



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 18/09/2017

Αριθμός απόφασης: 4958

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου Λευκάδας Λαμίας, κατά: **α) της υπ'αριθμ. «.....» Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013**, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, **β) της υπ'αριθμ. «.....» Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και **γ) της υπ'αριθμ. «.....» Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: **α) υπ'αριθμ. «.....» Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013**, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, **β) υπ'αριθμ. «.....» Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015**, διαχειριστικής περιόδου

01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και γ) υπ'αριθμ. «.....» Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) και εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) , του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Λαμίας , «.....», των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λαμίας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α)Με την υπ'αριθμ. «.....» Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 1 παρ.1 , 4 και 9 παρ.2 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 66 του ν.2238/1994 και 54 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού **250,00 ευρώ**.

Η παράβαση αφορά σε μη επίδειξη στον έλεγχο του βιβλίου του έργου του μηχανήματος έργου «.....», για τα έτη για τα οποία υπήρχε υποχρέωση τήρησής του.

β)Με την υπ'αριθμ. «.....» Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 18 παρ.2, 12 και 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), καθώς επίσης και των άρθρων 5 και 19 του ν.2523/1997, ποσού **3.600,00 ευρώ (9.000,00 Χ40%)**.

Η παράβαση αφορά σε έκδοση δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, προς τον «.....», ΑΦΜ «.....», και συγκεκριμένα των κάτωθι:

α/ α	α/α τιμολογίου	Ημερ/νια	Περιγραφή Υπηρεσίας	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	«.....»	21/09/2011	ΔΙΕΥΘΕΤΗΣΗ ΑΓΩΓΩΝ ΟΜΒΡΙΩΝ	4.500,00	1.035,00	5.535,00
2	«.....»	24/09/2011	ΔΙΕΥΘΕΤΗΣΗ ΑΓΩΓΩΝ ΟΜΒΡΙΩΝ	4.500,00	1.035,00	5.535,00
				9.000,00	2.070,00	11.070,00

γ)Με την υπ'αριθμ. «.....» Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1,2,6 και 10 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) καθώς επίσης και του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ποσού **6.498,00 ευρώ (16.245,00 Χ40%)**.

Η παράβαση αφορά σε έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, προς τον Δήμο «.....», και συγκεκριμένα το κάτωθι:

α/α τιμολογίου	Ημερ/ναι	Περιγραφή Υπηρεσίας	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
«.....»	04/11/2013	ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΟΔΟΠΟΪΑΣ	16.245,00	3.736,35	19.981,35
			16.245,00	3.736,35	19.981,35

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το υπ'αριθμ. ΔΕΔ «.....», συμπληρωματικό υπόμνημά του, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς :

- Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Αίολα και συμπερασματικά τα επιχειρήματα του ελέγχου, εδράζονται αποκλειστικώς στο δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ με αποτέλεσμα να αναφέρονται γενικολογίες, επιπόλαιες και συμπερασματικές εκτιμήσεις που καθιστούν την τελική ελεγκτική κρίση καταφανώς ατεκμηρίωτη και ήκιστα πειστική.
- Ανάκληση της με αριθμ. «.....» έγγραφης καταγγελίας του επικεφαλής της «.....» προς τον Υπουργό Εσωτερικών η οποία είχε διαβιβασθεί στο ΣΔΟΕ. Με το συμπληρωματικό υπόμνημά του προσκόμισε επιστολή του «.....», σύμφωνα με την οποία αναφέρει ότι στην καταγγελία γίνεται αναφορά περί κατατμήσεων έργων που αποτελεί Διοικητική παράβαση και που δεν εμπλέκονται οι ανάδοχοι. Για το έργο «Συντήρηση Αγροτικής Οδοποιίας Δ.Ε. «.....»», που ανατέθηκε στον προσφεύγοντα καμία διαμαρτυρία δεν υπήρξε και αναφέρει ότι το έργο έχει κατασκευασθεί.
- Το βιβλίο μηχανήματος έργου δεν προσκομίσθηκε, διότι το βιβλίο του μηχανήματος με αριθμό κυκλοφορίας «.....» ήταν στο μηχανήμα το οποίο βρισκόταν 100 χλμ μακριά από την «.....» και δεν ήταν δυνατό να προσκομισθεί αυθημερόν. Άλλωστε το βιβλίο έργου υποχρεωτικά τηρείται στο μηχανήμα και αν οι ελεγκτές ήθελαν να το ελέγξουν έπρεπε να πάνε στο μηχανήμα.
- Εικονική συναλλαγή με τραπεζικές επιταγές ή με καταθέσεις στην τράπεζα δεν είναι νοητή, και αυτό έχει αποτυπωθεί και στην νομολογία των αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας.
- Ο ένδικος καταλογισμός είναι καταφανώς αντισυνταγματικός, αναπόδεικτος, παράνομος και ακυρωτέος.
- Με το συμπληρωματικό του υπόμνημα, ζητάει την εφαρμογή του άρθρου 3 του ν.4337/2015, ως ευνοϊκότερη διάταξη, με την οποία καταργήθηκαν οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 καθώς και το άρθρο 5 του ν.2523/1997.

Επειδή στις παρ.2 και 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

«2. 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 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

9. 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 12, παρ.12.5 της εγκυκλίου 3/1992 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992)» αναφέρεται:

«12.5. Τιμολόγιο για τεχνικά έργα ή άλλες εγκαταστάσεις.

