



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 70/29-01-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (Φ.Ε.Κ. 69Α'/2015).
 - γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (Φ.Ε.Κ. 178Α'/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2014 (Φ.Ε.Κ. 165Β'/19-01-2015) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 (Φ.Ε.Κ. 815Β'/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό /..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2010 (01/01/2010 – 31/12/2010).

4. Την με αριθμό /..... Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος τ... προσφεύγο...., για τη διαχειριστική περίοδο 2010 (01/01/2010 – 31/12/2010).

5. Την Έκθεση Υποβολής Απόψεων της Δ.Ο.Υ., επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την με ημερομηνία σύνταξης Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την μερική αποδοχή της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την παραπάνω προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο... ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. 908.408,25 € για τη διαχειριστική περίοδο 2010 (01/01/2010 – 31/12/2010), επειδή υπέπεσε στις παραβάσεις της έκδοσης εκατόν σαράντα (140) εικονικών φορολογικών στοιχείων [εκατόν τριάντα οκτώ (138) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) και δύο (2) Τιμολόγια Πώλησης (Τ.Π.)] για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.363.234,45 € πλέον Φ.Π.Α., προς διάφορους επιτηδευματίες, με φερόμενες υπηρεσίες στα Τ.Π.Υ. τα διάφορα τεχνικά έργα και εν γένει χωματουργικές εργασίες, όπως εκσκαφές, διαμορφώσεις χώρων, φορτοεκφορτώσεις, διαστρώσεις και μεταφορές μπαζών, ογκωδών αντικειμένων, μπαζοχάλικων, καλουπιών και άλατος, με την χρήση των κατάλληλων μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων και με φερόμενες πωλήσεις στα Τ.Π. την άμμο, τα αμμοχάλικα, τα μπαζοχάλικα και το ασφαλτόμιγμα.

... προσφεύγο..., με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της προσβαλλόμενης Πράξης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας και την ακύρωση – διαγραφή αυτής, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

α)

Κατά την χρονική περίοδο από 08/11/2007 έως 31/12/2012, ο πεθερός τ... προσφεύγο.... του με Α.Φ.Μ.:, ο οποίος για την εν λόγω χρονική περίοδο ασκούσε την επαγγελματική δραστηριότητα του «εργολάβου εκσκαφών με μηχανικά μέσα», είχε παραχωρήσει δωρεάν στ...ν προσφεύγο... την χρήση μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων που ανήκαν στην πλήρη κυριότητά του.

β)

Με βάση τους λόγους που αναγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., με τους οποίους στοιχειοθετείται η παράβαση της έκδοσης των εκατόν σαράντα (140) εικονικών τιμολογίων, δεν μπορεί να αποδειχτεί ότι οι εν λόγω συναλλαγές που περιγράφονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους.

γ)

Για τη στοιχειοθέτηση των παραβάσεων της έκδοσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων απαιτείται πλήρης απόδειξη και όχι απλώς πιθανολογία των παραβάσεων αυτών, καθώς, επίσης, η φορολογική Αρχή που φέρει το βάρος της απόδειξης δεν απέδειξε ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι εικονικές, αντίθετα αποδείχτηκε ότι έχουν πραγματοποιηθεί όλες οι συναλλαγές.

δ)

Απαραίτητο εκ του νόμου στοιχείο ως αναγκαία προϋπόθεση για την επιβολή φόρου ή προστίμου είναι η συνδρομή της εικονικότητας της συναλλαγής, η εικονικότητα, δε, θα πρέπει να αποδεικνύεται πλήρως από την φορολογική Αρχή. Ειδικότερα, όσον αφορά στην εικονικότητα της συναλλαγής, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η φορολογική Αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των

στοιχείων, λόγω του ότι, κατά την πάγια νομολογία, «όταν τα πρόσωπα είναι φορολογικώς υπαρκτά, η φορολογική Αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της περί εικονικότητας των εκδοθέντων στοιχείων».

ε)

Η προσβαλλόμενη Πράξη είναι ακυρωτέα ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη και εσφαλμένη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2010, στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2010, «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση. ».

