



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 25.11.16

Αριθμός απόφασης: 1425

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με **ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή** του του, **ΑΦΜ** κατά της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 62 Ν.4174/13, χρήσης 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

4. Την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 62 Ν.4174/13, χρήση 2004 της οποίας ζητείται η ακύρωση, και της οικείας έκθεσης ελέγχου .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ 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 με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 62 Ν.4174/13 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο άρθρου 62 Ν.4174/13 ποσού **11.024,00€**, για την λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν **μερικά εικονικά ως προς την συναλλαγή, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία τους**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1,12 και 18 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 του Ν.2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/15.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης για επανάληψη της διαδικασίας επί του διενεργηθέντος ελέγχου επεξεργασίας, κατόπιν της υπ'αριθμ.107/18.04.12 απόφασης του 2^{ου} τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου....., σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε η απόφαση επιβολής προστίμου 418/10.10.2007 της υπηρεσίας ειδικών ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση, **λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δηλαδή της προηγούμενης ακρόασης.**

Με βάση τα παραπάνω κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις το υπ'αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28, 62 Ν.4174/1, των αποτελεσμάτων ελέγχου καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση με την επισήμανση ότι έχει την δυνατότητα εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα κοινοποιηθέντα αποτελέσματα.

Ο προσφεύγων στις και αφού είχε παρέλθει η προθεσμία των 20 ημερών, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ τα με αρ. πρωτ. και υπομνήματα με τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ο έλεγχος δεδομένου ότι ο υπόχρεος εντός της ταχθείσας προθεσμίας δεν υπέβαλλε εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν **έλαβε υπόψη τα παραπάνω υπομνήματα** και αποδεχόμενος τις αρχικές διαπιστώσεις της από έκθεσης ελέγχου της υπηρεσίας ειδικών ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση Ηπείρου εξέδωσε την υπ' αριθμ. **πράξη επιβολής**

προστίμου άρθρου 62 Ν.4174/13.

Το περιεχόμενο των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων την χρήση 2004 (ιδιωτικό συμφωνητικό Νο 411/29.12.2004) έχουν ως εξής:

1. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο 32/30-12-2004

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ	Μ.Μ	ΠΟΣΟΤΗΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ	ΑΞΙΑ
Γενικές εκσκαφές θεμελίων στο έργο σας: ΕΠΕΚΤΑΣΗ ΒΙΟΜ/ΚΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ ΣΤΗΝ/' όπως στο Ιδιωτικό Συμφωνητικό Νο 411. Κυβικά εκσκαφής 2.275,00 χ 5,58 €/m3 Παρακρατήθηκε φόρος 3%ήτοι: 380,84 €	m3	2.275,00	5,58	12.694,50
Φ.Π.Α. 18%				12.694,50 2.285,01
Γενικό Σύνολο				14.979,51

2. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο 33/30-12-2004

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ	Μ.Μ	ΠΟΣΟΤΗΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ	ΑΞΙΑ
Γενικές εκσκαφές θεμελίων στο έργο σας: ΕΠΕΚΤΑΣΗ ΒΙΟΜ/ΚΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ ΣΤΗΝ όπως στο Ιδιωτικό Συμφωνητικό Νο 411. Κυβικά εκσκαφής 1,725,00 χ 5,58 €/m3 Προμήθεια αδρανών & επίχωση ΤΟΥ ΠΙΟ Πάνω κτιρίου. Κυβικά επίχωσης: 185,00 χ 16,40 €/m3 Παρακρατήθηκε φόρος 3%ήτοι: 379,79 €	m3	1.725,00 185,00	5,58 16,40	9.625,50 3.034,00
Φ.Π.Α. 18%				12.659,50 2.278,71
Γενικό Σύνολο				14.938,21

3. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο 34/31-12-2004

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ	Μ.Μ	ΠΟΣΟΤΗΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ	ΑΞΙΑ
Προμήθεια αδρανών και κατασκευή επίχωσης στο έργο σας: "ΕΠΕΚΤΑΣΗ ΒΙΟΜ/ΚΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ ΣΤΗΝ ΒΙΠΕ ΤΗΣ/" όπως στο Ιδιωτικό Συμφωνητικό Νο 411. Παρακρατήθηκε φόρος 3% ήτοι: 381,30 €	m3	775,00	16,40	12.710,00
Φ.Π.Α. 18%				12.710,00 2.287,80
Γ ενικό Σύνολο				14.997,80

4. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο 35/31-12-2004

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ	Μ.Μ	ΠΟΣΟΤΗΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ	ΑΞΙΑ
Προμήθεια αδρανών και κατασκευή επίχωσης στο έργο σας: ΕΠΕΚΤΑΣΗ ΒΙΟΜ/ΚΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ ΣΤΗΝ ΒΙΠΕ ΤΗΣ όπως στο Ιδιωτικό Συμφωνητικό Νο 411. Παρακρατήθηκε φόρος 3% ήτοι: 255,84 €	m3	520,00	16,40	8.528,00
Φ.Π.Α. 18%				8.528,00 1.535,04
Γενικό Σύνολο				10.063,04

5. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο 36/31 -12-2004

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ	Μ.Μ	ΠΟΣΟΤΗΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ	ΑΞΙΑ
Προμήθεια αδρανών και κατασκευή επίχωσης στο έργο σας: ΕΠΕΚΤΑΣΗ ΒΙΟΜ/ΚΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ ΣΤΗΝ ΒΙΠΕ ΤΗΣ όπως στο Ιδιωτικό Συμφωνητικό Νο 411. Παρακρατήθηκε φόρος 3% ήτοι: 255,84 €	m3	520,00	16,40	8.528,00
Φ.Π.Α. 18%				8.528,00 1.535,04
Γενικό Σύνολο				10.063,04

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

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων .
- 2) Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας – Υπαρκτό συναλλαγής.
 - Οι εργασίες που καταγράφονται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία έχουν πραγματοποιηθεί όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα έκθεση πραγματογνωμοσύνης του ΤΕΕ
 - Ο έλεγχος για το έργο που εκτελέστηκε (χωματουργικά-ασφαλτικά κτλ) έγινε από διοικητικούς υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ., μετά την αποπεράτωση του έργου οι οποίοι δεν έχουν τεχνικές γνώσεις αλλά ούτε και το έργο ήταν ορατό από μη ειδικό-τεχνικό.
 - Στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται εργασίες που έγιναν για τον περιβάλλοντα χώρο μέχρι 30/12/04 ενώ άρχισαν μετά την 3^η Μαΐου 2005 και τα εκδοθέντα τιμολόγια έχουν ημερομηνία έκδοσης 05/07/05 όπως προκύπτει και από το ιδιωτικό συμφωνητικό.
 - Οι χωματουργικές εργασίες ξεκίνησαν στις 22/11/2004 πριν την έκδοση της οικοδομικής άδειας με ημερομηνία 17/12/2004 αφού η αρχαιολογία ενέκρινε την επέμβαση και είχε κατατεθεί ο φάκελος στην πολεοδομία και πριν την σύνταξη του συμφωνητικού με ημερομηνία 31/12/2004 καθώς το μεγαλύτερο μέρος του έργου έπρεπε να εκτελεστεί μέχρι 30/12/04 σύμφωνα με την έκθεση του περιφερειακού οργάνου ελέγχου της επένδυσης.
 - Η πληρωμή από τον λήπτη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων έγινε με μετρητά διότι η παράδοση των χωματουργικών εργασιών έγινε τέλη Δεκεμβρη και ο προσφεύγων έπρεπε να πληρώσει άμεσα τους προμηθευτές του και το εργατοτεχνικό του προσωπικό.
 - Η κατασκευή του βιομηχανικού δαπέδου, με βάση τους όρους του συμφωνητικού [179/30.3.2005] περιελάμβανε την κατασκευή του με προμήθεια των υλικών , πλην

του πλέγματος T131 το οποίο και προμηθεύτηκε η εργοδότηρια εταιρεία από τηνκαι ο προσφεύγων το τοποθέτησε στο έργο .