- 12.5.1. Για τα τεχνικά έργα (δημόσια και ιδιωτικά) ή άλλες εγκαταστάσεις, είτε τα υλικά είναι του κατασκευαστή, είτε του ιδιοκτήτη του έργου, εκδίδεται τιμολόγιο για τη συνολική αξία του έργου (υλικά και εργασία) ή μόνο για την αμοιβή, κατά περίπτωση. Το τιμολόγιο των περιπτώσεων αυτών είναι αθεώρητο, αν τα υλικά που χρησιμοποιούνται είναι του εργολάβου, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο τεχνικό έργο. Για τις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι τιμολογείται το έργο και συνεπώς αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο, χωρίς δηλαδή να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και Δ.Α. ή συνενωμένο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής. Τονίζεται ότι για τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που ενσωματώνονται στο έργο πρέπει να εκδίδονται δελτία αποστολής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις.

.....

Ακόμη στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π. τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον χρησιμοποιούνται υλικά του εργολάβου, εξετάζεται η σχέση του κόστους αυτών (υλικών) σε σχέση με τη συνολική αμοιβή, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 3, παράγρ. 2δ του Κώδικα, οπότε, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο αθεώρητο, αν η αξία των υλικών είναι πάνω από το 1/3 της συνολικής αμοιβής, ή τιμολόγιο θεωρημένο, αν η αξία των υλικών είναι κάτω από το 1/3 της συνολικής αμοιβής.

.....

- 12.5.2. Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου εκτέλεσης έργων ή εγκαταστάσεων δεν συνδέεται με το χρόνο έκδοσης των δελτίων αποστολής, με τα οποία διακινήθηκαν υλικά προς το έργο.

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται όταν το έργο ολοκληρωθεί και παραδοθεί, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση.

Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

• 12.5.3. Στο τιμολόγιο τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων πρέπει να περιγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Αν όμως γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, αλλά γενική (άρθρο 12 παράγρ. 11). Σε περίπτωση που υπάρχει επιμέτρηση, επισυναπτόμενη στο τιμολόγιο, μπορεί να γίνεται σύντομη περιγραφή του έργου στο τιμολόγιο.

Σημειώνεται ότι η επιμέτρηση (έγγραφη) δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο για τη νόμιμη έκδοση του τιμολογίου, αφού τέτοια υποχρέωση δεν καθιερώνεται από τις διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή στις παρ.11 και 14 του άρθρου 6 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) μεταξύ άλλων ορίζεται :

«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 περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής....

14. 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.».

Επειδή στην παρ. 8 του άρθρου 10 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

«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 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν εικονικές συμβάσεις, οι διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζουν ότι τα ιδιωτικά έγγραφα απαιτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο.

Επιπλέον και με το άρθρο 8 παρ. 16 του ν.1882/1990 ορίζεται 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 στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή στο άρθρο 55 παρ.1(ε) και 2 (γ) του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται :

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

«ε)η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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, φορολογική αρχή...

2.(γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.».

Επειδή στη παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται :

«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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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 στο άρθρο 7 παρ.5 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)».

Επειδή στο άρθρο 54 παρ.1(δ) και 2(γ) του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ...».

Επειδή εν προκειμένω την 17/03/2014 περιήλθε στην Ειδική Διεύθυνση Ελέγχου Εθνικών & Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης και Διαφθοράς του Σ.Δ.Ο.Ε. από το γραφείο υπουργού του Υπουργείου Εσωτερικών, το με αριθμ. «.....» έγγραφο-καταγγελία για σοβαρά θέματα οικονομικής διαχείρισης στο Δ. «.....» υποβάλλοντας συνημμένο φάκελο 27 εγγράφων στα οποία αναφέρονται ότι έργα τα οποία έχουν εκτελέσει εργολάβοι ή διάφοροι προμηθευτές, έγιναν με εικονικά τιμολόγια. Ο έλεγχος του ΣΔΟΕ επεξεργάσθηκε τα καταγγελλόμενα και δυνάμει της υπ'αριθμ. «.....» εντολής ελέγχου στον Δ. «.....» μετέβη στον Δήμο όπου και προέβη σε αναλυτικό έλεγχο των φακέλων των έργων (έγγραφα ανάληψης δαπανών- ανάθεσης έργου, συμβάσεις, πρωτόκολλα παραλαβής εργασιών, εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και εντάλματα πληρωμών).

Μεταξύ αυτών ελέγχθηκε και ο φάκελος έργου που αφορούσε τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα ως αναφέρεται στο κεφ. «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟΝ «.....» της από 23/03/2016 πληροφοριακής έκθεσης του ΣΔΟΕ, διαπιστώθηκαν τα εξής :

«Από τον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης προέκυψαν τα εξής:

Για το έργο που ανατέθηκε στον «.....» εκδόθηκε από αυτόν το με αριθμό «.....» Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς τον Δήμο «.....», συνολικής αξίας 19.981,35 € στο οποίο περιγράφεται ως υπηρεσία η συντήρηση αγροτικής οδοποιίας Δ.Ε. «.....», χωρίς να προσδιορίζεται η περιοχή στην οποία θα γίνονταν οι εργασίες. Ελέγχοντας τα μεταφορικά μέσα που διαθέτει η επιχείρηση του «.....» διαπιστώσαμε ότι δεν διέθετε JCB και φορτηγό, ενώ για την μπουλντόζα που διέθετε ζητήσαμε το πρόσθετο φορολογικό βιβλίο έργου που υποχρεούταν να τηρεί προκειμένου να εξακριβώσουμε αν το συγκεκριμένο μηχάνημα έργου είχε κινηθεί το χρονικό εκείνο διάστημα στην περιοχή στην οποία θα γινόταν το έργο. Το βιβλίο έργου για το μηχάνημα έργου με αριθμό αδείας κυκλοφορίας ΙΧ «.....» Δ.Δ. ... δεν μας επιδείχθηκε, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 37 του ν. 4093/12 και του άρθρου 1 παρ. 1, αρθρ. 9 παρ. 2 του ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθρου 66 παρ. 10, 11, 12, 13 του ν. 2238/94.

.....
Συνεχίζοντας τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης, διαπιστώθηκε η ύπαρξη δύο φορολογικών στοιχείων, τα οποία είχαν εκδοθεί προς την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ.

«.....»,και για τα οποία λόγω της ελλιπούς τους περιγραφής, δημιούργησε στον έλεγχο υπόνοιες εικονικότητας.

Τα δύο αυτά στοιχεία περιγράφονται ως εξής:

A/A	A/A ΤΙΜΟΛ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΛΗΠΤΗΣ – ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	«..... »	21/09/11	ΔΙΕΥΘΕΤΗΣΗ ΑΓΩΓΩΝ ΟΜΒΡΙΩΝ	«.....»	4.500,00	1.035,00	5.535,00
2	«..... »	24/09/11	ΔΙΕΥΘΕΤΗΣΗ ΑΓΩΓΩΝ ΟΜΒΡΙΩΝ	«.....»	4.500,00	1.035,00	5.535,00
				ΣΥΝΟΛΟ	9.000,00	2.070,00	11.070,00

Τα ανωτέρω τιμολόγια δεν αναφέρουν το χρονικό διάστημα στο οποίο έγιναν οι εργασίες, δεν περιγράφεται η τοποθεσία του έργου, δεν περιγράφονται τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν, δεν υπήρχε έστω συμφωνητικό έργου το οποίο περιγράφει τις εργασίες, δεν έχουν αποδοθεί οι αναλογούντες παρακρατούμενοι φόροι και η πληρωμή των τιμολογίων αν και ξεπερνούν τις 3.000,00 €, δεν έχει γίνει μέσω τραπέζης. Ο έλεγχος έκρινε ότι τα ανωτέρω τιμολόγια είναι εικονικά στο σύνολό τους, ήτοι οι πράξεις δεν έγιναν ποτέ, κατά παράβαση των άρθρων 18 παρ. 2, 12, 2 παρ. 1 και 30. 4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Για όλα τα παραπάνω εκδόθηκε και επιδόθηκε το με αριθμό «.....» Υ.Σ.Ε.Ν και επιδόθηκε η με αριθμό «.....» Κλήση προς ακρόαση, για παροχή εξηγήσεων σχετικά με το «.....».

Στις 08/06/2015 ο ελεγχόμενος «.....» με το αριθμ. «.....» υπόμνημα προς την υπηρεσία μας αναφέρει ότι σχετικά με τα τιμολόγια που εξέδωσε προς τον «.....» πρόκειται για εργασίες που έκανε σε δύο συνεχόμενα έργα καταθέτοντας φωτοτυπία του βιβλίου έργου και ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου μεταξύ τους. Τέλος όσον αφορά το έργο προς τον Δήμο «.....» για τη συντήρηση τοπικής οδοποιίας αναφέρει ότι το έργο το τελείωσε μόνο με την μπουλντόζα του. Ο έλεγχος έκρινε αβάσιμους τους ανωτέρω ισχυρισμούς, καθώς τα συμφωνητικά που επισυνάπτονται και αφορούν τις εργασίες μεταξύ του ελεγχόμενου και του «.....», έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις 07/04/2015 και η σύμβαση χρησιδανείου μηχανημάτων από τον «.....» κατατέθηκε στις 22/04/2015...».

Επειδή η ως άνω πληροφοριακή έκθεση, με αριθμ.πρωτ. ΕΜΠ «.....» διαβιβάσθηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Λαμίας (αριθμ.πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Λαμίας ΕΜΠ «.....») και προς τούτο εκδόθηκε η υπ'αριθμ. «.....» εντολή ελέγχου στο όνομα του προσφεύγοντος, από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ., και με την με αριθμ.πρωτ. «.....» πρόσκληση ζητήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία, όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών και οι φορολογικές δηλώσεις των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων.

