



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 12/01/2017

Αριθμός απόφασης: 278

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ 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 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).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας:

α) πρόστιμο συνολικού ποσού **29.600,00 €** [$74.000 \times 40\%$] για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 υπό τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, παρ.1, 12 παρ.14 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και

β) πρόστιμο συνολικού ποσού **25.000,00 €** [$100.000 \times 25\%$] για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, υπό τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 12, παρ.1, 12 παρ.14 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Οι παραβάσεις αφορούν:

α) τη λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των αναγραφόμενων σε αυτά συναλλαγών εκδόσεως της εταιρείας «.....» συνολικής καθαρής αξίας 74.000 €, και συγκεκριμένα τα εξής τιμολόγια παροχής υπηρεσιών: το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 12.000 €, το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 14.000 €, το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 14.000 €, το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 15.000 € και το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 19.000 €, και

β) τη μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας 100.000 € για πραγματοποιηθείσες εργασίες σε ιδιωτικά έργα προς την επιχείρηση «.....» για τις οποίες εκδόθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την Κοινοπραξία στην οποία συμμετέχει ο κ.

Σύμφωνα με την από έκθεση επανελέγχου της Δ.Ο.Υ., με την υπ' αριθ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα Β' - Τριμελές) ακυρώθηκε εν μέρει η υπ' αριθ./.....-2007 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατά το μέρος που αφορούσε τα πρόστιμα ποσού 148.000 € για τη λήψη των πέντε (5) εικονικών Τ.Π.Υ. και ποσού 100.000 € για τη μη έκδοση Τ.Π.Υ. και η υπόθεση αναπέμφθηκε στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί το δικαίωμα της προσφεύγουσας σε προηγούμενη ακρόαση.

Συνεπώς, στις επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων με την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου επί των οποίων η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της με το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημά της, οι οποίες απορρίφθηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο.

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

1. Η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης δεν τηρήθηκε νόμιμα από τη Φορολογική Αρχή, κατά παράβαση της υπ' αριθ. απόφασης του Β' Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου, καθώς η Δ.Ο.Υ. δεν έλαβε ουσιαστικά υπόψη της τα προσκομισθέντα στοιχεία και τους ισχυρισμούς που προέβαλε η προσφεύγουσα με το Υπόμνημά της και υιοθέτησε τα ευρήματα της από-2007

έκθεσης ελέγχου του

2. Η Φορολογική Αρχή οδηγήθηκε σε εσφαλμένη κρίση, και συγκεκριμένα:

- Όσον αφορά τη λήψη των ως άνω πέντε (5) εικονικών Τ.Π.Υ., αυτά αφορούν δύο (2) έργα που αναλήφθηκαν αρχικώς από τον κ. (ΑΦΜ) και οι σχετικές απαιτήσεις του εκχωρήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία που συστήθηκε τον Ιούνιο του 2005 και συμμετείχε ο ίδιος. Ο κ. ανέθεσε τις εργασίες που αναφέρονται στα υπό κρίση τιμολόγια στην εταιρεία – υπεργολάβο «.....», βάσει των από-....-2004 και-.....-2004 ιδιωτικών συμφωνητικών αντιστοίχως, η οποία στο τέλος του 2005 τιμολόγησε την προσφεύγουσα εταιρεία για την παροχή των υπηρεσιών της. Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία, τα έργα πράγματι έγιναν από την εταιρεία «.....» και η Φορολογική Αρχή δεν διερεύνησε ως όφειλε τα πραγματικά περιστατικά.
- Όσον αφορά τη μη έκδοση στοιχείου, η Φορολογική Αρχή μη νόμιμα έκρινε ότι τα υπ' αριθ., και τιμολόγια εκδόσεως της Κοινοπραξίας προς την εταιρεία «.....» αφορούν έργα που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία και όχι από την Κοινοπραξία. Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία, αφενός τα έξι (6) έργα που αφορούν τα ως άνω τρία (3) τιμολόγια πράγματι έγιναν από την Κοινοπραξία κατ' εντολή της εταιρείας «.....» και αφετέρου οι δαπάνες της προσφεύγουσας που συσχετίστηκαν με τα παραπάνω έργα αφορούν άλλο έργο (οικοδομή ιδιοκτησίας κας) για το οποίο η προσφεύγουσα τιμολόγησε την κα στο τέλος του 2006.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν στην υπό κρίση περίπτωση:

«Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. [...]

