



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα 11/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3803

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., οδός ..., κατά της υπ' αριθμ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 01/04/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2016 και 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 10.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004- 31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), καθόσον έλαβε δύο (2) εικονικά στο ως προς τη συναλλαγή τους Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., συνολικής καθαρής αξίας 25.000,00 €, και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	49/11.12.2004	15.000,00 €
2	50/11.12.2004	10.000,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	25.000,00 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2004 επήλθε την 31/12/2011 και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε σ' εκείνον την 16/05/2016 είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα.

2. Μη νόμιμα επιβλήθηκαν τα επίδικα πρόστιμα διότι δεν διενεργήθηκε αυτοψία στον χώρο των εργασιών επί των οδών ... και ..., στον ..., ούτε υπήρξε επικοινωνία με τους εκπροσώπους των επιχειρήσεων ... και ..., για συλλογή πληροφοριών σχετικά με την εκτέλεση των εργασιών, ενώ η διαπίστωση της μη λειτουργίας της εκδότριας επιχείρησης δεν προσδίδει την εικονικότητα των τιμολογίων.

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν. 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

«11. 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 στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94:

«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.»

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004- 31/12/2004 παρατάθηκε ως ακολούθως:

- μέχρι την 31/12/2011, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3888/2010,
- μέχρι την 31/12/2012, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4002/2011, και
- μέχρι την 31/12/2013, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012.

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση

της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 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 τις διατάξεις του άρθρου 37§5 του ν. 4141/2013:

«5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4337/2015 περί παράτασης προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης: «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, εν προκειμένω, για τον προσφεύγοντα υφίσταται η υπ' αριθ. .../2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος και συντάχθηκε η από 25/01/2016 Έκθεση Ελέγχου- Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της ως ιδίας Υπηρεσίας ... και Η ως άνω έκθεση απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ με το υπ' αριθμ. ... έγγραφο του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ο.Υ. Εν συνεχεία, ο Προϊστάμενος της εν λόγω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθμ. ... εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος προστίμου Κ.Β.Σ. και συνετάγη η από 01/04/2016 έκθεση ελέγχου της ελεγκτού της ιδίας Δ.Ο.Υ. ..., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε κάθε περίπτωση εντός του χρόνου που το Δημόσιο είχε το δικαίωμα προς τούτο σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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.»

Επειδή στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής

της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από 01/04/2016 έκθεση ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ ..., τόσο και η από 25/01/2016 Έκθεση Ελέγχου- Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ ... και ..., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα,

αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

--Η εκδότρια επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών την 29/09/2003, με αντικείμενο γενικές κατασκευαστικές εργασίες, εμπόριο ειδών ιματισμού, χριστουγεννιάτικων ειδών κλπ. Δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση Φ.Π.Α., φόρου εισοδήματος, ΦΜΥ, ΦΕΕ και έχει υποβάλει συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών μόνο για τη χρήση 2003, ενώ ουδέποτε κατείχε κάποιο όχημα ούτε κάποιο μηχάνημα έργου.

--Την 03/04/2011 παρουσιάστηκε στο ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ ο ..., εκπρόσωπος της εκδότριας επιχείρησης ..., προσκομίζοντας αντίγραφα φορολογικών στοιχείων με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, τα οποία ανέκτησε με επεξεργασία του σκληρού δίσκου της επιχείρησης και τα οποία δήλωσε ότι είχαν εκδοθεί εικονικά εν αγνοία του ιδίου, κατόπιν εξαπάτησής του από τον ..., ο οποίος και εξέδωσε τα φορολογικά αυτά στοιχεία και κατά του οποίου έχει υποβάλει μήνυση. Τα προσκομισθέντα στοιχεία κατασχέθηκαν με τις υπ' αριθμ. ... και ... εκθέσεις κατάσχεσης.

--Την 13/11/2013, κατόπιν της υπ' αριθμ. ... εντολής, συνεργείο ελέγχου μετέβη στην έδρα του προσφεύγοντος, όπου κατέσχεσε με την υπ' αριθμ. ... έκθεση κατάσχεσης τα υπ' αριθμ. 49/2004 και 50/2004 ΤΠΥ εκδόσεως της επιχείρησης ..., τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία του προσφεύγοντος και των οποίων η εξόφληση έγινε τοις μετρητοίς.

Επειδή ο προσφεύγων έλαβε δύο Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως της επιχείρησης ..., συνολικής καθαρής αξίας 25.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.500,00 €, αμφότερα τα οποία εκδόθηκαν την 11/12/2004.

Επειδή ο προσφεύγων στο υπ' αριθμ. πρωτ. ... υπόμνημά του προς το ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ δήλωσε, μεταξύ άλλων, τα παρακάτω: «Όσον αφορά τα σχετικά έργα κάποιο άτομο άνδρας ήρθε από την εταιρεία ... μεσολάβησε να γίνει η δουλειά σε πρόσθετη βοήθεια για να τελειώσει το έργο. Μου έδωσε τα τιμολόγια της ... τον πλήρωσα αλλά δεν θυμάμαι όνομα, διεύθυνση ή τα χαρακτηριστικά του.»

Επειδή από τα αναφερόμενα στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση διέθετε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις επίμαχες συναλλαγές, καθώς δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο (δεν διέθετε μηχανήματα έργου, δεν είχε αγορές τεχνικών υλικών, τεχνικών αναλωσίμων και τεχνικών εργαλείων, δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, κλπ).

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα κριθέντα ως εικονικά ΤΠΥ.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004- 31/12/2004:

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015:

1	10.000,00 € * 40% =	4.000,00 €
2	15.000,00 € * 40% =	6.000,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	10.000,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).