



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 16/06/2015

Αριθμός απόφασης: 2611

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ., με έδρα, κατά της υπ' αριθ.Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδουκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αριθ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδουτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», Α.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 υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 690.800,00 € για τη διαχειριστική περίοδοσύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 12, 18, και 36 του ΚΒΣ.

Η ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα, α) έλαβε επτά (7) εικονικά στοιχεία, εκδόσεως του «.....», Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 147.400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 28.006,00 €, β) έλαβε έξι (6) εικονικά στοιχεία, εκδόσεως του «.....», Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 107.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 20.330,00 € και γ) έλαβε οκτώ (8) εικονικά στοιχεία, εκδόσεως του «.....», Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 91.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 17.290,00 €, **όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97** και για το λόγο επέβαλε πρόστιμο συνολικού ποσού 690.800,00 € (345.400,00 X 2).

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

- α) Αναιτιολόγητη η διοικητική πράξη
- β) Οι εκδότες των στοιχείων είναι υπαρκτά φορολογικά πρόσωπα, τα έργα για τα οποία λήφθηκαν από την ελεγχόμενη τα τιμολόγια τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά, έχουν κατασκευασθεί και εξ' αυτού συνάγεται από την προσφεύγουσα ότι τα τιμολόγια δεν είναι εικονικά.
- γ) Ισχυρίζεται ότι δεν επιδόθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.
- δ) Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε νέα στοιχεία ο Προϊστάμενος της Δ.Ε.Δ πρέπει να αναπέμψει την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου η τελευταία να αποστείλει στη Δ.Ε.Δ. το σχετικό πόρισμα.
- ε) Η επιμέτρηση των προστίμων του Κ.Β.Σ. δεν είναι ορθή σύμφωνα με το άρθρ. 55 του ν. 4173/2013.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα την αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.κλήση σε ακρόαση.

Επί της κλήσης σε ακρόαση η προσφεύγουσα εξέφρασε γραπτώς τις απόψεις της με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.....έγγραφο του υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.διαβιβαστικό, προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα ως άνω στοιχείων και αν από αυτά προκύψει θέμα, όπως επαναπροσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα, Φ.Π.Α. και πρόστιμα Κ.Β.Σ. και ΦΠΑ της ελεγχόμενης χρήσηςκαι να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα εντός προθεσμίας **οκτώ (8)** εργάσιμων ημερών.

Η Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε σχετικό πόρισμα με το αριθ. πρωτ.(Δ.Ε.Δ.) διαβιβαστικό έγγραφο.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η προσφεύγουσα απέστειλε στην Υπηρεσία μας το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 120644/08/06/2015 έγγραφο υπόμνημα.

Επειδή, όλοι οι λόγοι της προσφυγής που αναφέρονται στον τύπο έκδοσης, της υπό κρίση με αρ.(διαχειριστικής περιόδου), δεν υφίστανται η προϋπόθεση προκειμένου να είναι εξ' αυτού του λόγου ακυρωτέα, καθώς με την νέα διάταξη της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 3900/2010 και αναριθμήθηκε . ορθώς ως "παράγραφος 6" με την παρ. 2 του άρθρου 65 του Ν. 3994/2011), κατά την οποία :«6. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ... φορολογικής ή τελωνειακής αρχής : ... β) **Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ορίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης**», και δεν επήλθε βλάβη σε βάρος του προσφεύγοντος καθώς δεν επηρεάστηκε το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου. Κατά συνέπεια οι λόγοι που αναφέρονται στον τύπο έκδοσης της με αρ. Α.Ε.Π. πρέπει να απορριφθούν.