- Η εργοδότηρια εταιρεία [.....] δεν είχε τα δελτία αποστολής των αδρανών υλικών του έργου διότι αυτά είχαν εκδοθεί στο όνομα " " και έπρεπε να βρίσκονται στο δικό μου αρχείο. Στο συμφωνητικό αναγράφεται ότι θα δινόντουσαν αντίγραφα των Δ.Α προς πιστοποίηση λογ/σμού, τα οποία και δόθηκαν.
- Δεν έγινε αγορά υλικών με σκοπό την εμπορία, αλλά τοποθετήθηκαν στο έργο.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι : οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τις χρήσεις 2004 και 2005, ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 και 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τις χρήσεις 2004 και 2005, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, **ανεξάρτητα από το**

εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4337/15 ορίζεται ότι : οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης .

Επειδή, σύμφωνα με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν.4174/13: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.....7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης ».

Επειδή, η Διοίκηση διατηρεί κατά κανόνα το δικαίωμα επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης , "θεραπεύοντας" τη διαδικαστική πλημμέλεια , που αποτέλεσε την αιτία της ακυρωτικής δικαστικής κρίσης , κατά συμμόρφωση προς τα οριζόμενα στην ακυρωτική απόφαση (ΣτΕ 1752/11,283/10,274/10,1376/09 ,1298/09,187/03 κλπ).

Επειδή εν προκειμένω, ύστερα από τη σύνταξη της από 13/08/2007 Έκθεσης Ελέγχου επεξεργασίας της Υπηρεσίας ειδικών ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση ακολούθησε η έκδοση της με αριθμ10.10.2007 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2004 έως 31-12-2004 , του προϊσταμένου της ΔΟΥ Εν συνεχεία, ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων κατά της προαναφερθείσας πράξης.

Επειδή, το Διοικητικό Πρωτοδικείο μετά τη συζήτηση της ως άνω προσφυγής , εξέδωσε την υπ'αριθμ18.04.12 απόφασή του με την οποία δέχεται την προσφυγή, ακύρωσε την υπ'αριθμ./18.04.12 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥκαι ανέπεμψε την υπόθεση στη ΔΟΥ προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ, σε συμμόρφωση με την υπ'αριθμ./18.04.12 απόφαση του Β' τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, εξέδωσε την υπ'αριθμ./22.10.15 εντολή ελέγχου, συνεπεία της οποίας συντάχθηκε η από έκθεση για την επανάλυση της διαδικασίας επί διενεργηθέντος ελέγχου επεξεργασίας, επί της οποίας εδράζεται η υπ'αριθμ./ πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 62 Ν.4174/13.

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, έχει εφαρμογή η παράγραφος 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με την παρ.2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με την οποία ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου η παραγραφή είναι δεκαετής όταν περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικά στοιχεία. Τα νέα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο που διεξήχθη στην επιχείρηση με ΑΦΜ για την εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) από την ΥΠ.Ε.Ε. αποτέλεσαν νέα στοιχεία για τον προϊστάμενο της ίδιας υπηρεσίας, εφόσον περιήλθαν σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος και νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο των υπό κρίση της χρήσης 2004 σε εκτέλεση της υπ'αριθμ.1267/07 εντολής ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτικός, καθώς, όπως αποδεικνύεται από όλα τα προαναφερθέντα, η εν λόγω χρήση 2004 παραγράφεται την

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: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. 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 νομικό 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 το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013: Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου .

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν.4174/13 : 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzωμένα 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 (παράγραφος 2).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στην από/2007 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας της Υπηρεσίας ειδικών ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση Ηπείρου βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση των παραβάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

«Α. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΑ ΤΟ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 411/29-12-2004 ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ

1. Τα υπ' αριθ. 32/30-12-2004 & 33/30-12-2004 τιμολόγια αξίας 14.979,51 € και 14.938,21€ ήτοι συνολικής αξίας 29.917,72 €, **έχουν εκδοθεί στις 30/12/2004**, για παροχή υπηρεσιών και συγκεκριμένα **«γενικές εκσκαφές θεμελίων στο έργο σας»** και αφορούν 2.275,00 m³ και 1.725,00 m³ ήτοι σύνολον 4.000,00 m³ και επιχώσεις 185,00 m³, **έχουν εκδοθεί μία και μόνο ημέρα μετά την σύνταξη του υπ' αριθ. 411/29-12-2004 ιδιωτικού συμφωνητικού** την στιγμή που από την αναλυτική κατάσταση που προσκομίστηκε από τον και τους παραπέρα ελέγχους προκύπτει ότι κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα από 08-12-2004 έως και 3-1-2005 (που εκδόθηκε η οικοδομική άδεια 17-12-2004 και συντάχθηκε το ιδιωτικό συμφωνητικό 29-12-2004) **δεν εκτελείτο καμία εργασία** στο συγκεκριμένο έργο για το οποίο εκδόθηκαν τα τιμολόγια τα οποία και επιδοτήθηκαν.

2. Τα υπ' αριθ. 34/31-12-2004, 35/31-12-2004 & 36/31-12-2004 τιμολόγια αξίας 14.997,80€, 10.063,04€ και 10.063,04€ ήτοι συνολικής αξίας 35.123,88€, έχουν εκδοθεί στις 31/12/2004, για παροχή υπηρεσιών και συγκεκριμένα «**προμήθεια Αδρανών και κατασκευή επίχωσης στο έργο σας**» και αφορά 775,0 m³, 520,00 m³ και 520,00 m³ ήτοι σύνολον 1.815,00 m³, έχουν εκδοθεί δύο και μόνο ημέρες μετά την σύνταξη του υπ' αριθ. 411/29-12-2004 ιδιωτικού συμφωνητικού την στιγμή που από την αναλυτική κατάσταση που προσκομίστηκε από τον και τους παραπέρα ελέγχους προκύπτει ότι κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα από 8-12-2004 έως και 3-1-2005 (που εκδόθηκε η οικοδομική άδεια 17-12-2004 και συντάχθηκε το ιδιωτικό συμφωνητικό 29-12-2004) **δεν εκτελείτο καμία εργασία** στο συγκεκριμένο έργο για το οποίο εκδόθηκαν τα τιμολόγια τα οποία και επιδοτήθηκαν.

3. Στις 16-03-2005 έχει εκδοθεί το υπ' αριθ. 37/16-03-2005 τιμολόγιο συνολικής αξίας 17.728,56 € για παροχή υπηρεσιών και συγκεκριμένα «**επιχώσεις με αμμοχάλικο λατομείου στο έργο σας**» και αφορά 916,11 m³, **σαράντα τρεις μέρες πριν την εκσκαφή των θεμελίων** σύμφωνα με την αναλυτική κατάσταση που προσκομίστηκε από τον και το πρόσθετο βιβλίο του που φαίνεται ότι η εκσκαφή θεμελίων εκτελέστηκε την 28-04-2005.

4. Το **ιδιωτικό συμφωνητικό συντάχθηκε την 29-12-2004** και την ίδια ημέρα 4προσκομίσθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ για θεώρηση και τα προς κρίση τιμολόγια 32/30-12-2004, 33/30-12-2004, 34/31-12-2004, 35/31-12-2004 & 36/31- 12-2004 εκδόθηκαν την 30-12-2004 και 31-12-2004 δηλαδή **μία και δύο ημέρες αργότερα από την σύνταξη του ιδιωτικού συμφωνητικού.**

5α. **Εκδόθηκαν τιμολόγια με ποσό μικρότερο των 15.000,00 € και συγκεκριμένα τα Νο 32 και 33 την 30-12-2004 συνολικής αξίας 14.979,51 € και 14.938,21€ αντίστοιχα και τα Νο 34, 35 και 36 την 31-12-2004 συνολικής αξίας 14.997,80€, 10.063,04 € και 10.063,04 € αντίστοιχα** τα οποία αφορούσαν τις ίδιες εργασίες και την ίδια χρονική στιγμή. Τα παραπάνω τιμολόγια εξοφλήθηκαν από την λήπτρια επιχείρηση «» με μετρητά την ίδια ημέρα (31-12-2004) σύμφωνα με την 463 ΣΕΙΡΑ 1 Απόδειξη Πληρωμής.

