



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 22-01 -2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 124

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

ΦΑΞ : 213 1604 657

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

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

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ....., διεύθυνση, κατά της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2008 /31-12-2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2008 /31-12-2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τις με ημερομηνία θεώρησης 06.06.2014 και 13.02.2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την από 21 /01/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του Κωνσταντίνου 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.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 107.342,80 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά: α) τη λήψη από τον προσφεύγοντα πέντε (5) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, από την επιχείρηση, ΑΦΜ Συγκεκριμένα τα εν λόγω εικονικά – πλαστά φορολογικά στοιχεία είναι τα παρακάτω:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΑ- ΤΙΜ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	123	06-01-2008	11.474,40	2.180,13
2	126	12-01-2008	7.135,00	1.355,65
3	128	15-01-2008	10.630,00	2.019,70
4	129	15-01-2008	10.790,00	2.050,10
5	130	18-01-2008	6.842,00	1.299,98
ΣΥΝΟΛΟ			46.871,40	8.905,56

β) τη λήψη από τον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. 52/10-01-2008 Τ-ΔΑ συνολικής καθαρής αξίας 6.800,00€, το οποίο είναι εικονικό στο σύνολο του, από την επιχείρηση ΑΦΜ,κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 11§1,5, 12§1,16§1, 18§2,9, 19§§1,3 και 36§§1,10 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.βάσει των πορισμάτων ελέγχου: α) της από 09/05/2014 Έκθεσης Ελέγχου – Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ και και β) της από 13/10/2014 Έκθεσης Ελέγχου – Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ, και

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

- Παράβαση του αρθρ. 33§4 ΚΒΣ και του αρθρ.5§11ν. 2523/1997. Κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, η λήψη εικονικού τιμολογίου και η καταχώρηση του στα βιβλία του λήπτη αποτελούν αυτοτελείς παραβάσεις και υπό το καθεστώς του άρθρου 5 του ν. 2523/97, για κάθε μία των οποίων προβλέπεται επιβολή ιδιαίτερου προστίμου κατά τις περιπτώσεις, αντιστοίχως, β΄ της παραγράφου 10 και ζ΄ της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού. Επομένως, πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο για τη λήψη και καταχώρηση εικονικού τιμολογίου είναι νομικώς πλημμελής.
- Η αντίδικος αρχή εξήγαγε την εικονικότητα των ένδικων συναλλαγών, βασιζόμενη αποκλειστικά σε συμπερασματικές κρίσεις της. Όλες αυτές ανάγονται έτσι και αλλιώς σε θεωρούμενη εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι ως προς αυτόν ούτε ως προς τη συναλλαγή αυτήν καθεαυτή.
- Σε κάθε περίπτωση, όχι μόνον δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών, αλλά ορισμένες θέσεις του αποδεικνύουν την καλή του πίστη ως αντισυμβαλλόμενου. Όπως γίνεται δεκτό επί σειρά ετών στην νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, σε περίπτωση εικονικού φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή επιβαρύνεται με το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας .
- Δεν τηρήθηκε η εκ του νόμου οριζόμενη διαδικασία της κατάσχεσης. Ειδικότερα όπως προκύπτει από το σώμα της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ, ενώ η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ένδικα δέκα τρία (13) τιμολόγια είναι εικονικά, δεν προέβη στην κατάσχεσή τους, ούτε κατά τον έλεγχο της επιχείρησής του, αλλά ούτε κατά τον έλεγχο που διενήργησε στην εκδότριαΗ κατάσχεση των σελίδων εσόδων –εξόδων της επιχείρησής του δεν υποκαθιστά νομίμως σε καμία περίπτωση την κατάσχεση των κρίσιμων φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη είναι ακυρωτέα.
- Σε περίπτωση που ο έλεγχος διαπιστώσει κάποια από τις εκτεθείσες παραβάσεις, τότε έχει δέσμια αρμοδιότητα να κηρύξει τα ελεγχόμενα σχετικά βιβλία ως ανεπαρκή ή ανακριβή αντίστοιχα και ακόμη να εφαρμόσει τις προβλεπόμενες μεθόδους του αρθρ. 32 ν. 2238/1994, ώστε να προσδιορίσει εξωλογιστικά το εισόδημα του κατά το κρίσιμο οικονομικό έτος. Παρά την μόνιμη υποχρέωση της αυτή όμως, η ελεγκτική αρχή διαπιστώνει, κατά παράνομο συμπερασματικό τρόπο την δήθεν εικονικότητα των ένδικων φορολογικών στοιχείων, χωρίς όμως να κηρύξει αυτά ούτε ανακριβή αλλά ούτε και ανεπαρκή. Πέραν τούτου δεν προχώρησε σε εξωλογιστικό

προσδιορισμό του εισοδήματος του ως όφειλε, με αποτέλεσμα ο έλεγχος και κατά συνέπεια η εκδοθείσα προσβαλλόμενη πράξη να καταστεί πλημμελής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 ν.2523/97 ορίζεται ότι:

«β) 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 ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, 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 περίπτωσης 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 τσυ 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 3 ν.2523/97 ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις των άρθρων 4 (πλην των τρίτου και τέταρτου εδαφίων) έως και 9 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 38, οι διατάξεις των άρθρων 5 και 9 ισχύουν από 11.9.1997, για τις παραβάσεις δηλαδή που διαπράττονται μετά την ως άνω ημερομηνία, (Υπ. Οικ. 1125403/ΠΟΛ 1317/2.12.97).

