



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 26-1-2015

Αριθμός απόφασης: 192

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 από 3-11-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «....., με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ./17-9-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. .../17-9-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση - μεταρρύθμιση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 26/01/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 3-11-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «....., με 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./17-9-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 499.041,60€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, για τις εξής παραβάσεις: **1)** Την έκδοση δέκα (10) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, αξίας εκάστου άνω των 880,00€, συνολικής καθαρής αξίας « 249.374,30 ευρώ », κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ.1, 12 παρ. 6, 9, & 10, 18 παρ. 9 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ και του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' & 9 του Ν. 2523/1997.

2) Τη μη διαφύλαξη ενός στελέχους (1) Τιμολογίου Δ. Αποστολής για την Αγορά Αγροτικών Προϊόντων (σελ. 1-50) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 21 παρ. 1 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. θ' του Ν. 2523/97.

Με αφορμή τα με αρ. πρωτ./12-6-2012 και .../17-7-2012 Δελτία πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Δράμας, εξεδόθη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Σερρών η υπ' αριθμ./4-2-2013 εντολή διασταυρωτικού ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Φ.Π.Α(Ν. 2859/2000) και του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ. Κατά την ενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε η έκδοση από τον προσφεύγοντα δέκα (10) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων- Δ. Αποστολής για την αγορά αγροτικών προϊόντων), για ανύπαρκτες συναλλαγές με αγρότες του ειδικού καθεστώτος της Δράμας. Επειδή οι αγορές αγαθών από αγρότες του ειδικού καθεστώτος απαλλάσσονται του Φ.Π.Α σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταλογισμό στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση ή τροποποίηση – μεταρρύθμιση της ανωτέρω πράξης, ισχυριζόμενος τα εξής:

- 1)** Μη νόμιμη η επιβολή των προστίμων.
- 2)** Δεν φέρει ευθύνη για την έκδοση τιμολογίων μετά την τέλεση αξιόποινων πράξεων(π.χ. υπεξαίρεση). ΣτΕ 2937/2006, 362/2009, 3721/2009, 963/2012, 1159/2014)
- 3)** Θύμα υπεξαίρεσης και κακουργηματικής πλαστογραφίας.
- 4)** Υποβολή μηνυτήριας αναφοράς κατά του υπευθύνου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό 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.»

Επειδή η απόφαση του ΣτΕ 1159/2014 που επικαλείται μεταξύ άλλων ο προσφεύγων, αναφέρεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος διατηρεί ακέραια την ευθύνη για την τήρηση των βιβλίων και τις υπόλοιπες φορολογικές υποχρεώσεις, ασχέτως εάν έχει παραδώσει αυτά

(βιβλία και στοιχεία) οικειοθελώς, προς ελευθέρα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, στην οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Άλλο όμως είναι το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής - υπεξαγωγής - απάτης - πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο, οπότε στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων (ΣτΕ 964/2012, ΣτΕ 361/2009, ΣτΕ 3158/2007, ΣτΕ 2937/2006, ΣτΕ 2940/2006).

Επειδή με την ΠΟΛ. 1091/29-4-2013 κοινοποιήθηκε η με αρ. 525/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ σχετικά με την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό ομόφωνα ότι: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικά υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Επειδή ο προσφεύγων υποστηρίζει με την προσφυγή του ότι μη νόμιμα εκδόθηκε σε βάρος του η πιο πάνω απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, γιατί τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν εκδόθηκαν από τον ίδιο, ούτε φέρουν την υπογραφή του καθώς είχε απωλέσει το επίμαχο στέλεχος Τιμ. - Δ. Αποστολής (για την Αγορά Αγροτικών Προϊόντων, σελ. 1-50), ήδη από το 2005, όπως δήλωσε ο ίδιος. Παρά ταύτα δεν γνωστοποίησε έγκαιρα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ την απώλεια αυτού η οποία επισύρει πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 8 περ. θ' του Ν. 2523/1997 αλλά και η μηνυτήρια αναφορά που υπέβαλε στις 26-8-2014 στην Εισαγγελία Πλημμελαιοδικών Σερρών για το αδίκημα της πλαστογραφίας (άρθρο 216 παρ. 3 του Ποινικού Κώδικα) κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποδεικνύει σ' αυτήν, υπεβλήθη πολλά χρόνια μετά την απώλειά του (το 2005) ή μετά την υπεξαίρεσή του όπως ισχυρίζεται.