Επειδή σύμφωνα με τη περ. δ της παρ. 3 του αρθ. 5 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α), β) ..., γ), δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 οι οποίες έχουν έναρξη ισχύος από 1/1/2014, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, 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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας

που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Στιςημέρα Πέμπτη και ώρα 14:30 στο, επιδόθηκε από τον υπάλληλο της Δ.Ο.Υ.,, στον Ομόρρυθμο Εταίρο και διαχειριστή της προσφεύγουσας κύριομε ΑΔΤ, στην διεύθυνση, το με αριθμό**Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου** βάσει του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και της ΑΥΟ ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013), καθώς και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου Κ.Β.Σ. με αριθμό Στο σημείωμα αυτό η προσφεύγουσα δεν απάντησε εγγράφως μέσα σε είκοσι ημέρες όπως ορίζεται στο άρθρο 28 και κατά συνέπεια ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου και των οριστικών πράξεων των φόρων και των προστίμων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή κοινοποίησε το **Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου** καθώς και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου Κ.Β.Σ., στον, ως ομόρρυθμο Εταίρο και διαχειριστή της προσφεύγουσας και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται अपαράδεκτος.

Επειδή στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων υπέβαλε με την με αρ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε νέα στοιχεία, τα οποία αναπέμφθηκαν στην Δ.Ο.Υ. με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δδιαβιβαστικό, προκειμένου η Δ.Ο.Υ. να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα.

Η Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε το σχετικό πόρισμα με το αριθ. πρωτ.(Δ.Ε.Δ.) διαβιβαστικό έγγραφο σύμφωνα με το οποίο προκύπτουν τα εξής:

Α) Για τους Φακέλους 1 και 4 που μας αποστέιλате στους οποίους περιλαμβάνονται:

i) Το απόσυμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης και τουμε την τριμηνιαία κατάσταση συμφωνητικών με αριθμό 212/..... στην οποία αυτό συμπεριελήφθη. Το συμφωνητικό αυτό είχε προσκομισθεί και κατά τη διάρκεια του ελέγχου ως μόνο αποδεικτικό πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών που περιγράφονται στα ΤΠΥ/..... του παραπάνω εκδότη, χωρίς αποδεικτικά πληρωμής, χωρίς αποδεικτικά πραγματοποίησης των έργων (εντολές πληρωμής, επιμετρήσεις κτλ) και χωρίς έστω τα συμφωνητικά ανάθεσης των έργων αυτών μεταξύ του ελεγχόμενου και του Δήμου Ο έλεγχος δεν έκρινε επαρκές το παραπάνω στοιχείο και δεν το έλαβε υπόψη για τη διαμόρφωση του αρχικού πορίσματος.

ii) Τα 12 συμφωνητικά της ελεγχόμενης με το Δήμο για τα αντίστοιχα έργα (τα αναγραφόμενα «τρόπος πληρωμής και σύμβαση του έργου δεν υπήρχαν στα στοιχεία που αποστάλθηκαν στην υπηρεσία μας), από τα οποία προκύπτει ότι τα έργα αυτά ανατέθηκαν στην ελεγχόμενη.

iii) Οι παρακάτω φωτοτυπίες των αθεώρητων αποδείξεων πληρωμής προς τον

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ	ΠΟΣΟ
1			7550
2			6000
3			5000
4			4300

5		9000
6		6300
7		4000
8		8000
9		5875
10		9425
ΣΥΝΟΛΑ		65.450,00

Μετά την εξέταση των παραπάνω αποδείξεων ο έλεγχος διατυπώνει τις εξής παρατηρήσεις:

- 1) Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ 2 του ΠΔ 186/1992 όπως ίσχυε στην ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο: «Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη του 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». Συνεπώς οι αποδείξεις αυτές δεν αποτελούν σύμφωνα με το νόμο απόδειξη ότι η συναλλαγές που περιγράφονται στα ΤΠΥ και έχουν πραγματοποιηθεί.
- 2) Επικουρικά αναφέρουμε ότι: Οι αποδείξεις αυτές δεν έχουν χρονική συνέχεια όπως προκύπτει από την αρίθμηση τους, έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη (όπως φαίνεται από τη σφραγίδα τους) και όχι από τον λήπτη των χρημάτων ως είθισται και από την μακροσκοπική εξέταση τους προκύπτει ότι φωτοτυπήθηκαν τα πρωτότυπα φύλλα, (που υποτίθεται ότι κρατά ο αντισυμβαλλόμενος) και όχι τα στελέχη που κρατούνται από τον εκδότη των αποδείξεων αυτών. Τα παραπάνω είναι πρόσθετες ενδείξεις ότι οι αποδείξεις αυτές εκδόθηκαν μονομερώς από την ελεγχόμενη, προκειμένου να αποδειχθεί ότι οι τιμολογηθείσες συναλλαγές είναι πραγματικές.