Επειδή με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 του ν. 2523/97 ορίζεται ρητά ότι από την έναρξη των διατάξεων αυτού του νόμου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων και διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παράβαση εν γένει της φορολογικής νομοθεσίας.

Έτσι από τις διατάξεις αυτές σε συνδυασμό με εκείνες της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του ιδίου ως άνω νόμου, συνάγεται ότι για τον ΚΒΣ από 11.9.1997 καταργούνται τα άρθρα 32, 33 και 34 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Επειδή με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 5 ν. 2523/97 (όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 16 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004(ΦΕΚ Α΄ 15) και ισχύει από 28.01.2004) ορίζεται ρητά ότι δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της λήψης αυτών(άρθρου 5§10 περιπτ. β ν. 2523/97) ανεξάρτητα από τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση τιμωρήθηκαν μεν και οι δύο παραβάσεις (της λήψεως καθενός εικονικού τιμολογίου και της καταχωρίσεώς του στα βιβλία του προσφεύγοντος), ενώ ήταν επιβλητέο πρόστιμο μόνο για την πρώτη από αυτές, τελικώς, όμως, εφόσον το ύψος του εν λόγω προστίμου προσδιορίσθηκε άπαξ αντικειμενικώς κατ' ορθή εφαρμογή του ν. 2523/1997 (σε ποσό που αντιστοιχεί μόνο στη λήψη εικονικού τιμολογίου, δηλαδή ίσο με το διπλάσιο της αξίας τούτου), στερείται σημασίας το ότι τιμωρητέες, κατά τη φορολογική αρχή, ήταν και οι δύο παραβάσεις. Επομένως, ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος λόγος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος (ΣΤΕ 223/2015, 515/2014).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 5 ν.3888/2010 *Ρυθμίσεις για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στον αυτοέλεγχο και την άρση της υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων* ορίζεται ότι:

«5. Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί και εκκρεμεί κατά την έναρξη ισχύος του νόμου δήλωση φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και έχουν δηλωθεί περιουσιακά στοιχεία του άρθρου 12 του ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α΄), καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ΠΔ 186/1992 *Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας* ορίζεται ότι:

«1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του

επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., προκειμένου για βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992 *Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων – Χρόνος διαφύλαξης αυτών*, ορίζεται ότι:

«2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής 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.»

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 με τις ως άνω διατάξεις η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 -31/12/2008 ορίζεται η 31/12/2014, συνεπώς υφίσταται υποχρέωση από τον προσφεύγοντα για διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2008 έως και 31/12/2014.

Επειδή σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ. Υπεύθυνη Δήλωσή του προσφεύγοντος τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν τα είχε διαφυλάξει δεδομένου ότι είχε περαιώσει ως τη χρήση 2009.

Επειδή ο προσφεύγων έχει περαιώσει τις χρήσεις 2000 έως και 2006 με τον ν. 3697/2008 και τις χρήσεις 2007 έως και 2009 με τον ν. 3888/2010. Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις αίρεται η υποχρέωση του διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις **μέχρι και τη χρήση 2005.**

Επειδή ο προσφεύγων οφείλει να διαφυλάξει τα βιβλία της χρήσης 2008 έως 31.12.2014.

Επειδή σύμφωνα με τις από 06/06/2014 και 13/02/2015 εκθέσεις ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, του ΣΔΟΕ, ο προσφεύγων δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του έτους 2008, ότι έλαβε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας

46.871,40€ από την εταιρεία ΑΦΜ και ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 6.800,00€ από την επιχείρηση ΑΦΜ Τα ανωτέρω στοιχεία τα είχε καταχωρήσει στα βιβλία του, στις δηλώσεις ΦΠΑ και στις δηλώσεις εισοδήματος.