Άρθρο 62

1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία

προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στις κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει των άρθρων 28 & 62 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένη την προσωρινή πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί του οποίου η προσφεύγουσα προέβαλε τις αντιρρήσεις της με το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα, οι οποίες απορρίφθηκαν από τον έλεγχο. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) οριζόταν 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 ελευθέριο 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. [...]

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας. Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασιών: α) την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιονδήποτε τρόπο, β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων, γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών, δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλόων και ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων. [...]

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η σύσταση της κοινοπραξίας πρέπει να έχει ως σκοπό την πραγματοποίηση συγκεκριμένης πράξης και όχι τη διαρκή εκμετάλλευση επιχείρησης. Συγκεκριμένες πράξεις θεωρούνται η ανέγερση μιας πολυκατοικίας, η εκτέλεση ενός δημοσίου έργου, κ.λπ.. Επέκταση ή μεταβολή του αρχικού σκοπού της κοινοπραξίας δεν επιτρέπεται δεδομένου ότι συστήνεται για συγκεκριμένο και μόνο έργο. Άρα, για να αναληφθεί νέο έργο πέραν αυτού που περιλαμβάνεται στον αρχικό σκοπό της κοινοπραξίας, πρέπει να συσταθεί άλλη κοινοπραξία έστω και αν τα πρόσωπα που την απαρτίζουν είναι τα ίδια και με τα αυτά ποσοστά συμμετοχής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.: «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.Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η

ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. [...] Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση. [...] 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».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι γενικά, στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών πρέπει να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών με τέτοιο τρόπο που να προσδιορίζονται επαρκώς οι προσφερόμενες υπηρεσίες, δηλαδή να υπάρχει άμεση σχέση και συνάφεια περιγραφής προσφερόμενων υπηρεσιών και αμοιβής. Ειδικότερα, όταν εκτελούνται τεχνικά έργα πρέπει στα τιμολόγια να αναγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Εφόσον υπάρχει επιμέτρηση των εκτελεσθεισών έργων μπορεί να γίνεται παραπομπή στην επιμέτρηση, η οποία θα είναι συνημμένη στο τιμολόγιο (§107 Εγκ 117/68 και 12.5.3 Εγκ ΚΒΣ 3/92). Επίσης με την Εγκ ΠΟΛ 1122/91 γίνεται δεκτό ότι μπορεί το είδος να αναγράφεται με συνοπτική περιγραφή, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση έργου, σε επιμετρήσεις ή άλλα παραστατικά από τα οποία προκύπτουν αναλυτικά το εκτελεσθέν έργο ή οι παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του Κ.Β.Σ.: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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 τις διατάξεις της παρ.16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 ίσχυε ότι: «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1122/12-4-2002 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν.2954/2001 οι οποίες αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος» ισχύει ότι: «[...] Με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 820/1978 καθιερώθηκε η υποχρέωση γι' αυτόν που αναθέτει σε εργολάβο ή υπεργολάβο την εκτέλεση τεχνικού έργου, του οποίου το κόστος υπερβαίνει τις 100.000 δραχμές, να γνωστοποιεί, με δήλωσή του, πριν από την έναρξη των εργασιών εκτέλεσης του έργου, στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., τα στοιχεία του εργολάβου ή του υπεργολάβου που ανέλαβε την εκτέλεση του έργου ή να καταθέτει αντίγραφο του συμφωνητικού που καταρτίστηκε για την ανάληψη του έργου από τον εργολάβο ή τον υπεργολάβο. Με τις νέες διατάξεις το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών αναπροσαρμόζεται, για εργασίες που αναθέτονται από τη δημοσίευση του κοινοποιούμενου νόμου και μετά, δηλαδή από 2 Νοεμβρίου 2001 και μετά σε δύο εκατομμύρια (2.000.000) δραχμές και από 1η Ιανουαρίου 2002 σε έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ».