Β) Για τους Φακέλους 2 και 3 που μας αποστέilate στους οποίους περιλαμβάνονται:

i) Το απόσυμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης και τουπου συμπεριελήφθη στην τριμηνιαία κατάσταση συμφωνητικών με αριθμό Το συμφωνητικό αυτό αφορούσε την ανάθεση με υπεργολαβία κάποιων εργασιών του έργου «Επέκταση δικτύων διανομής τηλεθέρμανσης ευρύτερης περιοχήςκαι κατασκευή παροχών καταναλωτών» και είχε ανατεθεί στην ελεγχόμενη από την κοινοπραξίαμε ΑΦΜ Το ως άνω είχε προσκομισθεί και κατά τη διάρκεια του ελέγχου ως μόνο αποδεικτικό πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών που περιγράφονται στα ΤΠΥκαι/..... του παραπάνω εκδότη, χωρίς αποδεικτικά πληρωμής και χωρίς αποδεικτικά πραγματοποίησης των εργασιών που τιμολογήθηκαν (εντός του συμφωνητικού προβλεπόταν πληρωμή, μετά από επιμετρήσεις των ωρών που θα χρησιμοποιούνταν τα μηχανήματα και αμοιβή 45€ ανά ώρα χρησιμοποίησης). Ο έλεγχος δεν έκρινε επαρκές το παραπάνω στοιχείο και δεν το έλαβε υπόψη για τη διαμόρφωση του αρχικού πορίσματος.

ii) Το απόσυμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης και τουπου συμπεριελήφθη στην τριμηνιαία κατάσταση συμφωνητικών με αριθμόΤο συμφωνητικό αυτό αφορούσε την ανάθεση με υπεργολαβία κάποιων εργασιών του έργου «Επέκταση δικτύων διανομής τηλεθέρμανσης ευρύτερης περιοχήςκαι κατασκευή παροχών καταναλωτών» και είχε ανατεθεί στην ελεγχόμενη από την κοινοπραξίαμε ΑΦΜ Το ως άνω είχε προσκομισθεί και κατά τη διάρκεια του ελέγχου ως μόνο αποδεικτικό πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών που περιγράφονται στα ΤΠΥ του παραπάνω εκδότη, χωρίς αποδεικτικά πληρωμής και χωρίς αποδεικτικά πραγματοποίησης των εργασιών που τιμολογήθηκαν (εντός του συμφωνητικού προβλεπόταν πληρωμή ,μετά από επιμετρήσεις των ωρών που θα χρησιμοποιούνταν τα μηχανήματα και αμοιβή 45€ ανά ώρα χρησιμοποίησης). Ο έλεγχος δεν έκρινε επαρκές το παραπάνω στοιχείο και δεν το έλαβε υπόψη για τη διαμόρφωση του αρχικού πορίσματος.

iii) Το απόσυμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης και τουπου συμπεριελήφθη στην τριμηνιαία κατάσταση συμφωνητικών με αριθμόΤο συμφωνητικό αυτό αφορούσε την ανάθεση με υπεργολαβία κάποιων εργασιών του έργου «Επέκταση δικτύων διανομής τηλεθέρμανσης ευρύτερης περιοχήςκαι κατασκευή παροχών καταναλωτών» και είχε ανατεθεί στην ελεγχόμενη από την κοινοπραξίαμε ΑΦΜ Το ως άνω είχε προσκομισθεί και κατά τη διάρκεια του ελέγχου ως μόνο αποδεικτικό πραγματοποίησης των επίμαχων