Επειδή ο έλεγχος με την εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ΣΔΟΕ μετέβη στην έδρα του προσφεύγοντος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 ή ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), κατά τη διάρκεια του ελέγχου προέβη στην κατάσχεση των αναλυτικών εκτυπώσεων της Μηνιαίας Κατάστασης Εσόδων –Εξόδων (..... Έκθεση Κατάσχεσης) βάσει των οποίων καταλογίστηκαν οι σχετικές παραβάσεις καθώς αδυνατούσε να κατασχέσει τα υπό κρίση στοιχεία δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν τα είχε διαφυλάξει, ως όφειλε. Συνεπώς οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «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 φορολογικά 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....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 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 μέσω TAXIS διαπιστώθηκε από το ΣΔΟΕ, ότι ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών έτους 2008 τις εταιρείες: α), ΑΦΜκαι β), ΑΦΜ..... Οι εν λόγω εταιρείες εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία με λήπτρια, μεταξύ άλλων, και την επιχείρηση η οποία σύμφωνα με το αριθμ. δελτίο πληροφοριών της ΣΔΟΕ φερόταν να συμμετέχει σε κύκλωμα (φοροδιαφυγής)έκδοσης πλαστών και εικονικών τιμολογίων και απόκρυψης εσόδων .

Επειδή εν προκειμένω όπως αποτυπώνεται στο πόρισμα ελέγχου της από 13/02/2015 έκθεσης ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. ΠΔ186/92) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ και, η εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ΑΦΜ....., αποτελεί συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, καθόσον :

- Ουσιαστικά είναι ανύπαρκτη, αφού ούτε στην διεύθυνση που δήλωσε αρχικά ως επαγγελματική έδρα (.....) βρέθηκε, αλλά ούτε και στην νέα διεύθυνση (.....) βρέθηκε, ούτε έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μεταφορά της έδρας της ή άλλους επαγγελματικούς χώρους.
- Η επιχείρηση πέραν της φερόμενης έδρας της δεν διέθετε ποτέ από ενάρξεως εργασιών της, αποθηκευτικό ή άλλο χώρο καθόσον ποτέ δεν υπέβαλε σχετική δήλωση μεταβολών επιβεβαιώνοντας έτσι για άλλη μια φορά ότι δεν διέθετε ούτε πάγιο εξοπλισμό ούτε και εμπορεύματα.
- Δεν είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και αγορές εμπορευμάτων.
- Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, η ύπαρξη οποιασδήποτε υλικοτεχνικής υποδομής, μεταφορικά μέσα κλπ.
- Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις (υποβολή δηλώσεων εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ).
- Αναφορικά με τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ το περιεχόμενο των οποίων δεν δύναται να επαληθευτεί λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και των εκδοθέντων αλλά και ληφθέντων στοιχείων της επιχείρησης, γίνεται προκειμένου τόσο για την νομιμοφανή λειτουργία της επιχείρησης αλλά και προκειμένου να καλυφθούν οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για την θεώρηση βιβλίων και στοιχείων.
- Τα μέλη της εταιρείας, όπως προκύπτει από το έγγραφο υπόμνημα του διευθύνοντα συμβούλου είναι μόνιμοι κάτοικοι, ενός απομακρυσμένου χωριού της, με ελάχιστες γνώσεις με μόνιμη απασχόληση τα χωράφια και τα ζώα. Σύμφωνα με τις

- καταθέσεις, δεν γνωρίζουν τον κ. και ούτε έχουν πάρει εντολές από αυτόν. Άρα είναι αδύνατον να λειτουργεί επιχείρηση χωρίς τη φυσική παρουσία των εταίρων της καθώς και χωρίς να αναγνωρίζονται από το προσωπικό της επιχείρησης.
- Αναζητήθηκε ο φερόμενος πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος από 27-06-2006 της ελεγχόμενης επιχείρησης κ, τόσο στην επαγγελματική του διεύθυνση, τόσο και στην κατοικία του στον αλλά δεν κατέστη δυνατόν να βρεθεί.
 - Οι συνολικές αξίες των φορολογικών στοιχείων είναι κάτω των 15.000,00€, για να μην υποχρεωθεί η λήπτρια των στοιχείων επιχείρηση στην τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών, μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με δίγραμμων επιταγών.
 - Τα φορολογικά βιβλία, ο μηχανισμός (ΕΑΦΔΣΣ) τύπου με αριθμό μητρώουκαι πλήθος επισήμων και ανεπισήμων φορολογικών στοιχείων, της βρέθηκαν στην κατοχή του σε αποθηκευτικό χώρο στην οικία του στην περιοχή καθώς και στην έδρα της επιχείρησης στην οδόστο
 - Σύμφωνα με τα όσα καταθέτει ο λογιστής, ο οποίος εργάστηκε για λογαριασμό της έδρα της επιχείρησης δεν υπήρχε και ο ίδιος εργαζόταν στο σπίτι του, για λογαριασμό του Αντικείμενο της εργασίας του ήταν να συντάσσει δικαιολογητικά προσλήψεων και αποχωρήσεων υπαλλήλων και να αποστέλλει στο ΙΚΑ περιοδικές δηλώσεις, με τα στοιχεία που τα έστελνε από την με FAX η για λογαριασμό του Για τον σκοπό αυτό ο του έστειλε χρήματα για αγορά προγράμματος μισθοδοσίας. Την αμοιβή του την έλάμβανε μέσω τραπεζής, κάτι που επιβεβαιώνεται και από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων.
 - Σύμφωνα με τα όσα καταθέτει η, υπάλληλος των επιχειρήσεων του από το 1996 ερχόταν σε επαφή με πελάτες για λογαριασμό της μετά από εντολή του κ. Τα τιμολόγια ερχόταν από την ... μετά από συνεννόηση με τον Αργότερα ο φορολογικός μηχανισμός και χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία ήρθαν στην κατοχή του κ. και τα στοιχεία εκδίδονταν από την κατ' εντολή του Με εντολή του κ ασφάλιζε το προσωπικό των επιχειρήσεων Παπαδάκη στην επιχείρηση και κατέβαλε τις μισθοδοσίες αυτών μέσω τραπεζικού λογαριασμού
 - Οι παρακάτω επιχειρήσεις έλαβαν φορολογικά παραστατικά από την επιχείρηση ΑΦΜ και αποδέχτηκαν ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν είναι μη νόμιμα καθώςον υπέβαλλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ ειδικά σημειώματα της παρ. 6 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 δήλωσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων:
 1. ΑΦΜ
 2. ΑΦΜ
 3. ΑΦΜ
 4. ΑΦΜ

