



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 11/05/2018

Αριθμός Απόφασης: 2355

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. 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 περ.β' του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 7 παρ.3 περ.β' του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/12/2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 4.276,27 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, λόγω έκδοσης ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) ως προς τις παρεχόμενες υπηρεσίες του προσφεύγοντος προς την εταιρεία «.....» με ποσό εικονικότητας 10.690,68 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 18§2 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 §4 του ν. 2523/97, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθ. 7 του Ν.4337/17.10.2015. Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 21/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ. 360/0/09-12-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η Α.Ε. με την με αρ. πρωτ./11 αίτηση της ζήτησε, από την Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, να της επιστραφεί ποσό ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/07/2011-31/07/2011. Εκδόθηκε η με α/α/2011 εντολή ελέγχου προκειμένου να διενεργήσει προσωρινό έλεγχο ο υπάλληλος, ο οποίος ύστερα από τον έλεγχο αυτό υπέβαλε το από 05.04.2012 σημείωμα παραπομπής της υπόθεσης σε τακτικό έλεγχο. Το ανωτέρω σημείωμα αναφέρει εκτός των άλλων και τα παρακάτω:

Από τον γενόμενο συνοπτικό έλεγχο στην παραπάνω επιχείρηση, διαπιστώθηκε μεταξύ των άλλων ότι η ανωτέρω Α.Ε. είχε λάβει από τον προσφεύγοντα το Νο/11 Τ.Π.Υ, καθαρού ποσού αμοιβής 15.325,20 € (συν Φ.Π.Α. 3.524,80 €) για σπατουλάρισμα χώρων του έργου, 957 τ.μ. χ 16 €.

Ο ελεγκτής στο παραπάνω σημείωμα παραπομπής της υπόθεσης σε τακτικό έλεγχο αναφέρει ότι στις 16.07.2012 πραγματοποίησε αυτοψία στο υπό ανέγερση κτίριο και διαπίστωσε το σπατουλάρισμα - μόνον -χώρων του υπογείου. Επίσης η αναγραφόμενη τιμή των 16 € / τ.μ. όπως προκύπτει από την υποβληθείσα, στην Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, σύμβαση με τον προσφεύγοντα (αριθμός καταχώρηση της Δ.Ο.Υ./10) αντιστοιχεί σε ολοκληρωμένες εργασίες ελαιοχρωματισμών και όχι μόνο για εργασίες σπατουλαρίσματος.

Κατόπιν των ανωτέρω στις 15.03.2017 απεστάλη στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ. πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω οριζόμενη προθεσμία της πρόσκλησης προσκομίζοντας τα ανωτέρω ζητηθέντα.

Μεταξύ των προσκομισθέντων στοιχείων ήταν το με Π.Θ./2007 στέλεχος τιμολογίου (για παροχής υπηρεσιών) από 1-50 από το οποίο είχε εκδοθεί το με Νο/2011 τιμολόγιο για

παροχή υπηρεσιών) καθαρού ποσού 15.325,20€ καθώς και το πρώτο αντίτυπο του με Νο/2011 Τιμολόγιο(για πώληση)-Δελτίο αποστολής εκδόσεως της Ο.Ε , με το οποίο ο ελεγχόμενος είχε αγοράσει στόκο (20kgr) 60 σάκους με τιμή μονάδος 6,91 ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας 414,60 € συν Φ.Π.Α. 23% 95,36 € συνολικής αξίας 509,96 €, για το οποίο ο έλεγχος δέχεται, ότι μέρος ή ολόκληρη η ποσότητα χρησιμοποιήθηκε για την εργασία αυτή.

Σύμφωνα με την με αρ. /2010 σύμβαση έργου στην οποία φαίνεται ότι στις 09.06.2010 συμφώνησε, μεταξύ των άλλων, η Α.Ε. , ως εργοδότης και ο προσφεύγων ως εργολάβος να αναλάβει τις εργασίες με υλικά για τον ελαιοχρωματισμό σε ακίνητο (ξενοδοχείο) του εργοδότη στο 3° χιλ/ρο Π.Ε.Ο. Τριπόλεως - Άργους που αφορά την με αρ. /2006 άδεια από την Πολεοδομία Τρίπολης, με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 09/06/2010 και ολοκλήρωση εργασιών την 28/02/2011, το τίμημα των οποίων ορίζεται ως κατωτέρω:

α) Δέκα ευρώ (10,00€) ανά τετραγωνικό μέτρο για πλαστικά τοίχων

(Εκτιμώμενη αξία 2.400 τ.μ. X 10,00€=24.000€)) Δέκα τρία ευρώ (13,00€) ανά τετραγωνικό μέτρο για ακρυλικό τοίχων.