συναλλαγών που περιγράφονται στα ΤΠΥ του παραπάνω εκδότη, χωρίς αποδεικτικά πληρωμής και χωρίς αποδεικτικά πραγματοποίησης των εργασιών που τιμολογήθηκαν (εντός του συμφωνητικού προβλεπόταν πληρωμή ,μετά από επιμετρήσεις των ωρών που θα χρησιμοποιούνταν τα μηχανήματα και αμοιβή 45€ ανά ώρα χρησιμοποίησης). Ο έλεγχος δεν έκρινε επαρκές το παραπάνω στοιχείο και δεν το έλαβε υπόψη για τη διαμόρφωση του αρχικού πορίσματος.

iv) Το ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των τριών εκδοτών,καιμε το οποίο συμφωνείται μεταξύ τους ότι θα είναι οικονομικός διαχειριστής και θα τους εκπροσωπεί στις συναλλαγές τους. Το συμφωνητικό αυτό δεν ενέχει κανένα φορολογικό ενδιαφέρον για την υπό έλεγχο υπόθεση.

Γ) Για το Φάκελο 5 που μας αποστέilate στον οποίο περιλαμβάνονται:

i) Το από 21/07/..... ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης και τουτο οποίο δεν είναι κατατεθειμένο στην αρμόδια ΔΟΥ. Το συμφωνητικό αυτό αφορούσε την ανάθεση με υπεργολαβία κάποιων εργασιών των έργων «Καθαρισμός χειμάρρου οικισμού, «Καθαρισμός χειμάρρου οικισμού, «Καθαρισμός χειμάρρου οικισμού» και «Καθαρισμός χειμάρρου οικισμού» τα οποία είχαν ανατεθεί στην ελεγχόμενη από το Δήμο Το ως άνω αφορούσε στα ΤΠΥ και δεν είχε προσκομισθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Επίσης δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά πληρωμής και αποδεικτικά πραγματοποίησης των εργασιών που τιμολογήθηκαν.

ii) Τα έγγραφα του ΙΚΑ με αρ πρωτπου αφορούσαν στον καθορισμό της εργατικής δαπάνης και την καταβολή των εισφορών των έργων «Καθαρισμός χειμάρρου οικισμού, «Καθαρισμός χειμάρρου οικισμού» και «Καθαρισμός χειμάρρου οικισμού». Επίσης η με αρ πρωτ βεβαίωση μη οφειλής εισφορών του ΙΚΑ για το έργο «Καθαρισμός χειμάρρου οικισμού» για να χρησιμοποιηθεί για την είσπραξη της αμοιβής του παραπάνω έργου. Από τα παραπάνω, καθώς και από τα επόμενα δύο σημεία, προκύπτει ότι τα έργα αυτά ανατέθηκαν στην ελεγχόμενη και εκτελέσθηκαν.

iii) Οι δύο υπεύθυνες δηλώσεις προς τη ΔΟΥμε αρ πρωτ και αντίστοιχα η υποβολή των οποίων είναι προαπαιτούμενο προκειμένου να γίνει η πληρωμή των έργων.

iv) Το πρακτικό Νο της τακτικής συνεδρίασης της δημοτικής Επιτροπής του Δήμου στην οποία πάρθηκε η απόφαση ανάθεσης του έργου «Επισκευή συντήρηση δρόμου πυροπροστασίας οικισμού». Το έργο αυτό συμπεριλαμβάνεται στα 12 έργα που περιγράφονται στο κεφάλαιο Α του παρόντος.

v) Οι παρακάτω φωτοτυπίες των αθεώρητων αποδείξεων πληρωμής προς τον

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ/ΤΠΥ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ	ΠΟΣΟ
1			4760
2			4760
3			4760
4			4760
ΣΥΝΟΛΑ			19.040,00