Επισημαίνεται ότι με την πρόσκληση αυτή προσκομίσθηκε στον έλεγχο το με αριθμ. πρ. θεώρησης «.....» βιβλίο έργου το οποίο θεωρήθηκε για το μηχάνημα έργου ΜΕ «.....» (μπουλντόζα). Το εν λόγω βιβλίο δεν είχε προσκομισθεί στον έλεγχο του ΣΔΟΕ την 12/11/2014.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, και κατόπιν αναλυτικής επεξεργασίας των προσκομισθέντων στοιχείων διαπιστώθηκε:

- Για το έργο «Συντήρηση αγροτικής οδοποιίας Δ.Ε. «.....» με εκδοθέν το υπ'αριθμ. «.....» Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς τον Δήμο «.....»:
 1. Το έργο ανατέθηκε στον προσφεύγοντα την 14/10/2013 και θα εκτελούνταν μέχρι την 4/11/2013, η αξία του προϋπολογίσθηκε σε 19.981,35 € (16.245,00 € πλέον ΦΠΑ 3.736,35€). Σύμφωνα με την σύμβαση ο πάροχος θα διέθετε για 19 ημέρες την μπουλντόζα, για 10 ημέρες το JCB, για 12 ημέρες το φορτηγό, ενώ δεν προσδιορίζεται η περιοχή στην οποία θα εκτελούνταν το έργο.
 2. Ο ελεγχόμενος, δεν διαθέτει JCB και φορτηγό όπως ορίζεται στην σύμβαση, διέθετε μόνο το μηχάνημα έργου με αριθμό ΜΕ «.....» (μπουλντόζα). Συνεπώς δεν υπήρχαν μηχανήματα απαραίτητα για την κατασκευή του έργου.
 3. Από το βιβλίο έργου του ως άνω μηχανήματος, σε συνάρτηση με τα παραστατικά δαπανών του βιβλίου εσόδων εξόδων, διαπιστώθηκαν τα εξής :

Υπάρχουν εγγραφές από 14/10/13 έως 4/11/13, με ονομ/μο εργοδότη «Δήμος «.....»» και με περιγραφή έργου «συντήρηση αγροτικής οδοποιίας» και συμφωνηθείσα αμοιβή 65,00 €/ώρα. Από την άθροιση των ωρών εργασίας, όπως αυτές αναφέρονται στο βιβλίο έργου, προκύπτει ότι το μηχάνημα εργάστηκε το έτος 2013, 882 ώρες (στις περιπτώσεις κατ' αποκοπήν εκτέλεσης έργου υπολογίστηκαν ώρες, ανάλογα με αμοιβή 65,00 €/ώρα). Για την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου, έχουν πραγματοποιηθεί συνολικά 252 ώρες εργασίας. Από τα παραστατικά δαπανών που προσκομίστηκαν, διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος έχει πραγματοποιήσει δαπάνες, κατά το χρονικό διάστημα από 1/1-31/12/13, για αγορά πετρελαίου κίνησης συνολικής ποσότητας 41.724 λίτρα. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, όπως προκύπτει από τα δεδομένα των εγγραφών όλης της χρήσης 2013, η μέση ωριαία κατανάλωση είναι $41.724 \text{ λίτρα} / 882 \text{ ώρες} = 47,3 \text{ λίτρα περίπου ανά ώρα}$. Απαιτούμενα λίτρα για την κατασκευή του έργου, σύμφωνα με τις ώρες που δηλώνονται: $252 \text{ ώρες} \times 47,3 \text{ λίτρα/ώρα} = 11.920 \text{ λίτρα}$. Ενώ οι αγορές πετρελαίου κίνησης από 10/10 έως 04/11/13 ήταν 1.760 λίτρα.
- Για το έργο «Διευθέτηση αγωγών ομβρίων με εκδοθέντα τα υπ'αριθμ. «.....» και «.....» Τ.Π.Υ. προς τον «.....»:
 1. Το έργο αυτό, ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι ανατέθηκε σε αυτόν υπερβολικά (αμοιβή υπερβολάβου 11.070,00 €) από τον εργολάβο «.....» ο οποίος ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «απόφραξη αγωγών ομβρίων υδάτων στις 55 τοπικές κοινότητες και οικισμούς, στις έδρες των Δημοτικών ενοτήτων «.....», «.....» και στην έδρα του Δήμου «.....» και σε όλο το μήκος του επαρχιακού οδικού δικτύου» (προϋπολογιστικό κόστος έργου 14.640,00 €), για λογαριασμό του Δήμου «.....».

Για την απόδειξη της εκτέλεσης του έργου προσκομίστηκαν τα από 21/7/2011 και 11/8/2011 ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ του «.....» και του «.....». Τα παραπάνω συμφωνητικά, δεν φέρουν ακριβή περιγραφή των έργων που θα έπρεπε να εκτελεστούν (αναφέρουν γενικά «διευθέτηση ομβρίων υδάτων»), φέρουν ημερομηνία κατάθεσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. «.....» την 7/4/2015 και αριθμό καταχώρησης «.....» και «.....» αντιστοίχως και ως εκ τούτου δεν γίνονται δεκτά από τον έλεγχο.

