθυνο της προσφεύγουσας με την ιδιότητα του λογιστή κ., καθώς και η υπ' αριθμ. κλήση προς ακρόαση, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2690/1999.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επέδειξε, αλλά ούτε και προσκόμισε στον φορολογικό έλεγχο κανένα στοιχείο, πλην των προαναφερόμενων (το αριθμ. Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων & τον χωρίς ημερομηνία σύνταξης 1^ο λογαριασμό επιμέτρησης εργασιών και δαπανών), σχετικά με την ανέγερση του έργου 2^{ου} και 3^{ου} υπόγειου στο κτίριο γραφείων και καταστημάτων επί της οδού, αλλά και στο με αριθμ. πρωτ. υπόμνημά της σε απάντηση της κλήσης προς ακρόαση, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, ώστε να μπορούν να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις που με την διερεύνησή τους να προκύπτει η νόμιμη τιμολόγηση, αναφέροντας μόνο τους λόγους που επικαλείται μεταξύ άλλων και στην ενδικοφανή της προσφυγή, ήτοι: μη προοπτική πώλησης λόγω μη υπαγωγής του έργου σε αναπτυξιακό νόμο, και λόγω πώλησης της ανωδομής στη Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας, με αποτέλεσμα τα υπόγεια να απαξιωθούν, αλλαγή επενδυτικού σχεδίου και οικονομική κρίση της κτηματαγοράς.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ούτε με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, κατέθεσε στοιχεία, ώστε να μπορούν να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις που με την διερεύνησή τους να προκύπτει η νόμιμη τιμολόγηση, ήτοι αναλυτικά επιμετρήσεις ανά τακτά χρονικά διαστήματα και μαζί τους συσχετιζόμενα παραστατικά όπως αγοράς υλικών, υπηρεσιών, υπεργολαβικές αναθέσεις, πληρωμή ημερομισθίων εισφορών, ποινικές ρήτρες, επιβλέψεις, δηλαδή δικαιολογητικά, με τα οποία αν ήταν στη διάθεση του ελέγχου, θα μπορούσε να αχθεί ασφαλές συμπέρασμα, περί του ημιτελούς της οικοδομής που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Ακόμα και **ο πρώτος λογαριασμός** ως ανακεφαλαιωτική επιμέτρηση που αποτέλεσε τη βάση για την τιμολόγηση των εργασιών με κάποια πρόοδο αυτών κατά κλίμακα επί της εκατό και παραδόθηκε ως συνημμένο έγγραφο μαζί με το τιμολόγιο που εκδόθηκε μερικώς και γύρω στο πενήντα τις εκατό του προϋπολογισμού του έργου, **δεν έχει ημερομηνία σύνταξης**.

Επειδή, παρόλο που επίσημα το έργο ίσως δεν παραδόθηκε από τον εργοδότη κατασκευάστρια εταιρεία στην εργοδότρια και προσφεύγουσα εν τούτης η τελευταία με την υπ' αριθμό δήλωση ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων που υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μαζί με το φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου συμπεριέλαβε τις εν λόγω επιφάνειες αυτών των υπογείων **ως αποπερατωμένες και στα ημιτελή κτίσματα. Με ανάλογες δηλώσεις μέχρι και την χρήση 2012 τα εν λόγω κτίρια αναγράφονται ως μη ημιτελή**. Στην προηγούμενη χρήση με την ίδια δήλωση τα εν λόγω κτίσματα είχαν δηλωθεί ως ημιτελή.

Πέραν της ως άνω ρητής δήλωσης και οικειοθελούς και αυτόβουλης συνομολόγησης της αποπεράτωσης εκ μέρους της προσφεύγουσας της αποπεράτωσης της οικοδομής με την δήλωση για το ενιαίο τέλος ακινήτου, η ίδια στην ένδικη προσφυγή της συνομολογεί έτι περαιτέρω πανηγυρικά την κατ'ουσία ολοκλήρωση του έργου καθώς αναφέρει ρητά στην σελ. (....) αυτής «.....δεδομένου ότι είχαν εκτελεστεί στο ακέραιο οι εργασίες σκυροδέματος και το μεγαλύτερο μέρος των εργασιών του δαπέδου, κρίθηκε σκόπιμο οι εν λόγω χώροι να αναφερθούν πλέον ως ολοκληρωμένοι και όχι ως ημιτελείς».

Επειδή, στο πόρισμα της με αρ. πρωτ. ΤΕΕ (σε φωτοαντίγραφο επισυναπτομένης στην ενδικοφανή προσφυγή) έκθεσης πραγματογνωμοσύνης του Πολιτικού Μηχανικού (κατόπιν αιτήσεώς της) την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα και η οποία συνετάγη μετά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, δεν αποδεικνύει την μη ολοκλήρωση του έργου ως η προσφεύγουσα παραπλανητικά και με επιλεκτική παράθεση των επιμέρους διαπιστώσεων προσπαθεί να στοιχειοθετήσει, τουναντίον στην σελ. αυτής όπου και αναγράφονται τα πορίσματά της, ρητά διαπιστώνεται ότι: **«Η γενική εικόνα του έργου**

