



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

Fax : 2131604567

Καλλιθέα

29/05/2018

Αριθμός απόφασης:

2778

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 01.02.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... ΕΕ», Α.Φ.Μ:, με έδρα οδός κατά/2017 Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3&5 Ν.4337/2015 διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01.02.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... ΕΕ», 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./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου χρήσης 2012, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **11.224,71 €** (= 28.061,78 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω έκδοσης τεσσάρων (4) εικονικών Τιμολογίων, αξίας ύψους 28.061,78 € τρία (3) προς τον και ένα (1) προς το Ο.Τ.Α.Δ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 12§2,9, 18§2,9 και 30§2,3,4 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδιασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 Ν.2523/97.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 29.12.2017 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ και του αρθ. Ν.4093/2012 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε το με αριθ./2014 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ βάσει της οποίας κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας, σύμφωνα με την οποία είχε εκδώσει πλήθος εικονικών και πλαστών τιμολογίων για έργα που δεν έχουν γίνει, «και είχε διασυνδέσεις με τοπικές υπηρεσίες και παραγόντες τους οποίους διευκόλυνε για να καλύπτουν φορολογικά ανύπαρκτα έξοδα και επιστροφή Φ.Π.Α»

Συγκεκριμένα : από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεί ως προς το σύνολο της συναλλαγής ως κάτωθι

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ		ΛΗΠΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ (€)	Φ Π Α (€)
1	Τι μ. Έργου/2012	1		4.728,45	1.087,54
2	Τ.Π.Υ/2012	1		8.000,00	1.840,00
3	Τ.Π.Υ/2012	1		12.000,00	2.760,00
4	Τ.Π.Υ/2012	1		3.333,33	766,67
ΣΥΝΟΛΟ				28.061,78	6.454,21

Αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 22.11.2017 στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το με υπ' αριθ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τον Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο εκπρόσωπος της επιχείρησης, στις 11.12.2017 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντησή του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 29.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.ΒΣ και Κ.Φ.Α.Σ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ, ΚΑΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ**
- **ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ (Η αιτιολογία είναι ασαφής, αόριστη, γενική και ανεπαρκής).**
- **ΑΝΤΙΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5 ΠΑΡ. 10 ΠΕΡ. β' ΤΟΥ Ν. 2523/1997 ΣΤΗ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΑ ΚΑΤΟΧΥΡΩΜΕΝΗ ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **19 παρ.4 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. **5 του άρθρου 66** του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. **9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ** ορίζεται ότι : «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι

συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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 σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: « Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Α΄ ΠΑΤΡΩΝ και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Συγκεκριμένα με το υπ' αριθ./2014 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ περιήλθε στην ΔΟΥ Α΄ ΠΑΤΡΩΝ ανώνυμη καταγγελία, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είχε εκδώσει πλήθος εικονικών και πλαστών τιμολογίων για έργα που δεν έχουν γίνει, «και είχε διασυνδέσεις με τοπικές υπηρεσίες και παραγόντες τους οποίους διευκόλυνε για να καλύπτουν φορολογικά ανύπαρκτα έξοδα και επιστροφή Φ.Π.Α»

Με αφορμή τη καταγγελία αυτή η ΔΟΥ Α΄ ΠΑΤΡΩΝ προέβει σε δειγματοληπτικό διασταυρωτικό έλεγχο σε φορολογικά στοιχεία εσόδων μεγάλης αξίας (Τιμολόγια Έργου, Τ.Π.Υ και Τιμολόγια Πώλησης) που η ελεγχόμενη εξέδωσε κυρίως σε δημόσιους φορείς, σε ιδιώτες καθώς και σε δαπάνες τη χρήση 2012 και 2013 και διαπιστώθηκαν τα εξής:

Α) Όσον αφορά το υπ' αριθμ./2012 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία προς το Δήμο Δυτικής Αχαΐας:

- Από τα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης για τη χρήση 2012 δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών για τις εργασίες συντήρησης του Γυμνασίου που αναφέρονται στην από 8-8-2012 τεχνική έκθεση του Δήμου,
 - Από τα τηρούμενα βιβλία, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς το έγγραφο του ΙΚΑ Πατρών με αρ. πρωτ./2017 (...../2017 της Α' Δ.Ο.Υ) δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τη χρήση 2012 απασχόλησε προσωπικό που να δύναται να εκτελέσει τις εργασίες που αναφέρονται στην από 8-8-2012 τεχνική έκθεση του Δήμου,
 - στην με αρ.πρωτ./2012 σύμβαση δεν αναφέρεται ότι το εν λόγω έργο θα πραγματοποιούνται με υλικά ή προσωπικό του Δήμου,
- Από το αρ.πρωτ...../2017 έγγραφο της ελεγχόμενης δεν προκύπτει το προσωπικό που τελικά εκτέλεσε τις εν λόγω εργασίες.

- Στο με αρ.πρωτ./2017 (......./2017 της Α' Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ) έγγραφο ο Δήμος δηλώνει ότι σε τακτά διαστήματα προμηθεύεται διάφορα υλικά τα οποία έχει στις αποθήκες του και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των διάφορων έργων αλλά από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η υποχρέωση και η διάθεση υλικών του Δήμου για το συγκεκριμένο έργο.

- Στο με αρ.πρωτ./2017 (......./2017 της Α' Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ) έγγραφο ο Δήμος δηλώνει ρητά ότι δεν απασχόλησε προσωπικό για το συγκεκριμένο έργο.

Σύμφωνα με την κοινή πείρα, η εκτέλεση εργασιών ελαιοχρωματισμού σε κτίριο επιφάνειας 1.450,00τμ και σε διάστημα έξι (6) ημερών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί χωρίς εξειδικευμένο προσωπικό (ελαιοχρωματιστές) ακόμα και με προσωπική εργασία των μελών της εταιρείας .

- Για το έργο συντήρησης του Γυμνασίου δεν έχει γίνει αναγγελία στο ΙΚΑ Πατρών,

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης του έργου που περιγράφεται στην/2012 σύμβαση και στην από 8-8-2012 τεχνική έκθεση (ελαιοχρωματισμούς/σοβατά σε διάστημα 6 ημερών σε κτίριο επιφάνειας 1.450,00τμ χωρίς εξειδικευμένο προσωπικό και αγορές πρώτων υλών) .

Β) Όσον αφορά τα υπ' αριθμ/2012 και/2012 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία προς το Δήμο Δυτικής Αχαΐας:

- Η διάρκεια της/2012 σύμβασης για το έργο καθαρισμού οχτώ (8) κτιρίων σε διαφορετικές δημοτικές ενότητες του Δήμου ορίστηκε σε 28 ημέρες, ήτοι από την υπογραφή της σύμβασης στις 3-12-2012 έως 31-12-2012, ενώ στην από 19-10-2012 συγγραφή υποχρεώσεων, στην από 19-10-2012 τεχνική περιγραφή και στην από 29-11-2012 προσφορά της ελεγχόμενης ορίζεται ότι υπηρεσίες θα είναι επαναλαμβανόμενες. Ήτοι, στην από 19-10-2012 συγγραφή υποχρεώσεων ορίζεται ότι στα κτίρια που στεγάζονται οι κεντρικές υπηρεσίες του νέου Δήμου (Δημοτική) θα παρέχονται υπηρεσίες καθαρισμού τρεις (3) φορές την εβδομάδα, στα κτίρια των πρώην Δημαρχείων, των λοιπών Δημοτικών Ενοτήτων μία (1) φορά την εβδομάδα ανά κτίριο και στην από 19-10-2012 τεχνική περιγραφή αναφέρεται ότι ο καθαρισμός υαλοπινάκων στα κτίρια των πρώην Δημαρχείων, των λοιπών Δημοτικών Ενοτήτων μία (1) Φορά το μήνα.