Απορίας άξιον είναι, πως η εξόφληση όλων των τιμολογίων αυτών γίνεται με μετρητά και όχι με επιταγές που είναι η συνήθης πρακτική για ποσά μεγάλης αξίας.

Όταν πρώτον βάσει των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) όπως ισχύει με βάσει το άρθρο 16 παρ.5 του Ν. 2992/02 (ισχύς από 20-3- 2002 σύμφωνα με το άρθρο 48 του ιδίου νόμου) ορίζονται τα: « **Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής**» από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00 **ευρώ και άνω** απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Και **δεύτερον** επίσης με βάσει το εγχειρίδιο για τον έλεγχο των Ιδιωτικών Επενδύσεων "Οδηγίες για τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου Ιδιωτικών Επενδύσεων των Αναπτυξιακών Νόμων " που έχει συνταχθεί από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, Γενική Γραμματεία Επενδύσεων & Ανάπτυξης στα περιεχόμενα του Οικονομικού Ελέγχου, στην παράγραφο 2 αναφέρεται ότι:

Τρόποι αγοράς:

- **Μετρητοίς:** (α) Πληρωμή με μετρητά απευθείας απ' το ταμείο της επιχείρησης.

Αγορές με μετρητά απευθείας απ' το ταμείο γίνονται μόνο για μικρής αξίας προϊόντα (το πολύ μέχρι **500.000 δραχμές ή 1.467,35€**).

(β) Πληρωμή μέσω τραπεζής, με επιταγή (-ές) άμεσης λήξης.

“ **Επί πιστώσει:** (α) Με γραμμάτια πληρωτέα.

(β) Με επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες).

(γ) Με «ανοιχτό λογαριασμό» δηλ. με διακανονισμό σε δόσεις, χωρίς την υπογραφή γραμματίων ή μεταχρονολογημένων επιταγών.

β. Δεν τηρήθηκε ο όρος της παραγράφου 4 του υπ' αριθ. 411/29-12-

2004 ιδιωτικού συμφωνητικού όπου σαφώς ορίζει ότι «οι πληρωμές προς τον υπεργολάβο» θα γίνονται ως εξής:

α. 40% με την επίδοση του λογαριασμού

β. 30% με την επιταγή 1,5 μήνα

γ. 30% με την επιταγή 3 μηνών

4. Τόσο από την υποβληθείσα αναλυτική κατάσταση που προσκόμισε ο στην υπηρεσία μας όσο και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σ' αυτόν διαπιστώθηκε ότι την γενική εκσκαφή και εκσκαφή θεμελίων την είχε αναθέσει στον Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση και συγκεκριμένα στο τηρούμενο πρόσθετο βιβλίο μηχανήματος έργου προκύπτει **ότι οι εργασίες ξεκίνησαν την 23-11-2004 και τελείωσαν την 30-11-2004. Ενώ αντίθετα από την αναλυτική κατάσταση που υποβλήθηκε σε μας προκύπτει ότι γίνονταν μεταφορές χωμάτων και μπαζών από τις 22-11-2004 έως και 2-12-2004. **Δηλαδή ημερομηνία προγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης της οικοδομικής άδειας (17-12-2004) και της σύνταξης του ιδιωτικού συμφωνητικού (29-12-2004).****

5. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση και συγκεκριμένα στο τηρούμενο πρόσθετο βιβλίο μηχανήματος έργου προκύπτει ότι από 1-12-2004 έως και 31-5-2005 έχουν γίνει εκσκαφές 4.000 m³ σε χρονικό διάστημα έξι μηνών ενώ στο συγκεκριμένο έργο τα ίδια m³ (4.000 m³) φαίνεται να εκτελέστηκαν σε διάστημα **μόλις δυο ημερών. Είχαν δε εκδοθεί οι: **α) υπ' αριθ. 194/12-12-2004 με ημερομηνία προγενέστερη της έκδοσης της άδειας οικοδομής (17-12-2004) και της ημερομηνίας σύνταξης του ιδιωτικού συμφωνητικού (29-12-2004) και β) υπ' αριθ. 210/28-4-2005 με ημερομηνία μεταγενέστερη της έκδοσης- τιμολόγησης του υπ' αριθ. 33/30-12-2004 τιμολογίου του υπεργολάβου** (που αφορά γενικές εκσκαφές θεμελίων) προς την , αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και αφορούσαν εργασίες που είχε εκτελέσει το μηχάνημα έργου**

6. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση και συγκεκριμένα στο πρόσθετο βιβλίο μηχανήματος έργου τα κυβικά εκσκαφής, τόσο τα προγενέστερα της έκδοσης άδειας οικοδομής και της σύνταξης του ιδιωτικού συμφωνητικού όσο και τα με μεταγενέστερη ημερομηνία τιμολόγησης, που τιμολόγησε ο προς τον είναι **μόνον 1.100 m³ ενώ αντίθετα ο **τιμολόγησε** προς την επιχείρηση 4.000 m³.**

Μετά από έγγραφό μας στη Δ/ση Τεχνικών Υπηρεσιών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης - Γενική Δ/ση Ανάπτυξης μας γνώρισε ότι ένα μηχάνημα τύπου LIEBHERR, που διέθετε ο για να κάνει εκσκαφές

4.0 m³ θα χρειάζονταν περίπου 80 ώρες και με μέση κατανάλωση πετρελαίου

18 λίτρα ανά ώρα θα έπρεπε να είχε προμηθευτεί (80 X 18) = **1.440 λίτρα πετρελαίου κίνησης** και είχε προμηθευτεί - διέθετε **μόνο 125 λίτρα**.

Επίσης στο σημείο αυτό πρέπει να τονισθεί το αξιοσημείωτο φαινόμενο ότι ο από τις 23-11-04 έως 31-5-2005 με το μηχάνημα έργου είχε κάνει εκσκαφές σε διάφορους πελάτες του σύμφωνα με το πρόσθετο βιβλίο πλέον των 5.000 m³ περίπου ενώ **είχε προμηθευτεί πετρέλαιο την 24-1- 2005 μόνο 125 λίτρα Η!!!**

7. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση και συγκεκριμένα στα παραστατικά των φορτωτικών που εκδόθηκαν για την μεταφορά των χωμάτων αναφέρουν αορίστως ως τόπο φόρτωσης ΒΙ.ΠΕ χωρίς να προσδιορίζουν επακριβώς τον τόπο φόρτωσης ή το έργο το οποίο αφορούν καθότι εκτελούνταν και άλλα έργα στην ίδια περιοχή την ίδια χρονική στιγμή από τον συγκεκριμένο υπεργολάβο.

Η μεταφορά των χωμάτων από την έγινε κατά το χρονικό διάστημα από 22-11-2004 έως 2-12-2004 ημερομηνία **προγενέστερη τόσο της ημερομηνίας έκδοσης της οικοδομικής άδειας (17-12-2004) όσο και της ημερομηνίας σύνταξης του ιδιωτικού συμφωνητικού (29-12-2004).**

8. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση και συγκεκριμένα στα δελτία αποστολής που εκδόθηκαν από επιχειρήσεις τρίτες για την μεταφορά υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για τις συγκεκριμένες εργασίες αναφέρουν ως τόπο προορισμού ΒΙ.ΠΕ «αορίστως» χωρίς να προσδιορίζουν την ακριβή θέση του έργου. Έχουν δε εκδοθεί προγενέστερα της ημερομηνίας έκδοσης της άδειας οικοδομής (17-12-2004) και σύστασης του ιδιωτικού συμφωνητικού (29-12-2004) και μετά από την 3-1- 2005 μέχρι και 15-3-2005 δηλαδή μεταγενέστερα της ημερομηνίας έκδοσης και τιμολόγησης της προμήθειας αδρανών υλικών και κατασκευής επιχωμάτωσης από τον προς την επιχείρηση (ημερομηνία τιμολόγησης 30-12-2004). Η μεταφορά των υλικών λατομείου και αδρανών υλικών προς την ξεκίνησε από 22-11-2004 συνεχίστηκε μέχρι την 8-12-2004 δηλαδή προγενέστερα της ημερομηνίας έκδοσης της άδειας οικοδομής (17-12- 2004) και σύστασης του ιδιωτικού συμφωνητικού (29-12-2004) και συνεχίστηκε από 3-1-2005 μέχρι και 15-3-2005 δηλαδή μεταγενέστερα της ημερομηνίας έκδοσης και τιμολόγησης της προμήθειας αδρανών υλικών και κατασκευής επιχωμάτωσης από τον προς την επιχείρηση (ημερομηνία τιμολόγησης 30-12-2004).