2. Τα εν λόγω τιμολόγια δεν αναφέρουν το χρονικό διάστημα στο οποίο έγιναν οι εργασίες, δεν περιγράφεται, η τοποθεσία του έργου, δεν υπάρχει επιμέτρηση των εργασιών, δεν περιγράφονται τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν, δεν έχουν αποδοθεί οι αναλογούντες παρακρατούμενοι φόροι και η πληρωμή των τιμολογίων ενώ ξεπερνούν τις 3.000,00 €, δεν έχει γίνει μέσω τραπεζής αλλά μετρητοίς.
3. Από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτει ότι το έργο ανατέθηκε από τον Δήμο «.....» στον «.....» την 21/7/2011 και θα εκτελούνταν έως την 30/8/2011. Το τιμολόγιο προς τον Δήμο «.....», από τον «.....». εκδόθηκε την 26/8/2011. Στο βιβλίο έργου που προσκόμισε ο «.....», υπάρχουν δύο (2) έγγραφες, στις οποίες αναφέρεται ως εργοδότης ο «.....», είδος έργου «διευθέτηση αγωγών», ημερομηνίες εκτέλεσης των έργων 21 - 26/7/11 και 11 - 18/8/2011 και τίμημα κατ' αποκοπήν 4.500,00 €, ανά έγγραφη. Αν υποθεθεί ότι το τίμημα για την εργασία του μηχανήματος ανέρχεται σε 65,00 € ανά ώρα, συνάγεται ότι το μηχάνημα εργάστηκε τουλάχιστον 70 ώρες για κάθε έργο, κάτι όμως που δεν προκύπτει από τα δεδομένα των αγορών και της κατανάλωσης του καυσίμου.
4. Επίσης από τις ημερομηνίες έκδοσης των τιμολογίων, διαπιστώνεται ότι πρώτα εξέδωσε τιμολόγιο ο εργολάβος («.....») και μεταγενέστερα ο υπεργολάβος («.....»), ενώ θα έπρεπε να έχει συμβεί το αντίθετο, καθώς ο υπεργολάβος εκτέλεσε πρώτος χρονικά το έργο δεδομένου ότι αυτός διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα, θεωρείται δε μεγάλη η διαφορά αξίας εργολαβίας (11.902,00 €) και υπεργολαβίας (9.000,00 €), αφού δεν υπάρχουν άλλες δαπάνες από τον εργολάβο για την εκτέλεση του έργου και την στιγμή μάλιστα που και ο ίδιος ο ελεγχόμενος («.....»), φέρεται ως εργολάβος που αναλαμβάνει έργα από τον Δήμο «.....», στον οποίο θα μπορούσε να έχει ανατεθεί εξ' αρχής και απευθείας το έργο, εξοικονομώντας έτσι ο Δήμος περίπου 3.000,00 €.

Ο έλεγχος απέστειλε, ως όφειλε, σύμφωνα με το άρθρο 28 και 62 του ν.4174/2013, το με αριθμ.πρωτ. «.....» σημείωμα διαπιστώσεων, προκειμένου ο προσφεύγων να υποβάλλει τις απόψεις του ως προς την εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθμ.πρωτ. «.....» υπόμνημά του, στο οποίο ισχυρίστηκε ότι :

- Για το έργο «Συντήρηση αγροτικής οδοποιίας Δ.Ε. «.....»»:

Δεν χρειάστηκε να γίνει αποκομιδή των μπάζων γιατί οι διαβρώσεις που υπήρχαν σε πολλά σημεία καλύφθηκαν με τα φερτά υλικά, (κατόπιν υποδείξεως των υπευθύνων του Δήμου)και δεν χρειάστηκε να χρησιμοποιηθεί φορτηγό και jcb.

Η περιοχή στην οποία θα εκτελούνταν το έργο δεν θα μπορούσε να προσδιορισθεί, γιατί δεν ήταν συγκεκριμένη αλλά μια ευρύτερη περιοχή του δήμου στην οποία απαιτούνταν αποκατάσταση των δρόμων και φυσικά κατόπιν υποδείξεων του Δήμου.

Η επίδειξη του βιβλίου κατά τον έλεγχο δεν ήταν εφικτή γιατί βρισκόταν στο μηχάνημα και όχι στην έδρα της επιχείρησης και στην συνέχεια αν και το είχε, δεν θέλησε η υπηρεσία να το προσκομίσει.

Η κατανάλωση των καυσίμων υπολογίζεται με έναν πρωτότυπο πραγματικά τρόπο ενώ από τις προδιαγραφές του μηχανήματος η κατανάλωση εξαρτάται από τον τρόπο λειτουργίας του μηχανήματος.

Ο έλεγχος απορρίπτει τον ισχυρισμό ότι το έργο πραγματοποιούνταν, με υποδείξεις των υπευθύνων του Δήμου, διότι, κατά την κοινή πρακτική οι εργασίες καθορίζονται εκ των προτέρων και βάσει αυτών προσδιορίζεται και η αξία του έργου. Συνεπώς ο ισχυρισμός ότι αξιολογείται στην πορεία τι μηχανήματα θα χρησιμοποιηθούν και πόσες μέρες θα χρειαστούν, δεν γίνεται δεκτός διότι δεν είναι δυνατόν να προσδιορίζεται αξία ενός έργου, χωρίς να υπάρχει σαφής προσδιορισμός των εργασιών που θα εκτελεστούν. Επίσης κατά την σύνταξη των συμφωνητικών ανάθεσης των έργων, αναφέρεται ρητά τι είδους μηχανήματα θα χρησιμοποιηθούν και συνεπώς δεν αξιολογείται τι μηχάνημα θα χρησιμοποιηθεί, κατά την διάρκεια του έργου.

Ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, ότι δεν χρειάστηκε jcb και φορτηγό, για την εκτέλεση του έργου και ότι χρειάστηκε μόνο η μπουλντόζα, ο έλεγχος αναφέρει ότι από την σύγκριση των ωρών εργασίας και της κατανάλωσης πετρελαίου, διαπιστώνεται ότι ούτε και η μπουλντόζα χρησιμοποιήθηκε, για τις ώρες που αναφέρονται στην σύμβαση.