(Εκτιμώμενη αξία 800 τ.μ. X 13,00€=10.400€) Δέκα έξι ευρώ (16,00€) ανά τετραγωνικό μέτρο για πλαστικά σπατουλαριστά

(Εκτιμώμενη αξία 18.500 τ.μ. X 16,00€=29.600€) Είκοσι ευρώ (20,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο για πλαστικά τοίχων (Εκτιμώμενη αξία 70 τ.μ. X 20,00€=1.400€)

Σύνολο εργασιών 65.400€ (εξήντα πέντε χιλιάδων τετρακόσια ευρώ). Το εργολαβικό τίμημα θα καταβάλλεται τμηματικά με την πρόοδο των εργασιών.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την ολοσχερή εξόφληση του τιμήματος είναι η παραλαβή του έργου από τον Αρχιτέκτονα Μηχανικό και η τελική διαβεβαίωση του, ότι έγιναν σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και ότι δεν θα υπάρχουν κακοτεχνίες.

Από τον έλεγχο στα ανωτέρω προέκυψαν τα παρακάτω:

1. Από το με Π.Θ. /2015 στέλεχος τιμολογίου (για παροχής υπηρεσιών) από 1-50, ο προσφεύγων είχε εκδώσει προς τη ανωτέρω Α.Ε. το με Νο /2010 τιμολόγιο (για παροχή υπηρεσιών) για τις υπηρεσίες σπατουλαρίσματος υπογείων και βοηθητικών χώρων 312,50 τετρ. μέτρων καθαρού ποσού αμοιβής 5.000,00€ συν Φ.Π.Α. 1.150,00€.

2.Επίσης από το ίδιο στέλεχος έχει εκδώσει, όπως προαναφέρθηκε, και το με Νο /2011 τιμολόγιο για τις υπηρεσίες σπατουλαρίσματος χώρων του έργου 957,83 τ.μ. καθαρού ποσού 15.325,20 € συν Φ.Π.Α. 3.524,80€. (15.325,20 €.:16,00 € = 957,83 τ.μ.)

Συγκρίνοντας τα δύο στοιχεία με την εν λόγω αυτοψία προέκυψαν τα παρακάτω:

α) από την εν λόγω αυτοψία διαπιστώθηκε σπατουλάρισμα - μόνον-χώρων του υπογείου ήτοι είχαν σπατουλαριστεί 874,26 τ.μ. (βάσει του σχεδίου τα σπατουλαριστά υπογείου είναι 1.748,52 τ.μ.: 2 = 874,26 τμ που αναλογούν στον ελεγχόμενο),

β) οι υπηρεσίες σπατουλαρίσματος υπογείων και βοηθητικών χώρων 312,50 τετρ. που αναγράφονται στο με Νο/2010 τιμολόγιο (για παροχή υπηρεσιών), συμπεριλήφθηκαν και στις υπηρεσίες σπατουλαρίσματος χώρων του έργου 957,83 τ.μ. του με Νο/2011 τιμολόγιο (για παροχή υπηρεσιών) δηλαδή δύο φορές.

Σύμφωνα με το έγγραφο αυτό οι εργασίες μέχρι το τελικό χρωματισμό δύο χεριών είναι:

- | | | |
|---------------------------------|------|----------------|
| 1. τρίψιμο – μερεμέτι | τιμή | 2,75€ |
| 2. σπατουλάρισμα 1 χέρι | « | 2,75€ |
| 3. « 2 « | « | 2,75€ |
| 4. τρίψιμο των τοίχων | « | 1,00€ |
| 5. αστάρωμα | « | 2,75€ |
| Σύνολο | | 12,00 € |
| 6. βαφές 2 χέρια | τιμή | 4,00€ |
| 7. Ολικό σύνολο με χρώμα | | 16,00€ |

Από τις παραπάνω εργασίες ο έλεγχος δεν δέχεται τις εργασίες τριψίματος και ασταρώματος διότι δεν περιγράφονται στην ανωτέρω έκθεση αυτοψίας η οποία αναφέρει ότι «Από την γενόμενη στις 16/7/12 αυτοψία, διαπιστώθηκε το σπατουλάρισμα - μόνον -χώρων του υπογείου. Επίσης η αναγραφόμενη τιμή των 16 €/ τ.μ. στα τιμολόγια όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συμβάσεις (α/α 2172/15.6.10) αντιστοιχεί σε ολοκληρωμένες εργασίες ελαιοχρωματισμών και για εργασίες «σπατουλαρίσματος». Εξυπακούεται ότι και οι εργασίες βαφές δύο χέρια δεν λαμβάνονται υπ' όψιν διότι οι εργασίες είχαν φτάσει μέχρι το σπατουλάρισμα.

Τελικά το ποσό αμοιβής για τις εργασίες που είχε πραγματοποιήσει ο ελεγχόμενος ανέρχεται στα **8,25 € ανά τετραγωνικό μέτρο (12,00€ - 3,75€ = 8,25€).**

Ήτοι 874,26-312,50 (Διπλή φορά ως άνω) (= 561,76 τ.μ. Χ 8,25€ =4.634,52 (561,76 είναι τα πραγματικά τετραγωνικά μέτρα που είχαν παρασχεθεί οι υπηρεσίες σπατουλαρίσματος καθώς και 4.634,52 ευρώ το συνολικό καθαρό πραγματικό ποσό αμοιβής), διαφορά 10.690,68 ευρώ (15.325,20 - 4.634,52).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων **εξέδωσε το με Νο/2011 Τ.Π.Υ μερικώς εικονικό ως προς τις παρεχόμενες υπηρεσίες και το ποσό αμοιβής της συναλλαγής, με ποσό εικονικότητας 10.690,68 €, σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις 12§1 του Π.Δ/τος 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 12§11, 6§1 και 2§1 του ίδιου Π.Δ/τος και του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97.**

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η Έκθεση Ελέγχου, πάνω στην οποία βασίστηκε η επιβολή του προστίμου, στερείται επαρκούς και νόμιμης αιτιολόγησης, καθότι στηρίζεται σε ένα σχέδιο, το οποίο δεν ορίζεται

σαφώς μέσα στην έκθεση ελέγχου ποιά είναι, πότε και από ποιόν έχει εκδοθεί.