9. Δεν τηρήθηκε ο όρος της παραγράφου 6 του υπ' αριθ. 411/29- 12-2004 ιδιωτικού συμφωνητικού όπου σαφώς ορίζει για τις «επιμετρήσεις» του έργου ως εξής: «Οι ποσότητες των αδρανών και του ορυκτού αμμοχάλικου θα προκύπτουν από τα αντίστοιχα Δελτία αποστολής, τα οποία και θα προσκομίζονται εντός εβδομάδος» και συγκεκριμένα υποχρεούνταν η εργολήπτρια επιχείρηση να προσκομίζει τα αντίστοιχα Δελτία Αποστολής στην επιχείρηση, και η λήπτρια επιχείρηση να τα επιδεικνύει σε κάθε αναζήτηση από τον έλεγχο.

10. Από την ένορκη κατάθεση του προκύπτουν τα εξής:

Δηλώνει αδυναμία να προσδιορίσει πόσα κυβικά μέτρα εκσκαφών πραγματοποίησε στο συγκεκριμένο έργο της γιατί δεν έκανε επιμέτρηση του έργου. Δηλώνει ότι το έκανε για να βοηθήσει το θείο του λες και αφορούσε εργασία συγγενικού του προσώπου και όχι προς τρίτους όπως έγινε στη συγκεκριμένη περίπτωση (.....) και μάλιστα ότι το έκανε δωρεάν. Ενώ από τον έλεγχο προκύπτει ότι είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα τις υπ' αριθ. α)/12-12-2004 και β)/28-4-2005 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και έχει εισπράξει αμοιβή για την παρασχεθείσα εργασία.

Αορίστως δηλώνει ότι έχει εργαστεί το χειμώνα του 2004 και αρχές 2005 με το εκσκαφέα και σε ύψος δύο μέτρων περίπου χωρίς να θυμάται ακριβώς γιατί δεν έγινε καμία επιμέτρηση, ενώ στο φάκελο της επιχείρησης και της Περιφέρειας επισυνάπτονται επιμετρήσεις στις οποίες φαίνεται ότι το ύψος του οικοπέδου που έγινε η γενική εκσκαφή ήταν 3,10 μέτρα.

Επίσης δηλώνει ότι στο συγκεκριμένο έργο την ίδια χρονική περίοδο εργαζόταν και ο θείος του παρόλο που δεν προκύπτει κάτι τέτοιο ύστερα από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν από την υπηρεσία μας (στα πρόσθετα βιβλία Μηχανημάτων έργων, επιμετρήσεις, έκδοση φορολογικών στοιχείων).

11. ένορκη κατάθεση ο δηλώνει ότι έχει εργαστεί στο συγκεκριμένο έργο το Δεκέμβριο του 2004 έως 10-1-2005 χωρίς να θυμάται πόσες ημέρες εργάστηκε, ότι παρείχε εργασίες εκσκαφών και μάλλον και εξυγίανσης με τον εκσκαφέα τον οποίο όμως δεν κατείχε, καθότι τον απέκτησε την 17-02-2005 όπως προκύπτει από την άδεια κυκλοφορίας του μηχανήματος έργου καθώς επίσης και το ότι θεώρησε πρόσθετο βιβλίο μηχανήματος έργου την 22-02-2005. Επίσης και ο ίδιος δηλώνει ότι είχε κάνει εκσκαφή βάθους δύο μέτρων παρόλο που δεν προκύπτει κάτι τέτοιο ύστερα από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν από την υπηρεσία μας (στα πρόσθετα βιβλία Μηχανημάτων έργων, επιμετρήσεις, έκδοση φορολογικών στοιχείων).