- Από το από 10-12-2012 έγγραφο του Δήμου προκύπτει ότι οι εργασίες του αρ...../2012 Τ.Π.Υ. (δεν αναφέρει ποιες) ολοκληρώθηκαν ποιοτικά και ποσοτικά σε οχτώ (8) μέρες και από το από 20-12-2012 έγγραφο προκύπτει ότι οι εργασίες του αρ./2012 Τ.Π.Υ, δεν αναφέρονται ποιες, ολοκληρώθηκαν ποιοτικά και ποσοτικά σε δέκα οχτώ (18)μέρες. Συνεπώς τα είδη και τα μεγέθη των εργασιών δεν συνάδουν με το χρόνο εκτέλεσης τους, ήτοι από την υπογραφή της σύμβασης έως την τιμολόγησή τους.

- Από τα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης για τη χρήση 2012 δεν προκύπτουν αγορές υλικών καθαρισμού για τις εργασίες καθαρισμού στις οχτώ (8) κτιριακές εγκαταστάσεις των υπηρεσιών του Δήμου όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην από 19-10-2012 τεχνική περιγραφή και στην από 19-10-2012 συγγραφή υποχρεώσεων του Δήμου,

- Από τα τηρούμενα βιβλία, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς και από το με αρ. πρωτ./2017 (......./2017 της Α' Δ.Ο.Υ) έγγραφο του ΙΚΑ Πατρών δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τη χρήση 2012 απασχόλησε προσωπικό που να δύναται να εκτελέσει

εργασίες καθαριότητας που αναφέρονται στην/2012 σύμβαση και που αναλυτικά περιγράφονται στην από 19-10-2012 τεχνική περιγραφή και στην από 19-10-2012 συγγραφή υποχρεώσεων του Δήμου.

- στην με αρ.πρωτ...../2012 σύμβαση δεν αναφέρεται ότι οι εργασίες καθαρισμού θα πραγματοποιούνται με υλικά ή προσωπικό του Δήμου.

- Στο με αρ.πρωτ...../2017 (...../2017 της Α' Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ) έγγραφο ο Δήμος δηλώνει ότι σε τακτά διαστήματα προμηθεύεται διάφορα υλικά τα οποία έχει στις αποθήκες του και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των διάφορων έργων αλλά από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η υποχρέωση και η διάθεση υλικών από το Δήμο για το συγκεκριμένο έργο.

- Στο με αρ.πρωτ...../2017 (...../2017 της Α' Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ) έγγραφο ο Δήμος δηλώνει ρητά ότι δεν απασχόλησε προσωπικό για το συγκεκριμένο έργο.

- Από το αρ.πρωτ...../2017 έγγραφο της ελεγχόμενης δεν προκύπτει το προσωπικό που τελικά εκτέλεσε τις εν λόγω εργασίες, ούτε τα παραστατικά υλικών καθαρισμού.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις εργασίες καθαρισμού στα οχτώ (8) κτίρια του Δήμου όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στην από 19-10-2012 συγγραφή υποχρεώσεων, στην από 19-10-2012 τεχνική περιγραφή και στην 29-11-2012 προσφορά (χωρίς αγορές υλικών καθαρισμού και προσωπικό).

Γ) Όσον αφορά το υπ' αριθμ/2012 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η εταιρεία προς τον Ο.Τ.Α.Δ.:

Το από 20-12-2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό εργασιών υπεγράφη μεταγενέστερα του α/α/2012 Τ.Π.Υ που εξέδωσε η ελεγχόμενη,

- Από τα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης για τη χρήση 2012 δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών για τις εργασίες συντήρησης και επισκευής γηπέδων , και (έλεγχος και συντήρηση κερκίδων, στεγάστρων, πάγκων ομάδων, εισόδων και ανοιγμάτων) που αναφέρονται στο από 20-12-2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό του Ο.Τ.Α.Δ και στην από 19-10-2012 προσφορά εργασιών της ελεγχόμενης

