



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 2/5/2017

Αριθμός απόφασης: 1088

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333237
ΦΑΞ : 2313333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.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 1064/12-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του...., Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ./...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Π.Δ. 186/92, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Την υπ' αρ./...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Π.Δ. 186/92, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του . . του, **A.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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Π.Δ. 186/92, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **6.450,59€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου (τιμολόγιου παροχής υπηρεσιών) καθαρής αξίας 25.802,35€, για εκτέλεση τεχνικού έργου με υλικά του κυρίου του έργου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

Το ποσό των 80.000 ευρώ που διατέθηκε από τον εργοδότη (. .) στον ίδιο, προοριζόταν αποκλειστικά και μόνο για την κάλυψη των εξόδων για την εκτέλεση του έργου (κατασκευή ποιμνιοστασίου) . Το ποσό της αμοιβής του προσφεύγοντος θα προέρχονταν από την επιστροφή του ΦΠΑ που θα λάμβανε ο εργοδότης, ο οποίος τελικά δεν κατέβαλε την συμφωνηθείσα εργολαβική αμοιβή των 9.065,54 ευρώ. Προς τούτο, επικαλείται την απόφαση .../2015 του Ειρηνοδικείου

Ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του για τον υπολογισμό της αμοιβής, τα τιμολόγια που προσκομίσθηκαν στο δικαστήριο και τα οποία αφορούν μόνο ένα μέρος των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου. Υπήρχαν παραστατικά εξόδων σε πολύ μεγαλύτερο ποσό, τα οποία εξοφλήθηκαν από τον προσφεύγοντα για λογαριασμό του κυρίου του έργου, . .. Συγκεκριμένα, για τον υπολογισμό των εξόδων δεν συνυπολογίστηκαν τα ακόλουθα:

1) Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο/05.04.2007 εκδόσεως . ., καθαρής αξίας 3.125,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% ποσού 593,75 €.

2) Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής Νο/18.04.2007 εκδόσεως . ., καθαρής αξίας 2.200,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 19% ποσού 418,00 €.

3) Επιταγές που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα σε διαταγή του προμηθευτή . ., συνολικής αξίας 32.000€ και αφορούσαν έξοδα για λογαριασμό του . ..

(υπ' αριθμ./31.03.2006 επιταγή της ... Τράπεζας ποσού 10.000,00 €, υπ' αριθμ. .../28.02.2006 επιταγή της ... Τράπεζας ποσού 5.000,00€, υπ' αριθμ. .../30.04.2006 επιταγή της ... Τράπεζας ποσού 5.000,00€, υπ' αριθμ. .../30.05.2006 επιταγή της ... Τράπεζας ποσού 8.000,00€, υπ' αριθμ. .../30.06.2006 επιταγή της ... Τράπεζας ποσού 5.000,00€, Την αριθμ.-3/30.05.2006 επιταγή της Τράπεζας ... ποσού 2.000,00€)

- **Επειδή**, στο άρθρο **2§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική

επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

- **Επειδή**, στο άρθρο 12 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) 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 επάγγελματός 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. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πόντους μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.
- **Επειδή**, στο άρθρο 12 του Κεφαλαίου Γ της ΠΟΛ 3/1992 ορίζονται τα εξής: «12.5. Τιμολόγιο για τεχνικά έργα ή άλλες εγκαταστάσεις. 12.5.1. Για τα τεχνικά έργα (δημόσια και ιδιωτικά) ή άλλες εγκαταστάσεις, είτε τα υλικά είναι του κατασκευαστή, είτε του ιδιοκτήτη του έργου, εκδίδεται τιμολόγιο για τη συνολική αξία του έργου (υλικά και εργασία) ή μόνο για την αμοιβή, κατά περίπτωση. Το τιμολόγιο των περιπτώσεων αυτών είναι αθεώρητο, αν τα υλικά που χρησιμοποιούνται είναι του εργολάβου, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο τεχνικό έργο. Για τις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι τιμολογείται το έργο και συνεπώς αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο, χωρίς δηλαδή να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και Δ.Α. ή συνενωμένο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής. Τονίζεται ότι για τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που ενσωματώνονται στο έργο πρέπει να εκδίδονται δελτία αποστολής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις. Αντίθετα, όταν δηλαδή τα υλικά παρέχονται από τον εργοδότη, ο κατασκευαστής υποχρεούται να εκδίδει θεωρημένο τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών..... 12.5.2. Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου εκτέλεσης έργων ή εγκαταστάσεων δεν συνδέεται με το χρόνο έκδοσης των δελτίων αποστολής, με τα οποία διακινήθηκαν υλικά προς το έργο. Το τιμολόγιο αυτό 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 μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση....»
- **Επειδή**, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που

θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

- **Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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**, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η φορολογική αρχή, έτσι όπως αποτυπώνονται στην από-2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ..., κρίνονται επαρκείς, σαφείς και ικανές να στοιχειοθετήσουν την καταλογιζόμενη παράβαση. Πιο συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή, έλαβε υπόψη της το σκεπτικό της με αρ. απόφασης .../2015 του Ειρηνοδικείου ..., αποστέλλοντας ταυτόχρονα έγγραφα τόσο στην Δ/ση Αγροτικής Ανάπτυξης και Οικονομίας Π.Ε. ... (αρ. πρωτ. .../-2016) , προκειμένου να αποσταλεί ο φάκελος επιδότησης του επίμαχου έργου, όσο και στο τοπικό υποκατάστημα Ι.Κ.Α. (αρ.πρωτ. .../-2016) με σκοπό την αποστολή της καρτέλας του έργου, στην οποία εμφανίζονται οι ετήσιες αποδοχές και οι καταβληθείσες εργοδοτικές εισφορές. Κατόπιν ο έλεγχος αξιοποιώντας το σύνολο των στοιχείων, που έθεσαν υπόψη του οι ανωτέρω υπηρεσίες, προσδιόρισε την καθαρή αμοιβή του προσφεύγοντος σε 25.802,35€, αφαιρώντας από το συνολικό εργολαβικό τίμημα που συμφωνήθηκε με το από/2005 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Ανάθεσης Έργου (80.000€) τα πραγματοποιηθέντα έξοδα/δαπάνες ύψους 54.197,65€.
- **Επειδή**, τα στοιχεία που επικαλείται ο προσφεύγων, τα είχε ήδη επικαλεστεί στο πλαίσιο της παροχής εξηγήσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/13. Ο έλεγχος για τα νέα στοιχεία που είχαν προσκομισθεί προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τις οποίες αποδείχθηκε η αβασιμότητα των ισχυρισμών του προσφεύγοντος.
Πιο συγκεκριμένα, αναφορικά με το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο .../05.04.2007 εκδόσεως: Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα τηρηθέντα φορολογικά βιβλία του λήπτη . ., διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο, εκδόθηκε για χωματουργικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στην κτηνοτροφική μονάδα του . .. Για την εξόφλησή του εκδόθηκε η υπ' αριθμ./05.04.2007 απόδειξη είσπραξης μετρητών, στην οποία αναγράφεται ότι η εξόφληση πραγματοποιήθηκε από τον . ., λήπτη του φορολογικού στοιχείου και όχι από τον προσφεύγοντα. Περαιτέρω, το εν λόγω τιμολόγιο δεν συμπεριλήφθηκε στο διεκδικούμενο, τόσο στην αγωγή του, όσο και στην κατάθεση του στο Δικαστήριο, ποσό προς απόδοση ως αμοιβή, γεγονός που καταδεικνύει το ότι η δαπάνη δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο.
Ομοίως, όσον αφορά το Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής Νο. .../18.04.2007 εκδόσεως, σύμφωνα με τον έλεγχο, από την εξοφλητική απόδειξη, δεν προκύπτει η συμμετοχή του προσφεύγοντος. Επιπλέον ούτε αυτό το ποσό συμπεριλήφθηκε στο διεκδικούμενο, τόσο στην αγωγή του, όσο και στην κατάθεση του στο Δικαστήριο, ποσό προς απόδοση ως αμοιβή.
Αναφορικά δε με τις επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα επιταγές ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής , προς τεκμηρίωση των

ισχυρισμών του, φωτοτυπίες των επιταγών ή κάποιο άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η έκδοση αυτών στο όνομα του δικαιούχου και κομιστή τους, . . , ούτε αναφέρει τα φορολογικά στοιχεία για τα οποία εκδόθηκαν οι ανωτέρω επιταγές. Περαιτέρω, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ./.....2016 Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/86 του: «... με τον κύριο . . εκείνο το χρονικό διάστημα (έτος 2006) συνεργάστηκα για λογαριασμό και άλλων πελατών εκτός του . . Γί' αυτό οι επιταγές που μου έδινε ο . αφορούσαν την εξόφληση των τιμολογίων που εγώ εξέδιδα προς τους πελάτες του .»

Τέλος, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εμπεριέχονται στον φάκελο της επιδότησης του . . , της Δ/σης Γεωργικής Ανάπτυξης, προκύπτει η ύπαρξη ενός μόνο φορολογικού στοιχείου εκδόσεως . . και συγκεκριμένα του υπ' αριθμ./.....2006 ΤΙΜ.-ΔΑ, καθαρής αξίας 10.290,00 €, το οποίο έχει ήδη συμπεριληφθεί από τον έλεγχο στον προσδιορισμό των δαπανών του έργου.

- **Επειδή,** σύμφωνα με την με αρ. πρωτ./.....2016 υπεύθυνη δήλωση, που κατέθεσε ο κύριος του έργου . . : «για την κατασκευή του έργου συμφωνήσαμε στο ποσό των 80.000 ευρώ, το οποίο περιλάμβανε τα έξοδα κατασκευής (αγορές υλικών και μισθοδοσίες ΙΚΑ) και την αμοιβή του. Το έργο μου παραδόθηκε ημιτελές το 2006. Μου παρέδωσε μόνο τον στάβλο και το αρμεκτήριο ενώ το δωμάτιο σταβλίτη το έκανα ο ίδιος το 2008 με την συνεργασία του . . Σύμφωνα με τα τιμολόγια που κατέθεσα στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης αλλά και τον πίνακα ελάχιστου κόστους κατασκευής που μου συνέταξε ο αρχιτέκτονας μηχανικός . . το κόστος για την κατασκευή ανήλθε περίπου στις 50.000 ευρώ με 55.000 ευρώ. Από τους προμηθευτές πλήρωσα εγώ ο ίδιος και όχι μέσω του . τον . . ηλεκτρολογικό υλικό. Τα χρήματα του τα έδινα για την εξόφληση των τιμολογίων τμηματικά ανάλογα με την πρόοδο των εργασιών».
- **Επειδή,** ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Τα αναφερόμενα από τον προσφεύγοντα, περί πραγματοποίησης πρόσθετων δαπανών από τον ίδιο, χωρίς την προσκόμιση επιπλέον στοιχείων, δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα. Η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη, αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής, την βασιμότητα της καταλογισθείσας παράβασης.

Ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και ουσιαστικά αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αρ./....-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ., **Α.Φ.Μ.**

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ–
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. στ' Ν. 4337/15	6.450,59€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την 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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της