δείχνει ότι εκτός των κοινοχρήστων χώρων όπου είναι εμφανές ότι υπολείπονται εργασίες (Φωτ.....) στα δυο υπόγεια φαίνεται να έχουν ολοκληρωθεί και να είναι λειτουργικά» ενώ οι εκκρεμότητες περιορίζονται στις αναληφθείσες συμβατικές υποχρεώσεις και δη σε εργασίες για να πληρούνται οι προδιαγραφές της οικοδομής ως δημόσιος Από τις ως άνω διαπιστώσεις σε συνδυασμό με τις δηλώσεις της προσφεύγουσας που αποτυπώθηκαν και στην δήλωση ΕΤΑΚ, είναι απολύτως προφανές ότι το επίδικο οικοδόμημα ολοκληρώθηκε κατ'ουσίαν και ήταν λειτουργικό και ως εκ τούτου υπήρξε αποκρυσταλλώσιμη και μη τιμολογηθείσα αξία συναλλαγών και ως εκ τούτου ορθώς επεβλήθη το ένδικο πρόστιμο από την φορολογική αρχή.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί δήθεν **εσφαλμένου υπολογισμού του ποσού της πράξης επιβολής προστίμου** καθώς θα έπρεπε αυτό να επιβληθεί κατά τις διατάξεις της δεύτερης υποπαραγράφου της παρ. α' της παρ.10 του άρθρου 5 Ν.2523/1997 που επισύρει πρόστιμο της παρ. α' της παρ.2 του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου, αυτός θα πρέπει να απορριφθεί ομοίως ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Εν προκειμένω το πρόστιμο επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α της παρ.10 του άρθρου 5 Ν.2523/1997, ήτοι επεβλήθη πρόστιμο ίσο με το μέρος της αξίας της συναλλαγής που απεκρύβη, ποσού 620.825,00 €.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δήθεν δεν προκύπτει το ύψος της φερόμενης αποκρυσταλλώσιμης αξίας της συναλλαγής είναι απορριπτέος καθώς αυτό προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και δη εμφανώς από την ίδια την από σύμβαση οικοδομικού έργου όπου και ορίζεται το συνολικό τίμημα των 1.270.825,00 € σε συνδυασμό με το υπ'αριθμ..... τιμολόγιο καθαρής αξίας 650.000,00 €. Γενομένου δεκτού του ως άνω, είναι προφανές ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί κανένα από τα επόμενα εδάφια της ως άνω περίπτωσης α' της παρ.2 του εν λόγω άρθρου γιατί αυτά αφορούν τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής ή των επιμέρους συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν προϋποθέσεις που δεν συντρέχουν εν προκειμένω. Σε κάθε περίπτωση σημειώνεται περαιτέρω ότι δεν θα ήταν ούτως ή άλλως δυνατόν να εφαρμοστεί ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα η υποπαραγράφος της παρ. α' της παρ.10 του άρθρου 5 Ν.2523/1997 η οποία προβλέπει ότι « .. στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυσταλλώσιμης αξίας χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ. 1...» καθώς η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται σε περιπτώσεις που πράγματι υφίσταται πλήθος συναλλαγών αλλά δεν μπορεί να προσδιοριστεί ο ακριβής αριθμός αυτών και η αξία καθεμίας τους, ενώ εν προκειμένω από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει ότι υπήρξε πλήθος συναλλαγών ώστε συνακόλουθα να υφίσταται και μη δυνάμενη να προσδιοριστεί ξεχωριστή αξία εκάστης αυτών κατά τις επιταγές της ως άνω διάταξης.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί προβλέψεως στην σύμβαση οικοδομικού έργου καταβολής του εργολαβικού ανταλλάγματος τμηματικά και βάσει μηνιαίων επιμετρήσεων και αντίστοιχων πιστοποιήσεων (όρος της αντίστοιχης σύμβασης), δεν ευσταθούν, καθώς ουδόλως τηρήθηκε ο συγκεκριμένος όρος κατά την εκτέλεση του ως άνω έργου δεδομένης της έκδοσης μόνο ενός τιμολογίου (υπ'αριθμ..... τιμολόγιο) ήδη ενάμισι έτος μετά την σύναψη του συμφωνητικού, βάσει μίας και μόνο συνολικής επιμέτρησης η οποία δεν φέρει καν ημερομηνία σύνταξης, ενώ και σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να εκδίδονταν στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου υποχρεωτικά αντίστοιχα τιμολόγια ανεξαρτήτως των επιμέρους επιμετρήσεων ως αναφέρεται και στην από έκθεση ελέγχου του

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι εν γένει σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας και της επιστήμης η αξία του εκτελεσθέντος έργου δεν συμπίπτει με την προυπολογισθείσα δαπάνη ούτε ότι για το ίδιο έργο μπορούν να εκδοθούν και συνήθως εκδίδονται περισσότερα τιμολόγια ουδέν αποδεικτικό βάρος

φέρουν περί της ύπαρξης πλήθους συναλλαγών εν προκειμένω καθώς αποτελούν γενικόλογες και ατεκμηρίωτες υποθέσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΒΣ του, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., 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 αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση της υπ'αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2008-31/12/2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :
Πρόστιμο συνολικού ποσού 620.825,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).