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169§1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, εν προκειμένω, στις δαπάνες του τηρούμενου βιβλίου εσόδων εξόδων της προσφεύγουσας βρέθηκαν από τον αρχικό έλεγχο καταχωρημένα τα εξής πέντε (5) Τ.Π.Υ. εκδόσεως της εταιρείας «.....» (ΑΦΜ): το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 12.000 € και αιτιολογία «κατασκευή μαζί με υλικά οπλισμένου σκυροδέματος και τοιχοποιία στη, το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 14.000 € και αιτιολογία «σοβάδες και πλακάκια στην οικοδομή, το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 14.000 € και αιτιολογία «βαψίματα και υδραυλικά στην οικοδομή, το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 15.000 € και αιτιολογία «κατασκευή και αποπεράτωση χρωματισμών και εξωτερικών χώρων οικοδομή, και το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 19.000 € και αιτιολογία «κατασκευή πετρόκτιστων και πέργκολας στην οικοδομή,».

Επειδή, τα ως άνω τιμολόγια εκδόθηκαν χωρίς να αναγράφονται ποσότητες και τιμές μονάδος, χωρίς να επισυνάπτονται επιμετρήσεις και χωρίς να αναφέρεται τυχόν ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εκδότριας και της λήπτριας – προσφεύγουσας, ενώ από τον έλεγχο που διενεργήθηκε και στα τηρούμενα βιβλία της εκδότριας εταιρείας «.....» προέκυψε αφενός ότι δεν είχαν καταχωρηθεί φορολογικά στοιχεία αγοράς μπετόν και λοιπών υλικών που να χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή των εν λόγω έργων, αφετέρου δεν προέκυψε ποιος εργάτης και τι ημερομίσθια κατέβαλε για την εκτέλεση των εργασιών αυτών.

Επειδή, για τα τέσσερα (4) πρώτα Τ.Π.Υ., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για πραγματικές υπηρεσίες κατασκευής που παρασχέθηκαν από την εκδότρια για εργασίες που

αφορούν την ανέγερση οικοδομής ιδιοκτησίας της στη προσκομίζοντας την άνευ ημερομηνίας γενική συγγραφή υποχρεώσεων μεταξύ της ατομικής επιχείρησης του κ. και της ως άνω ιδιοκτήτριας, το από-.....-2004 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της ατομικής επιχείρησης του κ. (εργολάβος) και της εταιρείας «.....» (υπεργολάβος) που περιλαμβάνει γενικούς όρους και τιμές μονάδος χωρίς αυτό να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., την από-.....-2013 ένορκη κατάθεση ενός εργάτη που απασχολήθηκε στο έργο, την από-.....-2013 ένορκη βεβαίωση του κ., δ/ντος συμβούλου της εταιρείας «.....», την υπ' αριθ./2002 άδεια οικοδομής στο όνομα της, αποδείξεις εισπράξεων της ατομικής επιχείρησης του κ. από την ως άνω ιδιοκτήτρια και αποδείξεις πληρωμής προς τον κ. της «.....».