Μετά την εξέταση των παραπάνω αποδείξεων ο έλεγχος διατυπώνει την εξής παρατήρηση:

Τα παραστατικά αυτά, αν και δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 καθώς δεν υπερβαίνουν τις 15.000,00€, έχουν εκδοθεί όμως για συναλλαγές οι οποίες συμπεριλαμβάνονται σε συμφωνητικό το οποίο, εκτός του ότι δεν έχει κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ και άρα δεν προκύπτει με βεβαιότητα πότε συντάχθηκε, δεν

αναφέρει ούτε τις προδιαγραφές των εργασιών (γίνεται αναφορά για τεύχη της κύριας σύμβασης τα οποία δεν συνόδευαν το συμφωνητικό παρότι όπως ορίζεται στο τελευταίο, θα έπρεπε να αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του). Ακόμα για τον τρόπο πληρωμής ορίζεται ότι: «Θα γίνονται με βάση την λεπτομερή επιμέτρηση και πιστοποίηση των ποσοτήτων των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί». Οι επιμετρήσεις αυτές ουδέποτε παρουσιάστηκαν στον έλεγχο και ούτε και συμπεριλαμβάνονται σε αυτά που προσκομίστηκαν στη Δ.Ε.Δ.

Επιπλέον οι αποδείξεις αυτές έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη (όπως φαίνεται από τη σφραγίδα τους) και όχι από τον λήπτη των χρημάτων ως είθισται και από την μακροσκοπική εξέταση τους προκύπτει ότι φωτοτυπήθηκαν τα πρωτότυπα φύλλα, (που υποτίθεται ότι κρατά ο αντισυμβαλλόμενος) και όχι τα στελέχη που κρατούνται από τον εκδότη των αποδείξεων αυτών. Τα παραπάνω είναι πρόσθετες ενδείξεις ότι οι αποδείξεις αυτές εκδόθηκαν μονομερώς από την ελεγχόμενη, προκειμένου να αποδειχθεί ότι οι τιμολογηθείσες συναλλαγές είναι πραγματικές.

Δ) Για το Φάκελο 6 που μας αποστέilate στον οποίο περιλαμβάνονται:

i) Αίτηση της ελεγχόμενης προς την τράπεζαγια χορήγηση βεβαιώσεων.

ii) Αντίγραφο επιταγής της ελεγχόμενης με αριθμό 26756713-8 αξίας 4000€ σε διαταγή Η συγκεκριμένη φωτοτυπία της ως άνω επιταγής είχε προσκομισθεί στον έλεγχο μαζί με φωτοτυπία της πίσω όψης όπου φαινόταν ότι έχει σφραγισθεί λόγω μη εξόφλησης. Το στοιχείο υπ' αριθμόν 5 στοιχείο του φακέλου 6 (Υπεύθυνη δήλωση της '.....ότι εξοφλήθηκε η παραπάνω επιταγή) όπως περιγράφεται στην απόφαση Νο του Προϊσταμένου της υπηρεσίας σας δεν υπήρχε ως φυσικό αντίγραφο στο φάκελο που μας αποστέilate και κατά συνέπεια δεν μπορεί να ληφθεί υπ' όψη ως αποδεικτικό πραγματοποίησης της συναλλαγής.

iii) Αντίγραφο της επιταγής με αριθμόαξίας 3.500€ σε διαταγήη οποία περιλαμβάνεται στα παρακάτω αντίγραφα κίνησης λογαριασμών.

iii) Αντίγραφα κίνησης λογαριασμού (14 σελίδες) τηςαπό τις οποίες προκύπτουν τα εξής:

- 1) Οι οχτώ από τις δεκατέσσερις σελίδες που προσκομίστηκαν αφορούν σε κινήσεις λογαριασμών αφορούσαν σε λογαριασμούς όχι της ελεγχόμενης αλλά εταιριών, ατομικών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών συμφερόντων των μελών της ελεγχόμενης. Κατά συνέπεια δεν αφορούσαν στον παρόντα επανέλεγχο και δεν λαμβάνονται υπόψη.
- 2) Από τις υπόλοιπες έξι σελίδες προκύπτει ότι έχουν εξοφληθεί συνολικά προς τους τρεις εκδότες καιεπιταγές συνολικής αξίας 22.600,00€. Συγκεκριμένα 13.000,00€ από αυτές αφορούσαν τον , 6.600,00€ τον και 3.000,00€ τον

..... Στις εξοφλήσεις αυτές συμπεριλαμβάνονται και επιταγές φωτοτυπίες των οποίων προσκομίσθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ε) Για το Φάκελο 7 που μας αποστέilate στον οποίο περιλαμβάνονται:

i) Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του Δήμουκαι της ελεγχόμενης για την ανάθεση στη δεύτερη του έργου «Κατασκευή εξωτερικού δικτύου ύδρευσης Δ.Δ.».

ii) Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ τουκαι της ελεγχόμενης με το οποίο ανατέθηκαν στον πρώτο των συμβαλλομένων χωματουργικές εργασίες για το έργο «Κατασκευή εξωτερικού δικτύου ύδρευσης Δ.Δ.» και η αριθμό παραλαβής κατάσταση συμφωνητικών στην οποία περιλαμβάνεται το παραπάνω.

iii) Οι παρακάτω φωτοτυπίες των αθεώρητων αποδείξεων πληρωμής προς τον:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ	ΠΟΣΟ
1			7000
2			5000
3			8000
4			4000
5			6000
6			6942
7			7000
8			3658
ΣΥΝΟΛΑ			19.040,00

Μετά την εξέταση των παραπάνω αποδείξεων ο έλεγχος διατυπώνει τις εξής παρατηρήσεις:

- 1) Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ 2 του ΠΔ 186/1992 όπως ίσχυε στην ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο: «Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη του 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». Συνεπώς οι αποδείξεις αυτές δεν αποτελούν σύμφωνα με το νόμο απόδειξη ότι η συναλλαγές που περιγράφονται στα ΤΠΥ και έχουν πραγματοποιηθεί.
- 2) Επικουρικά αναφέρουμε ότι: Οι αποδείξεις έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη (όπως φαίνεται από τη σφραγίδα τους) και όχι από τον λήπτη των χρημάτων ως είθισται και από την μακροσκοπική εξέταση τους προκύπτει ότι φωτοτυπήθηκαν τα πρωτότυπα φύλλα, (που υποτίθεται ότι κρατά ο αντισυμβαλλόμενος) και όχι τα στελέχη που κρατούνται από τον εκδότη των αποδείξεων αυτών. Τα παραπάνω είναι πρόσθετες ενδείξεις ότι οι αποδείξεις αυτές εκδόθηκαν μονομερώς από την ελεγχόμενη, προκειμένου να αποδειχθεί ότι οι τιμολογηθείσες συναλλαγές είναι πραγματικές.

ΣΤ) το Φάκελο 8 που μας αποστέλλετε στον οποίο περιλαμβάνονται:

Φωτοαντίγραφα των τιμολογίων τα οποία έχουν κριθεί εικονικά. Τα παραπάνω δεν προσφέρουν καμία καινούργια πληροφορία καθώς ήταν ήδη στη διάθεση του ελέγχου μετά την αποστολή του φακέλου της ελεγχόμενης στην υπηρεσία μας από τη ΔΥΟ Φλώρινας.