Πέραν αυτού θεωρείται αδύνατον να μη χρησιμοποιήθηκε άλλο μηχάνημα, λόγω της φύσης του έργου,(π.χ., πώς απομακρύνθηκαν οι φερτές ύλες, πως διανοίχτηκαν μικροί χείμαροι, ή πώς καλύφθηκαν οι διαβρώσεις με φερτά υλικά, τα οποία συνήθως δεν είναι κατάλληλα για επιχωματώσεις κλπ).

Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν θα μπορούσε να προσδιοριστεί η περιοχή εκτέλεσης του έργου εκ των προτέρων, ο έλεγχος αναφέρει ότι η περιοχή των εργασιών, δεν γίνεται αναφορά ούτε στο βιβλίο έργου, όπου σε όλες τις ημέρες εκτέλεσης εργασιών αναφέρεται, ως διεύθυνση ή θέση του έργου ««.....»». Στο βιβλίο έργου, έπρεπε να αναφέρεται ακριβώς η περιοχή στην οποία πραγματοποιούνταν το έργο.

Ως προς τις καταναλώσεις της μπουλντόζας, ο έλεγχος αναφέρει ότι τα δεδομένα προκύπτουν από τις εγγραφές του βιβλίου έργου και του βιβλίου εσόδων – εξόδων, για ένα έτος.

- Για το έργο «Διευθέτηση αγωγών ομβρίων»:

Στην σύμβαση του Δήμου με τον «.....», αναφέρεται ότι ο δεύτερος θα διέθετε ειδικό μηχάνημα και jcb για την απόφραξη αγωγών ομβρίων υδάτων από φερτές ύλες. Ως εργολάβος έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιήσει μηχανήματα με υπεργολαβία για την εκτέλεση έργων, όπως έγινε και στη περίπτωση αυτή που έλαβε ως υπεργολαβία την εκτέλεση των έργων απόφραξης με την καθοδήγηση και επίβλεψη των εργασιών από τον κ. «.....» καθώς και την ευθύνη των έργων και γι' αυτό είναι πολύ λογικό να υπάρχει ένα εργολαβικό όφελος της τάξης των 3.000,00 € για τον εργολάβο.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση το μηχάνημα που ενδείκνυται είναι η μπουλντόζα.

Τα συμφωνητικά υπεργολαβίας δεν φέρουν ακριβή περιγραφή των έργων καθώς η περιγραφή των έργων σε 55 τοπικές κοινότητες όπου απαιτούνταν με την καθοδήγηση της δημοτικής αρχής είναι αδύνατη και όσον αφορά για την κατάθεση αυτών στην εφορία αυτή έγινε γιατί η υπηρεσία του ΣΔΟΕ δεν τα δεχόταν χωρίς κατάθεση παρόλο που ως έργα μικρής αξίας (κάτω των 6.000,00 €), δεν είχε υποχρέωση κατάθεσης στην Δ.Ο.Υ.

Η έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ή έργου με καθυστέρηση ολίγων ημερών από την λήξη τις σύμβασης και ετεροχρονισμένα με το τιμολόγιο του εργολάβου σαφώς και δεν υποδεικνύουν δόλο ή εικονικότητα, όπως σε αντίστοιχη περίπτωση που έχουμε πώληση αγαθών από την στιγμή που η τιμολόγηση γίνεται μέσα στην ίδια φορολογική χρήση.

Και στην προκειμένη περίπτωση έγινε αυθαίρετος υπολογισμός της κατανάλωσης πετρελαίου. Η εξόφληση των τιμολογίων δεν έγινε όπως ορίζει ο νόμος (με τραπεζική επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού). Πράγματι εκ παραδρομής και μην γνωρίζοντας ότι το όριο αξίας τιμολογίων που υπάρχει υποχρέωση εξόφλησης ως ανωτέρω άλλαξε από τις 15.000,00 € στις 3.000,00 € η εξόφληση δεν έγινε όπως ορίζει ο νόμος αλλά η εικονικότητα πρέπει να κριθεί με βάση τα πραγματικά γεγονότα και με βάση ουσιαστικά-πραγματικά στοιχεία και όχι τα τυπικά.

Ως προς τους παραπάνω ισχυρισμούς του ελεγχόμενου, ο έλεγχος αναφέρει:

Οι ισχυρισμοί, ότι το έργο ««απόφραξη αγωγών ομβρίων υδάτων» ανατέθηκε από τον «.....», δεν γίνονται δεκτοί διότι δεν υφίσταται συμφωνητικό εργολάβου – υπεργολάβου, που να αποδεικνύεται ότι έχει συναφθεί πριν την εκτέλεση του έργου.

Το συμφωνητικό που προσκομίστηκε, δεν γίνεται δεκτό, λόγω μεταγενέστερης κατάθεσής του στην Δ.Ο.Υ...

Ως προς τον ισχυρισμό ότι είναι πολύ λογικό να υπάρχει όφελος 3.000,00 €, για τον εργολάβο, ο οποίος έχει την ευθύνη επίβλεψης των έργων, .. η αξία των 3.000,00 €, θεωρείται υπερβολική, για επίβλεψη έργου διάρκειας 14 ημερών (εγγραφή στο βιβλίο έργου «.....» για εργασία από 21/7-26/7/2011 και εγγραφή «.....» για εργασία 11/8-18/8/2011).