Επειδή, για το πέμπτο Τ.Π.Υ. υπ' αριθ., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για πραγματικές υπηρεσίες ανακατασκευής που παρασχέθηκαν από την εκδότρια για εργασίες που αφορούν την ανέγερση οικοδομής ιδιοκτησίας του κ. στη προσκομίζοντας την άνευ ημερομηνίας και άνευ υπογραφών γενική συγγραφή υποχρεώσεων μεταξύ της ατομικής επιχείρησης του κ. και του ως άνω ιδιοκτήτη, το από-.....-2004 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της ατομικής επιχείρησης του κ. (εργολάβος) και της εταιρείας «.....» (υπεργολάβος) που περιλαμβάνει γενικούς όρους και τιμές μονάδος χωρίς αυτό να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., την από-.....-2004 αγωγή του ως άνω ιδιοκτήτη κατά του κ. αιτούμενος να του επιστραφεί η προκαταβολή που του είχε δώσει στις-.....-2003 διότι οι εργασίες δεν έγιναν βάσει των συμφωνηθέντων, την υπ' αριθ./2005 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου η οποία έκρινε αβάσιμη την αγωγή βάσει και της από-.....-2004 έκθεσης πραγματογνωμοσύνης που όρισε το δικαστήριο με την οποία διαπιστώθηκε ότι είχαν γίνει κάποιες εργασίες μέχρι και την άσκηση της αγωγής, την υπ' αριθ./2007 απόφαση του Εφετείου που επικύρωσε την ως άνω πρωτόδικη απόφαση, αποδείξεις πληρωμής της ατομικής επιχείρησης του κ. και της προσφεύγουσας προς τον κ. της «.....» και τις από-.....-2013 ένορκες καταθέσεις και βεβαιώσεις εργατών που απασχολήθηκαν στο έργο.

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα επικαλούμενα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας της προσφεύγουσας με την εκδότρια εταιρεία «.....» που αφορούν εργασίες άνω των 6.000 € δεν είχαν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., συνεπώς δεν δύνανται να ληφθούν υπόψη. Επιπλέον, η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων που υπερβαίνουν σε αξία πλέον του Φ.Π.Α. το ποσό των 15.000 € δεν πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικού λογ/σμού ή με δίγραμμη επιταγή. Από το σύνολο των προσκομισθέντων στοιχείων, δεν αποδεικνύεται ότι οι υπηρεσίες που παρείχε η εταιρεία «.....» στην προσφεύγουσα είναι πραγματικές ώστε να αμφισβητηθεί η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην Κοινοπραξία (ΑΦΜ), στην οποία συμμετέχει ο κ., διαπιστώθηκε ότι από το με ΑΠΘ χειρόγραφο στέλεχος έκδοσης Τ.Π.Υ. είχαν εκδοθεί τα εξής τρία (3) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 100.000 € προς την εταιρεία «.....» (ΑΦΜ): το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 30.000 € και αιτιολογία «*κατασκευή και τοποθέτηση κεραμοσκεπής (υλικά και εργασία)*», το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 30.000 € και αιτιολογία «*κτίρια σοβάδες στο*» και το υπ' αριθ. καθαρής αξίας 40.000 € και αιτιολογία «*σποραδικές και επισκευαστικές*

εργασίες σε διάφορες οικοδομές και πέργκολες». Στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων της Κοινοπραξίας, που αποδεικνύεται ότι συστάθηκε για την ανάληψη του δημοτικού έργου κατασκευής, δεν έχουν καταχωρηθεί φορολογικά στοιχεία εξόδων όπως αμοιβές προσωπικού που απασχολήθηκαν για την κατασκευή των παραπάνω ιδιωτικών έργων, αγορές υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και γενικότερα κανένα έξοδο δεν καταχωρήθηκε το έτος 2005 και μέχρι την ημερομηνία που θεωρήθηκε από τον αρχικό έλεγχο την-.....-2006. Από τα παραπάνω αποδεικνύεται ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την Κοινοπραξία, χωρίς αυτή να καταβάλει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στο Ελληνικό Δημόσιο και χωρίς να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 μέχρι την ημ/νία του αρχικού ελέγχου, είναι εικονικά, ενώ από τα καταχωρημένα έξοδα στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων της προσφεύγουσας εταιρείας προκύπτει ότι οι κατασκευές των ιδιωτικών έργων για λογαριασμό της «.....» αξίας 100.000 € τη διαχειριστική χρήση 2005 πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία χωρίς να εκδοθεί αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, για τα ως άνω τρία (3) Τ.Π.Υ. εκδόσεως της Κοινοπραξίας, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι αφορούν εργασίες που πραγματοποιήθηκαν από την Κοινοπραξία κατ' εντολή της «.....» σχετικά με τα παρακάτω έξι (6) έργα:

- το υπ' αριθ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 30.000 €, ισχυρίζεται ότι αφορά την κατασκευή στέγης κτιρίου ιδιοκτησίας, προσκομίζοντας το από-.....-2005 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της εταιρείας «.....» (εργολάβος) και της Κοινοπραξίας (υπεργολάβος) που αναφέρεται όμως σε εργασίες κατασκευής κτίρια σοβάδες στο στο ξενοδοχείο σε ακίνητο ιδιοκτησίας του κ. και περιλαμβάνει γενικούς όρους και τιμές μονάδος χωρίς αυτό να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., τις από-.....-2013 ένορκες καταθέσεις ενός εργάτη που απασχολήθηκε στο έργο και του κ., φωτοαντίγραφο μίας καρτέλας από το προσωρινό βιβλίο εξόδων του κ. όπου φαίνεται μία δαπάνη προς την εταιρεία «.....» και φωτοαντίγραφο μίας καρτέλας με τμηματικές καταβολές από τον εργολάβο προς τον υπεργολάβο,
- το υπ' αριθ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 30.000 €, ισχυρίζεται ότι αφορά εργασίες κατασκευής κτίρια σοβάδες σε οικοδομή ιδιοκτησίας, προσκομίζοντας το από-.....-2005 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της εταιρείας «.....» (εργολάβος) και της Κοινοπραξίας (υπεργολάβος) αναφέροντας ότι οι εργασίες θα γίνουν σε ακίνητο ιδιοκτησίας του κ. και περιλαμβάνοντας γενικούς όρους και τιμές μονάδος χωρίς αυτό να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., την από-.....-2013 ένορκη κατάθεση ενός εργάτη που απασχολήθηκε στο έργο και φωτοαντίγραφο μίας καρτέλας με τμηματικές καταβολές από τον εργολάβο προς τον υπεργολάβο, και
- το υπ' αριθ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 40.000 €, ισχυρίζεται ότι αφορά τα εξής τέσσερα (4) έργα: α) επέκταση χώρου αποθήκευσης και εργοστασίου του κ. στον, προσκομίζοντας το από-.....-2005 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της εταιρείας «.....» (εργολάβος) και της Κοινοπραξίας (υπεργολάβος) που περιλαμβάνει γενικούς όρους και τιμές μονάδος χωρίς αυτό να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., φωτοαντίγραφο μίας καρτέλας με

τμηματικές καταβολές από τον εργολάβο προς τον υπεργολάβο και το υπ' αριθ. τιμολόγιο της εταιρείας «.....» αξίας 2.999,56 € (συμπερ. ΦΠΑ) προς τον εργολάβο, **β)** κατασκευή πέργκολας στην οικοδομή, επικαλούμενη το ίδιο ως άνω από-.....-2005 συμφωνητικό με τους ίδιους όρους προς αποφυγή άσκοπων επαναλήψεων (χωρίς να εξηγεί πώς οι τιμές μονάδος για καλούπωμα-ξεκαλούπωμα μπετόν, μπετά και σκαλοπάτια που αναφέρονται στο ως άνω συμφωνητικό σχετίζονται με την κατασκευή πέργκολας), την από-.....-2005 αναλυτική περιοδική δήλωση οικοδομοτεχνικού έργου που υπέβαλε ο κ.στο για τις ασφαλιστικές εισφορές δέκα ατόμων που απασχολήθηκαν στην οικοδομή του και φωτοαντίγραφο μίας καρτέλας με τμηματικές καταβολές από τον εργολάβο προς τον υπεργολάβο, **γ)** κτίρια στην οικοδομή, επικαλούμενη το ίδιο ως άνω από-.....-2005 συμφωνητικό και τις ως άνω ένορκες καταθέσεις και **δ)** πέργκολες στο ξενοδοχείο, επικαλούμενη το από-.....-2005 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της εταιρείας «.....» (εργολάβος) και της Κοινοπραξίας (υπεργολάβος) που όπως προαναφέρθηκε δεν έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., τις ως άνω ένορκες καταθέσεις και φωτοαντίγραφο καρτέλας με τμηματικές καταβολές.