- Η Έκθεση Ελέγχου, αν και δέχεται τον επιμερισμό και άρα και την τιμολόγηση των επιμέρους διαδικασιών, αφαιρεί από την τελικά αποδεκτή τιμή δύο εργασίες και συγκεκριμένα τις εργασίες 4ου σταδίου (τρίψιμο τοίχων) και 5ου σταδίου (αστάρωμα), με την αιτιολογία ότι δεν περιγράφονται στην από 16/07/2012 έκθεση αυτοψίας του ελεγκτή Επομένως, ο υπολογισμός του προστίμου έπρεπε να γίνει με την τιμή των 12,00 ευρώ , που περιλαμβάνει την ολοκλήρωση των 5 σταδίων της διαδικασίας βαφής μιας επιφάνειας και όχι με την τιμή των 8,25 ευρώ.
- Η Έκθεση Ελέγχου δεν αποδεικνύει ότι ο έλεγχος αυτοψίας διενεργήθηκε σε ολόκληρο το κτίριο. Η έκθεση αυτοψίας σε κανένα σημείο της, δεν αναγράφει ρητά και ξεκάθαρα ότι διενεργήθηκε αυτοψία σε ολόκληρο το κτίριο. Τα συνολικά τετραγωνικά μέτρα που αναγράφονται στο Τ.Π.Υ Νο αφορούν και χώρους του υπό κατασκευή έργου πέραν του υπογείου .
- Το τιμολόγιο που εξέδωσε ο προσφεύγων την 11/07/2011 αφορούσε εργασίες που είχαν γίνει σε κύριους χώρους του κτιρίου και δεν αναφερόταν αποκλειστικά και μόνο στους χώρους του υπογείου, καθότι επακριβώς αναγράφει σπατουλαρίσματα χώρων του έργου, χωρίς ο έλεγχος να έχει αποδείξει ότι είχαν γίνει εργασίες μόνο στο υπόγειο.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 2** «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του **ΠΔ186/1992**, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρου 2 του Π.Δ. 134/1996: «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, σύμφωνα με το άρθρο **12 «Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.»** του **ΠΔ186/1992**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 3 Ν.3052/2002: «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 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.

11.....

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.

.....

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. Το τιμολόγιο αγοράς ηρητημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. 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.

"Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.»

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 τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β΄ 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.»

Επειδή, η Έκθεση Ελέγχου πάνω στην οποία βασίστηκε η επιβολή προστίμου στηρίζεται σε ένα σχέδιο, το οποίο ζητήθηκε από τον ελεγχόμενο με την με αρ. πρωτ./2018 αίτηση του και χορηγήθηκε στον ίδιο στις 22.01.2018. Στο σχέδιο αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του μηχανικού καθώς και εκτός των άλλων τα σπατουλαριστά υπογείου 1.748,52 τετραγωνικά μέτρα.

Επειδή, από την γενόμενη στις 16/07/2012 αυτοψία, διαπιστώθηκε το σπατουλάρισμα - μόνον - χώρων του υπογείου. Επίσης η αναγραφόμενη τιμή των 16 € / τ.μ. στα τιμολόγια όπως προκύπτει από την υποβληθείσα σύμβαση με τον προσφεύγοντα (α/α/10) αντιστοιχεί σε ολοκληρωμένες εργασίες ελαιοχρωματισμών και όχι μόνο για εργασίες σπατουλαρίσματος.- ήτοι ορθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του τις επιμέρους εργασίες, το ποσό αμοιβής των επιμέρους εργασιών μέχρι τις εργασίες σπατουλαρίσματος και όχι μέχρι τις εργασίες ελαιοχρωματισμών βάσει συμφωνητικού, προκειμένου να προσδιορίσει την πραγματικά παρεχόμενη υπηρεσία και το πραγματικό ποσό αμοιβής. Επιπλέον από την γενόμενη στις 16/7/12 αυτοψία διαπιστώθηκε το σπατουλάρισμα - μόνον - χώρων του υπογείου.

Επειδή, η κρίση περί της μερικής εικονικότητας του Νο/2011 Τ.Π.Υ το οποίο εκδόθηκε από τον προσφεύγοντα αξίας 10.690,68 ευρώ, όπως αυτή καταγράφεται στην από 21.12.2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ` αυτή, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την όλη διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί έκδοσης του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ
.....

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2011

Υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' ν.4337/2015 : **10.690,68 X 40% = 4.276,27 ευρώ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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

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.