Ως προς τον ισχυρισμό, ότι το βιβλίο έργου της μπουλντόζας ευρίσκονταν στο μηχάνημα και για αυτό δεν επιδείχθηκε, αναφέρεται ότι είναι γνωστό στις ελεγκτικές υπηρεσίες ότι το βιβλίο αυτό τηρείται στο μηχάνημα το οποίο αφορά, και όχι στην έδρα της επιχείρησης, οπότε, δόθηκε από το συνεργείο του Σ.Δ.Ο.Ε. χρόνος για την προσκόμισή του, χωρίς όμως να προσκομιστεί και με αποτέλεσμα να καταλογιστεί σχετική παράβαση.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη αφενός, τα επιμέρους πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά προέκυψαν από τον ελεγχόμενο-προσφεύγοντα και από τον εργολάβο «.....» αφετέρου και στο σύνολό τους, όπως αυτά προέκυψαν και από τους ελέγχους περί εικονικότητας των συναλλαγών και σε λοιπούς εργολάβους-προμηθευτές, που διενεργήθηκαν στα πλαίσια του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης του Δήμου, διαπίστωσε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, προς το Δήμο «.....», είναι εικονικά, καθώς τα έργα δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν, και εκδόθηκαν με μόνο σκοπό να πληρωθεί η δαπάνη από τον Δήμο «.....».

Επειδή αφενός, η φορολογική διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, ως εκ τούτου σε κάθε περίπτωση το πόρισμα του ελέγχου που διενεργήθηκε στους εργολάβους –προμηθευτές του Δήμου, από το ΣΔΟΕ, αποτελεί βασικό στοιχείο επί του οποίου αρχικώς στηρίχθηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αφετέρου σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προέβη σε αναλυτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του, τόσο για τον ελεγχόμενο προσφεύγοντα όσο και για τους λοιπούς εργολάβους-προμηθευτές του Δήμου «.....» και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 αφορμή του ελέγχου είναι το με αριθμ. «.....» έγγραφο-καταγγελία για σοβαρά θέματα οικονομικής διαχείρισης στο Δ. «.....» και συγκεκριμένα για υπόνοια καταβολής δημοσίου χρήματος με έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου, δεν αμφισβητείται η καταβολή των χρημάτων από τον Δήμο «.....», στους εργολάβους-προμηθευτές αλλά αμφισβητείται, εάν η καταβολή των χρημάτων σε αυτούς αντιστοιχεί σε πραγματοποιηθείσες από αυτούς συναλλαγές, συνεπώς ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των συναλλαγών στηριζόμενοι μόνο στο γεγονός της πληρωμής δεν αρκούν και απορρίπτονται ως αναπόδεδεικτοι.

Επειδή με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων προέβαλε ισχυρισμούς και στοιχεία, τα οποία τέθηκαν υπόψη και στους ανωτέρω ελέγχους.

Ενώ με το συμπληρωματικό υπόμνημα προσκόμισε επιστολή του «.....», σύμφωνα με την οποία αναφέρει ότι στην υπ'αριθμ. «.....» καταγγελία γίνεται αναφορά περί κατατμήσεων έργων που αποτελεί Διοικητική παράβαση και επ' αυτού δεν εμπλέκονται οι ανάδοχοι και εν προκειμένω για το έργο «απόφραξη αγωγών ομβρίων υδάτων» που ανατέθηκε στον προσφεύγοντα, καμία διαμαρτυρία δεν υπήρξε και αναφέρει ότι και ο ίδιος γνωρίζει ότι το έργο έχει κατασκευασθεί.

Ωστόσο η καταγγελία αποτέλεσε την αφορμή του ελέγχου, η ανάκληση αυτής, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δεν διαφοροποιεί τα δεδομένα και τα συμπεράσματα των ήδη διενεργηθέντων ελέγχων.

Επειδή το πραγματικό της κάθε συναλλαγής και εν προκειμένω, συναλλαγής εκτέλεσης τεχνικού έργου, τεκμηριώνεται με τα έγγραφα, τα φορολογικά βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί για αυτή σε χρόνο που ακολουθεί την πραγματική ροή των συναλλαγών, ήτοι σύμβαση με περιγραφή του έργου που θα εκτελεσθεί, σχετικά συμφωνητικά, στοιχεία αγορών και δαπανών για την εκτέλεση των εργασιών, στοιχεία διακίνησης των υλικών, επιμέτρηση εκτελεσθέντων εργασιών (στην περίπτωση που δεν γίνεται αναλυτική περιγραφή στο εκδοθέν για τις εργασίες φορολογικό στοιχείο) εκδοθείσα από την αρμόδια Υπηρεσία, για την οποία εκτελούνται οι εργασίες, πριν την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, το εκδοθέν από τον εργολάβο φορολογικό στοιχείο με την ολοκλήρωση των εργασιών, βεβαίωση εκτέλεσης εργασιών και πρωτόκολλο παραλαβής εργασιών. Εν προκειμένω, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω, σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών καθώς:

-δεν απέδειξε την χρήση μηχανημάτων για τα εν λόγω έργα, ως απαιτούσε η σύμβαση των έργων. Τα σχετικά συμφωνητικά εκτέλεσης υπεργολαβικά του έργου «Διευθέτηση αγωγών ομβρίων» που προσκομίσθηκαν, δεν δύναται να ληφθούν υπόψη, καθόσον δεν προκύπτει ότι η βέβαιη χρονολογία σύνταξης αυτών ήταν πριν την εκτέλεση των εργασιών, δεδομένου ότι τα εν λόγω κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ., το έτος 2015, ήτοι μεταγενέστερα της εκτέλεσης των έργων.

