



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

Καλλιθέα, 29/02/2016

Αριθμός απόφασης: 618

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 16 04 529
ΦΑΞ : 213 16 04 566

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 **02/11/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ..., **ΑΦΜ** ..., κάτοικου Ραφήνας επί της οδού ..., κατά της υπ' αριθμ. .../15 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. .../15 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 28/09/2015 οικεία Έκθεση Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την από 23/02/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **02/11/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς 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 υπ' αριθμ. .../15 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 149.480,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12§§1και 14, 18§§2 και 9, 30§4 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά στη λήψη από τον προσφεύγοντα ένδεκα (11) φορολογικών στοιχείων εικονικών, συνολικής καθαρής αξίας 74.740,00€ πλέον ΦΠΑ 13.453,20€ εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ ..., για εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 28/09/2015 Έκθεσης Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αναπόσπαστο τμήμα της ως άνω έκθεσης αποτελεί η από 20/02/2014 Έκθεση Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/νσης ΑΤΤΙΚΗΣ και

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση: α) της προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., β) της από 20/02/2014 έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ και γ) του από 10/11/2014 σημειώματος ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ..., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Στις 10/05/2011 εκλάπησαν από το αυτοκίνητό του τα φορολογικά έγγραφα των ετών 2004 έως και 2009 τα οποία έφερε μαζί του για να τα επιδείξει στο ΣΔΟΕ στο πλαίσιο ελέγχου που διεξήγαγε και στη Δ.Ο.Υ. Το ανωτέρω περιστατικό το κατήγγειλε στο αρμόδιο αστυνομικό τμήμα και καταγράφηκε στο βιβλίο συμβάντων, την απώλεια δε των βιβλίων του τη δήλωσε και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... στην οποία τότε υπάγονταν.
- Το γεγονός ότι συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδεικνύει ότι δεν ήταν εικονικά φορολογικά στοιχεία.
- Δεν είναι δυνατό να του ζητήθηκε από το ΣΔΟΕ να παρέχει στοιχεία σχετικά με την εκδότρια εταιρεία και τους εκπροσώπους της όταν οι συναλλαγές έλαβαν χώρα προ 10ετίας περίπου, και καθόσον δεν είχε στη διάθεση του τα σχετικά φορολογικά στοιχεία δε μπορούσε να γνωρίζει επακριβώς τι αφορούσαν, οι δε συγκεκριμένες συναλλαγές αποτελούσαν μικρό μέρος μόνο των ετήσιων συναλλαγών του.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 εδάφιο 1^ο του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

«1. 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 ελευθέριο 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 αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του ΚΒΣ:

«**1.** Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, στις παραγράφους 9, 10 και 11 του ως άνω νόμου και άρθρου ορίζεται ότι:

«**9.** Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ

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 ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9** του ΠΔ 186/92: « 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.»

Επειδή, στο άρθρο 5§1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 περίπτωση β' του ως άνω νόμου και άρθρου:

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ) του ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988.»

Επειδή, με το άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

« 4. 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, εν προκειμένω, στην από 28/09/2015 Έκθεση Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., στο κεφάλαιο *ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ* αναφέρεται ότι:

Ο προσφεύγων υπέπεσε:

στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 σε έντεκα (11) φορολογικές παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε εικονικά στο σύνολό τους, ισάριθμα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «....», ΑΦΜ: ..., συνολικής καθαρής αξίας 74.740,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.453,20€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1&14, 18§§2 & 9 και 30§4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19§4 του 2523/1997 που επισύρουν κυρώσεις του άρθρου 5§10 2523/1997.

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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς την συναλλαγή των ως άνω φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 28/09/2015 Έκθεση Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά στην εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ: ..., αναφέρεται ότι:

α) Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων παραστατικών στοιχείων εκδόσεως της «.....» προκύπτει ότι τα στοιχεία **είναι πλαστά** αφού δεν έχουν θεωρηθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., αλλά φέρουν διάτρηση από άλλα μέσα και αρίθμηση που δεν περιλαμβάνεται στα νομίμως θεωρηθέντα στοιχεία όπως αυτά προκύπτουν από την καρτέλα θεώρησης της

β) Πέρα της πλαστότητας τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για τους εξής λόγους:

1. Ο, μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της «...», παρά τις επανειλημμένες και επίμονες προσπάθειες που κατεβλήθησαν από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, προκειμένου να εμφανισθεί και να παράσχει εξηγήσεις σχετικά με τη δραστηριότητα της επιχείρησης του, συστηματικά απέφυγε να έχει οποιαδήποτε επικοινωνία.