- Από τα τηρούμενα βιβλία, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς το με αρ. πρωτ. /2017 (...../2017 της Α' Δ.Ο.Υ) έγγραφο του ΙΚΑ Πατρών δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τη χρήση 2012 απασχόλησε προσωπικό που να δύναται να εκτελέσει εργασίες συντήρησης και επισκευής γηπέδων,

- Στο από 20-12-2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό δεν αναφέρεται ότι το εν λόγω έργο θα πραγματοποιούνται με υλικά ή προσωπικό του Ο.Τ.Α.Δ.

- Στο με αρ.πρωτ. /2017 έγγραφο ο Ο.Τ.Α.Δ αναφέρει ότι προμήθευσε την ελεγχόμενη με χρώματα και υλικά για τη συντήρηση των αθλητικών εγκαταστάσεων αλλά από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η υποχρέωση και η διάθεση αυτών για το συγκεκριμένο έργο.

- Από το αρ.πρωτ...../2017 έγγραφο της ελεγχόμενης δεν προκύπτει το προσωπικό που τελικά εκτέλεσε τις εν λόγω εργασίες καθώς επίσης και τα παραστατικά αγορών.

- Στο με αρ.πρωτ./2017 έγγραφο του Ο.Τ.Α.Δ αναφέρεται ρητά ότι η ελεγχόμενη δεν απασχόλησε προσωπικό. Για το εν λόγω έργο δεν έχει γίνει αναγγελία στο ΙΚΑ Πατρών,

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει τις εργασίες που αναφέρονται στο από 20-12-2012 ιδιωτικό συμφωνητικό και στην από 19-10-2012 προσφορά εργασιών (έλεγχος και συντήρηση κερκίδων, στεγάστρων, πάγκων ομάδων, εισόδων και ανοιγμάτων χωρίς προσωπικό και αγορές υλικών).

Επειδή ο έλεγχος δεν στηρίχθηκε σε αυθαίρετα συμπεράσματα και υποθέσεις αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και αφού έλαβε υπόψη πλήθος αποδεικτικών στοιχείων και τα έγγραφα που χορηγήθηκαν κατέληξε τεκμηριωμένα στην διαπίστωση της εικονικότητας του υπό κρίση τιμολογίου.

Εν προκειμένω ο ισχυρισμός της προσφύγουσας, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Επειδή σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.

Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/20040λ).

Η δε η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.[2523/1997](#) συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε κατά περίπτωση με την βαρύτητα, το είδος την συχνότητα κάθε παράβασης, ήτοι με μεγέθη αναγκαίως συναφή προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επομένως, εκ μόνου του ότι οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), οι οποίες καθιστούν τυπικές τις παραβάσεις της έκδοσης εικονικών στοιχείων ενέχουν ως ρυθμίσεις σαφή και επαρκή στοιχεία αναλογικότητας, ως εκ τούτου δεν αντίκεινται στην

προβλεπομένη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. (ΣτΕ 2402/2010, ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθΟ-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου αναφορικά με την περίπτωση των παραβάσεων του αρ. 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997).

Στο ίδιο δε ως άνω συμπέρασμα περί μη παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, αναφορικά με τις διατάξεις όμως του αρ.86 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε, καταλήγει και η με αρ.3474/2011 απόφαση του Σ.τ.Ε. η οποία εξεδόθη μετά από παραπομπή δυνάμει της 3370/2008 απόφασης του Β' Τμήματος του Σ.τ.Ε., την τελευταία, επομένως, αλυσιτελώς επικαλείται ο αντίδικος προς επίρρωση των ισχυρισμών του περί δήθεν παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας με την επιβολή του ένδικου προστίμου.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 29.12.2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 01.02.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της«..... ΕΕ», ΑΦΜκαι επικύρωση της με αριθ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2012-31.12.2012

Υπ'αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 **11.224,71 €** (=28.061,78 € X 40%)

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.