-Για το έργο «Συντήρηση αγροτικής οδοποιίας Δ.Ε. «.....»», ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι τελικώς δεν έκανε χρήση των μηχανημάτων JCB, και φορτηγού, ενώ στο από 04/11/2013 πρωτόκολλο παραλαβής εργασιών αναφέρεται ότι παραλαμβάνονται εργασίες που έχουν εκτελεσθεί από τα εν λόγω μηχανήματα.

- δεν απέδειξε την πραγματοποίηση δαπανών για τα ως άνω έργα, δεδομένου ότι από τα βιβλία του προκύπτει ότι η κατανάλωση καυσίμων (δεδομένου ότι αποτελούσε και την μοναδική του δαπάνη), υπολείπονταν σημαντικά των καυσίμων που έπρεπε να είχε καταναλώσει για τις εν λόγω εργασίες. Από το προϋπολογιστικό κόστος των έργων (19.981,35 14 € και 11.070,00 €,) δεν δικαιολογείται η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών χωρίς την πραγματοποίηση ανάλογων δαπανών.

-Από τις ημερομηνίες έκδοσης των τιμολογίων προς τον «.....» για την εκτέλεση υπεργολαβικά του έργου «Διευθέτηση αγωγών ομβρίων», διαπιστώνεται ότι για το έργο πρώτα εξέδωσε τιμολόγιο ο εργολάβος («.....») και μεταγενέστερα ο υπεργολάβος («.....»), ενώ θα έπρεπε να έχει συμβεί το αντίθετο καθώς ο υπεργολάβος εκτέλεσε πρώτος χρονικά το έργο, καθώς αυτός διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα, ενώ θεωρείται δε μεγάλη η διαφορά αξίας εργολαβίας (11.902,00 €) και υπεργολαβίας (9.000,00 €), αφού δεν υπάρχουν άλλες δαπάνες από τον εργολάβο για την εκτέλεση του έργου και την στιγμή μάλιστα που και ο ίδιος ο ελεγχόμενος («.....»), φέρεται ως εργολάβος που αναλαμβάνει έργα από τον Δήμο «.....», στον οποίο θα μπορούσε ο Δήμος να έχει αναθέσει εξ' αρχής και απευθείας το έργο, εξοικονομώντας έτσι περίπου 3.000,00 €.

-Τα εν λόγω τιμολόγια, δεν αναφέρουν το χρονικό διάστημα στο οποίο έγιναν οι εργασίες, προκειμένου να συσχετισθούν με τις εγγραφές του βιβλίου μηχανήματος έργου, δεν περιγράφεται η τοποθεσία του έργου, δεν περιγράφονται τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν, δεδομένου ως ισχυρίζεται ο εργολάβος όλες οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν από τον υπεργολάβο, δεν υπάρχει

επιμέτρηση εργασιών, δεν έχουν αποδοθεί οι παρακρατούμενοι φόροι και ενώ η αξία τους ξεπερνά τα 3.000,00 €, δεν έχει γίνει η εξόφλησή τους μέσω τραπέζης αλλά με μετρητά.

- Δεδομένου ότι και για τα δύο έργα: α) δεν υφίστανται επιμετρήσεις εκτέλεσης εργασιών, και β) στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τον προσφεύγοντα, δεν προκύπτει αναλυτική περιγραφή των εκτελεσθέντων υπηρεσιών και των αναλωθέντων υλικών, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί το ύψος της αμοιβής του .

Επισημαίνεται ότι η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ., εξασφαλίζει την απόδειξη των συναλλαγών, και η μη τήρηση αυτών δεν αποτελεί «τυπικότητα», ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά βασική και ουσιαστική παράβαση, καθώς αποτελεί σοβαρό στοιχείο ένδειξης για την μη πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες και λόγω έλλειψης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, από τον προσφεύγοντα προσδίδεται στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης, ήτοι της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων (σχετικό σκεπτικό της ΣΤΕ 884/2016 με αναφορά σε σχετ.ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/03/2016 πληροφοριακή έκθεση της Ειδικής Διεύθυνσης ελέγχου Εθνικών & Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης & Διαφθοράς του Σ.Δ.Ο.Ε. και στην από 13/03/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), Κ.Φ.Α.Σ. (4093/2012) και Κ.Φ.Δ. (4174/2013) της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες στην προκειμένη περίπτωση διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ενώ η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του ν.4337/2015, καθώς ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δημιουργούν διαφορετική μεταχείριση των φορολογούμενων και το εν λόγω προσκρούει στην αρχή της ισότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **20/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», **ΑΦΜ** «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 (β) του ν.4337/2015 3.600,00 ευρώ (9.000,00 Χ40%)

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 (β) και παρ.5 του ν.4337/2015 6.498,00 ευρώ (16.245,00 Χ40%)

Φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ2 (γ) του ν.4174/2013 250,00ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η 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 .