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται, πλέον, η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει πλαστά ή εκδίδει ή λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία και, συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για την στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, αντικειμενικώς, ή έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2010, ορίζεται ότι «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*», με τις διατάξεις δε του **άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2010, ορίζεται ότι «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης..., όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*» και με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2010, ορίζεται ότι «*Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.* ».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997**, όπως ίσχυαν για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2010, ορίζεται ότι «**Στον Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών**

ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης... δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή με τον Ν.2523/1997 καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στην διακριτική εξουσία της φορολογικής Αρχής, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια υπό την έννοια ότι η φορολογική Αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Εξ όλων, συνεπώς, των ανωτέρω, συνάγεται ότι η Δ.Ο.Υ. ενήργησε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται, άλλωστε, από την οικεία από «Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» και την με αριθμό /..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2010.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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.», **πλην, όμως, ... προσφεύγ.... δεν προσκομίζει κανένα νέο στοιχείο** για την επίρρωση των ισχυρισμών τ... .

Επειδή σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή με το άρθρο 12 παράγραφος 1 του Ν.3336/2005 τροποποιήθηκε το άρθρο 21 παράγραφος 1 πρώτο και δεύτερο εδάφια του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) αναπροσαρμόζοντας τον βασικό συντελεστή του Φ.Π.Α. από 18% σε 19% με ισχύ από 01/04/2005 σύμφωνα με το άρθρο 12 παράγραφος 4 του Ν.3336/2005, με το άρθρο 12 του Ν.3833/2010 τροποποιήθηκε εκ νέου το άρθρο 21 παράγραφος 1 πρώτο και δεύτερο εδάφια του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) αναπροσαρμόζοντας τον βασικό συντελεστή του Φ.Π.Α. από 19% σε 21% με ισχύ από 15/03/2010 και με το άρθρο τέταρτο παράγραφος 1 του Ν.3845/2010 τροποποιήθηκε εκ νέου το άρθρο 21 παράγραφος 1 πρώτο και δεύτερο εδάφια του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) αναπροσαρμόζοντας τον βασικό συντελεστή του Φ.Π.Α. από 21% σε 23% με ισχύ από 01/07/2010.

Επειδή από την από «Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ. συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάπραξη των παραβάσεων της έκδοσης των εικονικών τιμολογίων. Η φορολογική Αρχή, κατά την έκδοση της οικείας Οριστικής Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 Ν.2523/1997), τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό του προστίμου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή ο έλεγχος δεν στηρίχθηκε σε αυθαίρετα συμπεράσματα και υποθέσεις, αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο στ...ν προσφεύγο... όσο και στις λήπτριες επιχειρήσεις και αφού έλαβε υπόψη πλήθος αποδεικτικών στοιχείων κατέληξε τεκμηριωμένα στην διαπίστωση της εικονικότητας των υπό κρίση εκδοθέντων τιμολογίων.

Επειδή ... προσφεύγ.... **ουδέποτε** ανταποκρίθηκε σε δύο (2) διαδοχικές Προσκλήσεις που τ... είχε επιδώσει ο έλεγχος τον Ιανουάριο του 2013 και τον Φεβρουάριο του 2013 για προσκόμιση, μεταξύ άλλων, του θεωρημένου Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, πέντε (5) θεωρημένων στελεχών Τ.Π.Υ., δέκα (10) θεωρημένων στελεχών Δελτίων Αποστολής (Δ.Α.), των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών στη διαχειριστική περίοδο 2010, φορολογικών στοιχείων κτήσης

μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ιδιωτικών συμφωνητικών μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για μισθώματα μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, φωτοαντιγράφων αδειών κυκλοφορίας μηχανημάτων έργων, φωτοαντιγράφων επαγγελματικής άδειας χειριστή μηχανημάτων έργων και οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων, μισθοδοτικών καταστάσεων Ι.Κ.Α. για την διαχειριστική περίοδο 2010 και τραπεζικών εγγράφων από τα οποία να προκύπτουν εισπράξεις χρηματικών ποσών από έργα που εκτέλεσε στη διαχειριστική περίοδο 2010, δήλωσε δε ... προσφεύγ.... στον έλεγχο ότι τα βιβλία και στοιχεία τ... βρίσκονταν στο γραφείο του λογιστή τ..., ο οποίος **ουδέποτε** ανταποκρίθηκε στην επιδοθείσα τον Φεβρουάριο του 2013 Πρόσκληση για προσκόμιση των παραπάνω αναφερόμενων. Επιπλέον, ... προσφεύγ.... υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθ. πρωτ./..... Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 του Ν.1599/1986), αναφορικά με τη δεύτερη χρονικά Πρόσκληση, με την οποία δήλωσε ότι είχε απολέσει το Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων και τα φορολογικά στοιχεία που είχαν ζητηθεί με τη δεύτερη Πρόσκληση.

Επειδή ... προσφεύγ.... **ουδέποτε** υπήρξε κάτοχος μηχανήματος έργου και φορτηγού αυτοκινήτου, σύμφωνα με έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων της Περιφερειακής Ενότητας, **ουδέποτε** συνέταξε με επιτηδευματίες ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων **ούτε** έλαβε φορολογικά στοιχεία για μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων έργων ή φορτηγών αυτοκινήτων, **ουδέποτε** υπήρξε κάτοχος άδειας χειρισμού μηχανήματος έργου και επαγγελματικής άδειας οδήγησης φορτηγού αυτοκινήτου, σύμφωνα με έγγραφο της Διεύθυνσης Ανάπτυξης, Τμήμα Επαγγέλματος της Περιφερειακής Ενότητας, **ουδέποτε** απασχόλησε προσωπικό, σύμφωνα με τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. και με σχετικό έγγραφο του υποκαταστήματος του Ι.Κ.Α. και **ουδέποτε** προσκόμισε στοιχεία για διευκόλυνση του ελέγχου.

Επειδή ... προσφεύγ.... δεν διέθετε την κατάλληλη επαγγελματική εκπαίδευση, την απαραίτητη και απαιτούμενη εμπειρία και τον υλικοτεχνικό εξοπλισμό, δεν πραγματοποίησε αγορές και δαπάνες πρώτων και βοηθητικών υλών, καυσίμων, λιπαντικών και ανταλλακτικών, δεν μίσθωσε τις υπηρεσίες εξειδικευμένου προσωπικού (μηχανικοί, εργοδηγοί, χειριστές μηχανημάτων, οδηγοί και εργάτες) και, εντούτοις, φέρεται να ολοκλήρωσε μεγάλης έκτασης και προϋπολογισμού τεχνικά έργα, η εκτέλεση των οποίων απαιτούσε τη συνδρομή των παραπάνω προϋποθέσεων.

Επειδή είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο.... ότι, κατά την χρονική περίοδο από 08/11/2007 έως 31/12/2012, ο πεθερός τ... του με Α.Φ.Μ.:, ο οποίος για την εν λόγω χρονική περίοδο ασκούσε την επαγγελματική δραστηριότητα του «εργολάβου εκσκαφών με μηχανικά μέσα», τ... είχε παραχωρήσει δωρεάν την χρήση μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων που ανήκαν στην πλήρη κυριότητά του, διότι **ο ισχυρισμός αυτός δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο, αφού μεταξύ πεθερού και προσφεύγο.... δεν υπήρξε καμία σχετική σύμβαση που να κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..**

Επειδή από όλα τα προαναφερθέντα αποδεικνύεται ότι ... προσφεύγ.... δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις αναγραφόμενες συναλλαγές στα εκατόν σαράντα (140) εκδοθέντα και επίδικα τιμολόγια και, συνεπώς, αυτά απεικονίζουν εικονικές – ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Επειδή σε αρκετά από τα χειρόγραφα εκδοθέντα επίδικα τιμολόγια η περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας και των πωληθέντων αγαθών είναι **ελλιπής** και **γενικόλογη**, ο δε γραφικός χαρακτήρας είναι διαφορετικός από τιμολόγιο σε τιμολόγιο.

Επειδή ... προσφεύγ.... συνέταξε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το οικείο οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 2010), δηλώνοντας μικρότερα φορολογητέα έσοδα από τα πραγματικά και μεγαλύτερες αγορές και εκπιπτόμενες δαπάνες από τις πραγματικές, προκειμένου να φοροδιαφύγει στις αντίστοιχες φορολογίες.