Επιπροσθέτως αναφέρουμε ότι με την από 18-7-2007 προσωρινή έκθεση ελέγχου ΕΛ.ΓΑ του Προϊσταμένου της Β' Δ.Ο.Υ Σερρών, η οποία συντάχθηκε με αφορμή Δελτία Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Νευροκοπίου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα η εισφορά ΕΛ.ΓΑ που αναλογούσε στα υπ' αριθμ. 1 έως 25 Τιμ. - Δ. Αποστολής (για την Αγορά Αγροτικών Προϊόντων) που εξεδόθησαν από το ίδιο επίμαχο στέλεχος, κατά το έτος 2005, χωρίς να αναφέρει τότε ότι είχε απωλέσει αυτό και χωρίς να αμφισβητήσει την καταλογισθείσα εισφορά. Τα δέκα τιμολόγια τα οποία κρίθηκαν από τον παρόντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ Σερρών εικονικά στο σύνολό τους, για ανύπαρκτες συναλλαγές με αγρότες του ειδικού καθεστώτος του νομού Δράμας, αφορούν εν μέρει στα ίδια τιμολόγια για τα οποία του καταλογίστηκε το 2007, από τη Β' Δ.Ο.Υ Σερρών η εισφορά ΕΛ.ΓΑ.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν δύναται να αποδείξει τον ισχυρισμό του ότι δεν γνώριζε αν αυτά χρησιμοποιήθηκαν από το τρίτο πρόσωπο ούτε ότι δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις εικονικές συναλλαγές. Ευθύνεται καθ' ολοκληρία για την έκδοση αυτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών που περιγράφονται στα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα Τιμ.- Δ. Αποστολής (για την αγορά αγροτικών προϊόντων) καθόσον ο εκδότης αυτών δεν αγόρασε ποτέ τις αναγραφόμενες σ' αυτά ποσότητες όπως δηλώνει άλλωστε και ο ίδιος, δεδομένου μάλιστα, ότι δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τον τρόπο μεταφοράς, ούτε τραπεζικά έγγραφα από τα οποία να αποδεικνύεται ο τρόπος εξόφλησης αυτών(άρθρο 18 παρ. 2 ΠΔ 186/92), το δε στέλεχος του Τιμολογίου(ένα μπλοκ αρ. 1-50), από το οποίο εξεδόθησαν τα ένδικα τιμολόγια, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο καθώς το είχε απωλέσει από το 2005 όπως ισχυρίστηκε.

Σημειώνεται δε ότι τα επίμαχα (εικονικά) φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν προκειμένου οι λήπτες-αγρότες του ειδικού καθεστώτος να αυξήσουν τα ακαθάριστα έσοδά τους από την πώληση των προϊόντων τους και να εγείρουν μεγαλύτερες αξιώσεις για την επιστροφή του φόρου(Φ.Π.Α) που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποίησαν(εικονικά στην προκειμένη περίπτωση) για την παραγωγή των προϊόντων τους.

Επειδή με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν.2523/1997(Φ.Ε.Κ. Α' 179), όπως ισχύει, ορίζεται ότι θεωρείται αυτοτελής παράβαση η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, εκτός εάν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία.

Περαιτέρω από την δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ πυρκαγιάς, πλημμύρας κ.λ.π), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει την δέουσα επιμέλεια για την διαφύλαξη αυτών. Η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. θ', για την μη επιβολή προστίμου στην ανωτέρω περίπτωση, υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία:

Σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης.

Σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, **εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους.**».

Επειδή στην εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15-4-2008 της Γενικής Δ/σης Φορολογίας, στην παρ. 5, αναφέρεται ότι: « Ουσιαστικά η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. θ' του Ν. 2523/1997, ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρω βία, υιοθέτησε τις αποφάσεις του ΣτΕ 1664/1971 & 935/1977.». Με την εγκύκλιο αυτήν δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις σύμφωνα με τις οποίες, η απώλεια ή η κλοπή φορολογικών στοιχείων δεν θα πρέπει να αποτελεί απλώς πρόσχημα αλλά να αποδεικνύεται με βάσει τα στοιχεία που θα πρέπει να προσκομίσει ο φορολογούμενος (π.χ εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.λ.π.) και από τα οποία να προκύπτει ότι επέδειξε την δέουσα επιμέλεια για την φύλαξή τους, αλλά παρά τα μέτρα που είχε λάβει, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί.

Το πότε υπάρχει ανωτέρω βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα προαναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών παραστατικών. Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων αφενός δεν έδειξε την δέουσα επιμέλεια για την διαφύλαξη του επίμαχου στελέχους του Τιμ.- Δ. Αποστολής (για την αγορά αγροτικών προϊόντων σελ. 1-50) και αφετέρου δεν απέδειξε στη φορολογική αρχή ότι η απώλεια αυτού οφείλεται σε λόγους ανωτέρω βίας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17-9-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ Σερρών 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./3-11-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό/17-9-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 499.041,60 €.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).