Μετά την εξέταση όλων των πρόσθετων στοιχείων που αποστέλλετε στην υπηρεσία μας, ο έλεγχος κατέληξε στα παρακάτω συμπεράσματα:

- 1) Από τα επιμέρους στοιχεία των έργων (αποδείξεις του ΙΚΑ, συμφωνητικά με Δήμους κτλ), προκύπτει ότι τα έργα αυτά πράγματι ανατέθηκαν και διεκπεραιώθηκαν από την ελεγχόμενη. Παρ' όλα αυτά δεν προσκομίσθηκαν οι πιστοποιήσεις με τις αντίστοιχες επιμετρήσεις των έργων αυτών, από τις οποίες να προσδιορίζονται το είδος και οι ποσότητες των χωματουργικών εργασιών που ανατέθηκαν στους εκδότες των εικονικών στοιχείων.
- 2) Από τα συμφωνητικά που σύναψε η ελεγχόμενη με τους παραπάνω εκδότες προκύπτει ότι αυτά είναι ασαφή και δεν συνοδεύονται από τις επιμετρήσεις των χωματουργικών εργασιών που τα ίδια προέβλεπαν, με συνέπεια για ακόμα μια φορά να μην μπορεί να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για το είδος και τις ποσότητες των εργασιών που ανατέθηκαν στους εκδότες,και
- 3) Με εξαίρεση τα αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών από τα οποία προκύπτει η εξόφληση κάποιων από τις προσκομισθείσες επιταγές, δεν παρουσιάσθηκε απόδειξη πληρωμής με βαρύτητα καθώς τα αντίγραφα των αθεώρητων αποδείξεων ούτε σύννομα είναι ούτε μπορούν να παρέχουν στον έλεγχο έρεισμα για ασφαλή συμπεράσματα.

Μετά από τον έλεγχο όλων των πρόσθετων στοιχείων όπως αυτή αναλύθηκε στα παραπάνω κεφάλαια και την εξέτασή τους και ως επιμέρους στοιχεία αλλά και ως σύνολο, ο έλεγχος κρίνει ότι:

- Οι συναλλαγές για τις οποίες προσκομίσθηκαν αποδεικτικά πληρωμής, συνολικού ύψους 22.600,00€ δεν είναι εικονικές.
- Οι υπόλοιπες συναλλαγές με τους τρεις εκδότες, λόγω της πραγματοποίησης των έργων αυτών και σε συνδυασμό με τα πορίσματα των τακτικών ελέγχων της ΔΟΥστους τρεις εκδότες κρίνονται μερικώς εικονικές καθώς όπως περιγράφεται παραπάνω δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου οι επιμετρήσεις των αντίστοιχων έργων αλλά και των επιμέρους χωματουργικών εργασιών. Για τον ίδιο λόγο, δεν μπορεί να προσδιορισθεί με ακρίβεια η εικονικότητα και κατά συνέπεια έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997, δηλαδή μείωση του προστίμου της ίδιας παραγράφου κατά 50%.
- Λόγω της ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων που επισύρει η ως άνω παράβαση, προσαυξάνεται κατά 100% ο συντελεστής του άρθρου του ν.2238/94 (10%) και κατά 80% ο συντελεστής του άρθρου 32 (εμπορία). Σύμφωνα με τα νέα στοιχεία και τα οριζόμενα στο άρθρο, ο έλεγχος αναμορφώνει στο ορθό τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης,

ενώ βάσει της ΠΟΛ 1087/2005 όπως διευκρίνισε την ΠΟΛ 1037/05, τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης δεν προσυζάνονται.

Επειδή από το πόρισμα το οποίο μας διαβιβάστηκε από την Δ.Ο.Υ., δεν προσδιορίστηκε ποια τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τις επιταγές ποσού 22.600,00 € και δεν προσδιορίστηκε η μερικώς εικονική αξία για καθένα εξ αυτών, το σύνολο των τιμολογίων αυτών (συνολικού ποσού 345.400,00 €), κρίνονται μερικώς εικονικά ως προς την αξία χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, 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, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές 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 η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). 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).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, απορριπτέος τυγχάνει ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή των προσθέτων φόρων από την

υπηρεσία μας.

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ.και την τροποποίηση της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την διαχειριστική περίοδο

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

Πρόστιμο αρθ. 5 παρ. 10 περ. β' : Συνολικού ποσού **345.400,00 €** ($345.400,00 \times 2 \times 50\%$).

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).