Επειδή ... προσφεύγ.... υπήρξε κατά συρροή εκδότης... **εικονικών τιμολογίων επί έξι (6) συναπτές διαχειριστικές περιόδους, δηλαδή από το 2007 έως το 2012**, όπως αποδεικνύεται από την οικεία από «Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ.

....., ο δε **επιδιωκόμενος σκοπός τ... ήταν η εκούσια και συστηματική φοροδιαφυγή στην φορολογία Εισοδήματος και τον Φ.Π.Α.**, δεδομένου ότι στις υποβληθείσες δηλώσεις του οικείου οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 2010) δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα **μόνον** 56.132,06 € και συνολικές φορολογητέες εκροές με Φ.Π.Α. **μόνον** 48.242,13 €, σε αντίθεση με τη συνολική καθαρή αξία των εκατόν σαράντα (140) εκδοθέντων επίδικων τιμολογίων που ήταν 1.363.234,45 €.

Επειδή ... προσφεύγ.... **δεν υπέβαλε** Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών [άρθρο 20 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] για το ημερολογιακό έτος 2010, σε αντίθεση με τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις από τρίτους επιτηδευματίες για το ίδιο ημερολογιακό έτος, από τις οποίες προκύπτει ότι ... προσφεύγ.... πραγματοποίησε αγορές και δαπάνες συνολικού ποσού **μόνον** 28.693,72 € και πωλήσεις – εκροές συνολικού ποσού 1.363.234,45 €.

Επειδή ... προσφεύγ.... υπέπεσε στην οικεία διαχειριστική περίοδο 2010 στο φορολογικό αδίκημα της έκδοσης εκατόν σαράντα (140) εικονικών τιμολογίων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.363.234,45 € πλέον Φ.Π.Α. για υποτιθέμενη παροχή υπηρεσιών που αφορούσε σε διάφορα τεχνικά έργα και εν γένει χωματουργικές εργασίες, όπως εκσκαφές, διαμορφώσεις χώρων, φορτοεκφορτώσεις, διαστρώσεις και μεταφορές μπαζών, ογκωδών αντικειμένων, μπαζοχάλικων, καλουπιών και άλατος, με την χρήση των κατάλληλων μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων και για υποτιθέμενες πωλήσεις άμμου, αμμοχάλικων, μπαζοχάλικων και ασφαλομίγματος, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12 παράγραφος 1 και του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 9 παράγραφοι από 1 έως 3 και άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος στ...ν προσφεύγο... για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2010 διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από «Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα της έκδοσης των εκατόν σαράντα (140) επίδικων εικονικών τιμολογίων. Για τον λόγο αυτόν, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην οικεία προαναφερθείσα Έκθεση, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Επειδή, σύμφωνα με την από «Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., ... προσφεύγ.... εξέδωσε κατά τη διαχειριστική περίοδο 2010 (01/01/2010 – 31/12/2010) εκατόν σαράντα (140) εικονικά φορολογικά στοιχεία (εκατόν τριάντα οκτώ (138) Τ.Π.Υ. και δύο (2) Τ.Π.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, **συνολικής καθαρής αξίας 1.363.234,45 € πλέον Φ.Π.Α. 300.100,28 €,** σε αντίθεση με το λανθασμένο ποσό Φ.Π.Α. των 302.802,75 € που προσδιορίστηκε στην με αριθμό /..... Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αποφασίζουμε

Α. Την μερική αποδοχή της από και με αριθ. πρωτ. Ενδικοφανούς Προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:

Β. Την τροποποίηση της με αριθμό /..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2010.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης –
Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 2010 (01/01/2010 – 31/12/2010)

Η με αριθμό /..... Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **η οποία τροποποιείται ως ακολούθως:**

Το τριπλάσιο ποσό του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στη συνολική εικονική αξία:

Συνολική εικονική αξία 1.363.234,45 € με Φ.Π.Α. 300.100,28 €.

300.100,28 € x 3 = 900.300,84 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο.... .

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης**

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).