12. Την ίδια χρονική περίοδο στην ΒΙ.ΠΕ εκτελούσε ο υπεργολάβος και άλλα έργα (χωματοργικές εργασίες, σκυροδετίσεις, επιχώσεις, ασφαλτοστρώσεις) και συγκεκριμένα στους: και στο έργο « », Α.Φ.Μ

12. Από το έγγραφο που λάβαμε κατόπιν αιτήματος μας από την Δ/ση Τεχνικών Υπηρεσιών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης προκύπτει ότι οι συγκεκριμένες εργασίες για να πραγματοποιηθούν **χρειάζονται περίπου 80 ώρες συνολικά εργασίας (περίπου 10 ημέρες)** ανάλογα με την μορφολογία του εδάφους. **Σε κανένα από τα τηρούμενα πρόσθετα βιβλία τόσο του όσο και του δεν προκύπτει να έχουν εργασθεί τόσες ώρες και ημέρες που απαιτούνται για την γενική εκσκαφή και εκσκαφή θεμελίων στο συγκεκριμένο έργο της**

13. Οι τιμές που αναγράφονται στα τηρούμενα πρόσθετα βιβλία μηχανήματος έργου του **είναι 0,60 € και 0,50 €** ενώ αντίθετα οι τιμές που προσδιορίζει η Δ/ση Τεχνικών Υπηρεσιών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης για τα δημοσία έργα το ελάχιστο είναι **3,00 € για την γενική εκσκαφή και 5,00 € για την εκσκαφή θεμελίων** αντίστοιχα, **κατά πολύ μικρότερη της ελάχιστης τιμής».**

Επειδή, σκοπός της εκδόσεως και συνάμα λήψεως των εικονικών αυτών τιμολογίων ήταν η αύξηση της αξίας των εισροών της λήπτριας επιχείρησης, προκειμένου να επιτευχθεί μείωση τόσο των άμεσων (φόρος εισοδήματος) όσο και των έμμεσων φόρων τους (Φ.Π.Α.). Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο. Η ακολουθούμενη διαδικασία που περιγράφεται ανωτέρω, είχε ως συνέπεια την μεγάλη ζημία σε βάρος του ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (φόρος εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λ.ττ)».

Επειδή, η κατασκευή του βιομηχανικού δαπέδου, με βάση τους όρους του συμφωνητικού/30.3.2005] αφορά την χρήση 2005 κι όχι την υπό κρίση χρήση 2004.

Επειδή, η προσκομισθείσα έκθεση πραγματογνωμοσύνης με την οποία έγινε επιμέτρηση εκσκαφών, επιχωσεων, υλικού οδοστρώσας, ασφαλοστρώσης περιβάλλοντος χώρου και βιομηχανικού δαπέδου νέου κτιρίου, προκειμένου να αποδειχτεί ότι οι υπηρεσίες που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια έχουν πραγματοποιηθεί, συντάχθηκε από ιδιώτη τοπογράφο την 28/11/2007, ύστερα από την εκτέλεση του έργου και χωρίς να φέρει τις απαραίτητες σφραγίδες και υπογραφές .

Επειδή, τα συμπεράσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που καταγράφονται στην από 13/08/07 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας της ΥΠ.Ε.Ε. στηρίζονται σε έγγραφα της ΝΟΜΑΡΧΙΑΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ-Δ/ΝΣΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν έλαβε υπόψη τα υπ ' αριθμ. πρωτ. και -υπομνήματα σχετικά με τις απόψεις του προσφεύγοντα και αποδέχθηκε τις αρχικές διαπιστώσεις της από 13/08/2007 έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας ειδικών ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/08/2007 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας της Υπηρεσίας ειδικών ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση και στην από έκθεση για επανάληψη της διαδικασίας επί διενεργηθέντος ελέγχου επεξεργασίας της Δ.Ο.Υ.

..... επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα του ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ'αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 62 Ν.4174/13 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

**ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 62 Ν.4174/13 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
01/01/2004-31/12/2004**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 55.120,00 x 20%= 11.024,00 ευρώ.
--

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α8
α.α.**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.**

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).