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα επικαλούμενα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας μεταξύ της εταιρείας «.....» και της εκδότριας κοινοπραξίας που αφορούν εργασίες άνω των 6.000 € δεν είχαν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., συνεπώς δεν δύνανται να ληφθούν υπόψη. Επιπλέον, η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων που υπερβαίνουν σε αξία το ποσό των 15.000 € δεν πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικού λογ/σμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, μία κοινοπραξία συστήνεται για τη διενέργεια ενός συγκεκριμένου έργου, όπως εν προκειμένω, το δημόσιο έργο, συνεπώς δεν δύναται να έχει εμπλακεί στα ως άνω ιδιωτικά τεχνικά έργα.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες για τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν στα ως άνω έργα βάρυναν είτε τον εργολάβο είτε τον ιδιοκτήτη του έργου, ενώ η κοινοπραξία δεν καταχώρησε στα βιβλία της αμοιβές για το προσωπικό που απασχολήθηκε καθώς τα έργα ήταν αυθαίρετα, οπότε δεν καταβλήθηκαν από τους ιδιοκτήτες οι εισφορές του ΙΚΑ (εκτός από το έργο πέργκολα στην οικοδομή), ενώ οι αμοιβές τους καταβλήθηκαν με χρήματα του εργολάβου και όχι της κοινοπραξίας.

Επειδή, κατόπιν επικοινωνίας με τη Δ.Ο.Υ. και τα στοιχεία του μηχ/κού συστήματος taxis, προκύπτει ότι από τον αρχικό έλεγχο που είχε διενεργηθεί και στην εταιρεία «.....» για τις ως άνω συναλλαγές με την Κοινοπραξία της επιβλήθηκε, βάσει της υπ' αριθ./2007 Απόφασης Επιβολής Προστίμου, πρόστιμο για τη λήψη των ως άνω εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων ποσού 100.000 € και πρόστιμο για τη μη εξόφληση μέσω τραπεζικού λογ/σμού ή με δίγραμμη επιταγή ποσού 586 €, ήτοι πρόστιμα συνολικού ποσού 100.586,00 €, για τα οποία συμβιβάσθηκε με την περαίωση του ν. 3697/2008, αποδεχόμενη την εν λόγω παράβαση και καταβάλλοντας το 25% του προστίμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες που βρέθηκαν καταχωρημένες στα δικά της βιβλία και που συσχετίστηκαν από τον έλεγχο με τα ως άνω ιδιωτικά έργα, αφορούσαν ένα άλλο έργο, την κατασκευή οικοδομής ιδιοκτησίας κας στην περιοχή, προσκομίζοντας την υπ' αριθ. άδεια οικοδομής, τη γενική συγγραφή υποχρεώσεων μεταξύ

της προσφεύγουσας εταιρείας και της κας με χρονολογία υπογραφής που δεν διακρίνεται καθαρά καθώς πρόκειται είτε για την-.....-2005 όπως επικαλείται η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή, που όμως η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε ακόμη συσταθεί καθώς αυτό έγινε τον Ιούνιο του 2005 είτε για την-.....-2006 ήτοι μεταγενέστερα των σχετικών δαπανών που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο στη διαχειριστική χρήση 2005 και τα υπ' αριθ. και τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την κα καθαρής αξίας 50.000 € και 58.200 € σχετικά με τις εργασίες ανέγερσης της οικοδομής της.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, δεν αποδεικνύεται ότι οι δαπάνες της προσφεύγουσας που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο σχετικά με τα έργα που έγιναν για λογαριασμό της εταιρείας «.....» σχετίζονται με την ανέγερση της εν λόγω οικοδομής για την οποία εκδόθηκαν τα ως άνω φορολογικά στοιχεία, συνεπώς, ο ισχυρισμός της κρίνεται αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου:

α) € 74.000,00 x 40% = € 29.600,00

β) € 100.000,00 x 25% = € 25.000,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.