2. Η εκδότρια επιχείρηση προέβη σε έναρξη εργασιών την 27/01/2003. Ως έδρα της επιχείρησης και προκειμένου να γίνει έναρξη εργασιών, δηλώθηκε η διεύθυνση, Αθήνα χωρίς ποτέ να λειτουργήσει εκεί επιχείρηση και να αποθηκεύσει εμπορεύματα.

3. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό και δε διέθετε μηχανήματα, εργαστήρια, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή ή άλλο μηχανισμό.

4. Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. (εκτός από τη δήλωση εισοδήματος οικ. έτους 2005 που την υπέβαλε στις 01/11/2009 και την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2004), δηλώσεις ΦΜΥ, αμοιβών τρίτων κτλ και γενικά απέφυγε να εκπληρώσει τις προς το Δημόσιο υποχρεώσεις της.

5. Εξέδιδε φορολογικά στοιχεία για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε όλη την Ελλάδα, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο της κάθε λήπτριας επιχείρησης. Από το περιεχόμενο των φορολογικών

στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης γίνεται αντιληπτό ότι αυτή παρουσιάζει απίθανο πολυμερισμό, καθώς καταλαμβάνει πάσης φύσεως είδη υπηρεσιών και εμπορευμάτων, σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες και το αντικείμενο εργασιών της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης σε εικονικά στοιχεία.

6. Ουδείς εκ των ληπτών των στοιχείων που εξέδωσε η ... κατέθεσε ότι γνώριζε ή συναλλάχθηκε ποτέ με τον ιδιοκτήτη και μοναδικό εταίρο αυτής

7. Σκοπός σύστασης της επιχείρησης ... υπήρξε αποκλειστικά και μόνο η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι η επιχείρηση αποτελεί μια εικονική κατ' ουσία επιχείρηση χωρίς καμία απολύτως δυνατότητα, από συστάσεως, άσκησης οποιασδήποτε κατασκευαστικής ή άλλης εμπορικής δραστηριότητας και ως εκ τούτου όλα τα εκδοθέντα της στοιχεία είναι εικονικά.

8. Από τα στοιχεία του συστήματος δηλώσεων τιμολογίων πελατών- προμηθευτών της ΓΓΠΣ προκύπτει ότι δηλώθηκε ως πελάτης και ως προμηθευτής ως κάτωθι:

Έτος	Καθαρή αξία αγορών σε €	Καθαρή αξία πωλήσεων σε €
2003	7.859,15	2.001.694,90
2004	93.054,97	8.197.606,88
2005	2.321.199,57	4.722.929,06
2006	-	894.804,65
2007	-	395.665,40
2008	15.000,00	212.819,50
2009	-	175.670,000

Συνεπώς, η εκδότρια επιχείρηση εμφανίζει τεράστια διαφορά ανάμεσα στις πωλήσεις και τις αγορές-δαπάνες, γεγονός που δεν συναντάται στη λειτουργία μιας επιχείρησης, πλην των επιχειρήσεων που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ... ουδέποτε άσκησε δραστηριότητα και σκοπός σύστασης της υπήρξε αποκλειστικά και μόνο η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ουσιαστικά τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν με αποκλειστικό σκοπό τη καταδολίευση των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού δεν θα καταβάλλονταν από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες), οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, ΦΠΑ, κλπ).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 21§§1,2 και 3 του Κ.Β.Σ.** ορίζεται ότι:

«1. Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές.

Με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλης δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που εδρεύει στην ίδια πόλη με εξαίρεση στην περίπτωση αυτή τους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης. Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, τα βιβλία και στοιχεία μπορεί να τηρούνται σε άλλη εγκατάσταση τους εντός του

ίδιου νομού. Για την τήρηση αυτών σε τόπο διάφορο από τον ανωτέρω οριζόμενο απαιτείται έγκριση του αρμόδιου προϊστάμενου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Τα τηρούμενα με μηχανογραφικό τρόπο βιβλία, με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., μπορεί να ενημερώνονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι δεν θα απομακρύνονται τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών και τα εκτυπωμένα βιβλία θα επιστρέφονται άμεσα μετά την εκτύπωση τους στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Ειδικά τα πρόσθετα βιβλία των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν. 2065/1992 (ΦΕΚ Α' 113) και της Α.Υ.Ο. 1041614/324/ΠΟΛ.1100/4.4.1995 (ΦΕΚ Β' 305), τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.

Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά κάθε διαχειριστικής περιόδου μπορεί να φυλάσσονται σε διαφορετικό τόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 18α του παρόντος Κώδικα.».

2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

3. Επιτρέπεται στους επιτηδευματίες του Κώδικα αυτού, να διαφυλάττουν τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεώς τους, πλην των συνοδευτικών, σε μικροφίλμς ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση από τα αντίστοιχα στελέχη, μετά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας, για όσο χρόνο ορίζεται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, εφόσον υπάρχει και σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης (αναπαραγωγής) των φορολογικών στοιχείων.

Ειδικά για τα χρησιμοποιούμενα ηλεκτρονικά μέσα του ανωτέρω εδαφίου απαιτείται, προ της χρησιμοποίησής τους, σήμανση από αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.

Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση μη σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων αρχειοθέτησης.».

Επειδή σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. 1086245/562/0015/25.9.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών:

«1...2...

3. Επειδή στη φορολογική μνήμη της ταμειακής μηχανής καθώς και στις χάρτινες ταινίες που περιέχονται στο σώμα αυτής από τις οποίες προέρχονται και τα ημερήσια δελτία αναφοράς, καταγράφονται-ενταμιεύονται οι ημερήσιες συναλλαγές των λιανικών πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών από το χρήστη επιτηδευματία, τα ανωτέρω εξομοιούνται με φορολογικά στοιχεία και πρέπει να φυλάσσονται ως τέτοια, για όσο χρόνο ορίζεται κάθε φορά από τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ.

4. Περαιτέρω, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης της φ.τ.μ.) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λ.π.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί (έγγραφά μας 1038851/457/0015/21.4.2003, 1042878/274/15.5.2007 και ΣτΕ 1664/1971, 935/1977).

5. Τέλος, το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.α.) στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών περιστατικών.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων επισυνάπτει με την παρούσα προσφυγή ακριβές απόσπασμα από το βιβλίο Αδικημάτων και Συμβάντων του ηλεκτρονικού αρχείου του Τμήματος Ασφαλείας Αχαρνών της 14/05/2011 στο οποίο αναφέρεται ότι: «Την 14/05/2011 προσήλθε στην Υπηρεσία μας ο ... του ... και της Παρασκευής, γεν. 1961 στη Γερμανία, κάτοικος Ραφήνας Αττικής ... και κατήγγειλε ενόρκως ότι την 10/05/2011 και από ώρες 03:00 έως 08:00 άγνωστοι δράστες αφού έθραυσαν την κλειδαριά της πόρτας του οδηγού του υπ' αριθμ. ... ΙΧΕ αυτοκινήτου ιδιοκτησίας του το οποίο ήταν σταθμευμένο επί της οδού ... Αχαρνάι, εισήλθαν εντός και αφαίρεσαν από το εσωτερικό διάφορα έγγραφα εφορίας, φορολογικές δηλώσεις ετών 2004 έως 2009, δηλώσεις Φ.ΠΑ. ετών 2004 έως 2009 και τιμολόγια ετών 2004 έως 2009. Δεν προσήλθε συνεργείο της σήμανσης καθώς δεν επιθυμούσε ο παθών καθώς ο χώρος δεν έμεινε ανέπαφος. Ενεργείτε προανάκριση.»

Επομένως, στο ως άνω έγγραφο της αστυνομίας αναφέρεται ότι ο ίδιος ο προσφεύγων κατήγγειλε – δήλωσε.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν έλαβε μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης και δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των φορολογικών του στοιχείων, ο σχετικός ισχυρισμός του είναι αβάσιμος.

Επειδή, δεδομένης της δήλωσης του προσφεύγοντος περί απώλειας των βιβλίων και των στοιχείων του, ουσιαστικά καθίστανται ανέφικτες οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος οποιοσδήποτε αντιπαραβολικός έλεγχος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ο τόπος φόρτωσης, το είδος και οι ποσότητες των υλικών που προμηθεύτηκε. Επίσης δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/09/2015 Έκθεση Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη με αριθμ. .../15 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη απόφαση τυγχάνει ακυρωτέα ως αόριστη είναι αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν τούτου, για τις ως άνω περιγραφόμενες παραβάσεις ορθώς εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../05-10-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του ν. 2523/1997.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **02/11/2015** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του ..., **ΑΦΜ**

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

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

Πρόστιμο αρθ. 5§§1,2 και 10 περ. β', 9§§1 και 2 και 19§4 του ν. 2523/1997:

$$74.740,00 * 2 = \mathbf{149.480,00 \text{ €}}$$

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).