5. ΑΦΜ

6., ΑΦΜ

Επειδή όπως αποτυπώνεται στο πόρισμα ελέγχου της από 06/06/2014 έκθεσης ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ΠΔ186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ και, η εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ΑΦΜ....., αποτελεί συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση , καθόσον :

- Ουσιαστικά είναι ανύπαρκτη, αφού ούτε στην διεύθυνση που δήλωσε ως επαγγελματική έδρα βρέθηκε, ούτε έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μεταφορά της έδρας του ή άλλους επαγγελματικούς χώρους . Επίσης αναζητήθηκε στην δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας τουθ όπου δεν βρέθηκε. Η επιχείρηση στην διεύθυνση που δήλωσε ως επαγγελματική έδρα στην διεύθυνση στην, δεν λειτούργησε ποτέ, ούτε μεταφέρθηκαν ποτέ εμπορεύματα, όπως κατέθεσε ενόρκως ο λογιστής
- Η επιχείρηση πέραν της φερόμενης έδρας της δεν διέθετε ποτέ από ενάρξεως εργασιών της αποθηκευτικό ή άλλο χώρο καθόσον ποτέ δεν υπέβαλε σχετική δήλωση μεταβολών επιβεβαιώνοντας έτσι ότι δεν διέθετε ούτε πάγιο εξοπλισμό ούτε και εμπορεύματα.
- Δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και αγορές εμπορευμάτων.
- Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, η ύπαρξη οποιασδήποτε υλικοτεχνικής υποδομής, μεταφορικά μέσα προσωπικού κ.λ.π
- Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις της.
- Αναφορικά με τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ το περιεχόμενο των οποίων δεν δύναται να επαληθευτεί λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και των εκδοθέντων αλλά και ληφθέντων στοιχείων της επιχείρηση γίνεται προκειμένου τόσο για την νομιμοφανή λειτουργία της επιχείρησης αλλά και προκειμένου να καλυφθούν οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για την θεώρηση βιβλίων και στοιχείων.
- Οι παρακάτω επιχειρήσεις έλαβαν φορολογικά παραστατικά από την επιχείρηση ΑΦΜ και αποδέχτηκαν ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν είναι μη νόμιμα καθόσον υπέβαλλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ ειδικά σημειώματα της παρ. 6 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 δήλωσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων:
 1. ΑΜΦ
 2. ΑΦΜ

Επειδή βάσει των προαναφερομένων ο λήπτης βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της. Στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων

δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που αποδεικνύει ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές και οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί αυτού είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§§ 2,4 ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ)ορίζεται ότι:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)β).....

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ)ε)στ)ζ).....η)θ).....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του Άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Επειδή, στην εκ κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και όχι βάσει ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 ν2238/94κατά τη διάρκεια του οποίου γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων κα καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ιδίου νόμου όταν για μια συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου κριθούν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής λόγω του ότι η ελεγκτική αρχή δεν προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός του, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται: α) στην από 09/05/2014 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ και και β) στην από 13/10/2014 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 των υπαλλήλων του ΣΔΟΕκαι, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του,
ΑΦΜ

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ: 1/1- 31/12/2008.

- Πρόστιμο άρθρου 5παρ 10 του Ν 2523/97 ποσό: **107.342,80 ευρώ** (53.671,40€ X 2)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).