



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

Καλλιθέα, 9-10-2015

Αριθμός απόφασης: 4138

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18/5/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Δράμας, οδός αριθμός ... κατά της υπ' αριθμ.

.../10-3-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 έως 31/12/2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ. .../10-3-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από 27/2/2015 οικεία έκθεση ελέγχου .
6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.
7. Την από 9/10/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/5/2015 και με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .../10-3-2015 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 24.480,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2002 σύμφωνα με τις διατάξεις των 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 6, 7 παρ. 1 και 13, 11 παρ.1 και 5, 18, 30 παρ. 4, 2 παρ.1 του ΚΒΣ .

Η παράβαση καταλογίστηκε καθόσον ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 12.240,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.203,20 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, το οποίο εκδόθηκε για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Με την υπ' αριθμ. .../5-11-2007 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 24.480,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002- 31/12/2002 λόγω λήψης και καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων –εξόδων ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 12.240,00, εκδόσεως της επιχείρησης «....., ΑΦΜ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 12§1,11§1 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1, κ του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και 19§4 του ν. 2523/97.

Την 13/11/2007 ο προσφεύγων κατέθεσε κατά της ανωτέρω πράξης προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας, η οποία έγινε δεκτή και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../2012 Απόφαση του 1ου Τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας. Με την Απόφασή του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Καβάλας (μεταβατική έδρα Δράμας) ακύρωσε την υπ' αριθμ. .../5-11-2007 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. με το σκεπτικό ότι η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται νομικά πλημμελής και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθόσον δεν εξασφάλισε στον προσφεύγοντα την δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος. Η εν λόγω απόφαση επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Δράμας την 06/10/2014.

Ο Προϊστάμενος αυτής εξέδωσε την υπ' αριθμ....../....../21-10-2014 εντολή ελέγχου προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, όπως αυτός ορίζεται στην υπ' αριθμ./2012 Απόφαση του 1^{ου} Τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας (μεταβατική έδρα Δράμας). Συνεπεία της προαναφερθείσας εντολής συντάχθηκε η από 13-1-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.- επανάληψη διαδικασίας του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Δράμας,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, με σκοπό την ακύρωση και εξαφάνιση άλλως τη μεταρρύθμιση αυτής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής καθόσον:

- Ερείδεται επί μη έγκυρης έκθεσης ελέγχου, αφού δεν αναφέρεται ο τόπος και ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, καθόσον σ' αυτήν δεν αναφέρονται επακριβώς τα οριζόμενα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 21 του Π.Δ.16/1989.
- Συντάχθηκε καθ' υπέρβαση του εύλογου χρόνου κατά τον οποίο κάθε διοικητική ενέργεια οφείλει να λαμβάνει χώρα, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως, γεγονός που αντίκειται στις γενικές αρχές της χρηστής διοίκησης.
- Ο χρόνος που μεσολάβησε από την άσκηση προσφυγής της προηγούμενης πράξης, μέχρι την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης οδήγησε στην εξάντληση των χρονικών ορίων παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης
- Είναι εμφανές ότι παραβιάστηκε η αρχή της ασφάλειας των διοικητικών σχέσεων διότι τα χρονικά όρια ενέργειας που ορίζονται από την κείμενη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 33 ν. 1882/1990 και ΠΟΛ 1130/17-9-2010) έχουν παραβιαστεί.

2. Παράβαση νόμου, ανεπαρκής - πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου, ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα λόγω μη εικονικότητας των συναλλαγών και καλής πίστης του προσφεύγοντος κατά τη λήψη του τιμολογίου καθόσον:

- Η έκθεση ελέγχου δεν απαντά επαρκώς στα επιχειρήματα και τις αιτιάσεις του όπως διατυπώθηκαν στο με αριθμ./15-12-2014 σημείωμα απόψεων.
- Η έκθεση ελέγχου δεν έλαβε υπόψη και δεν σχολίασε ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση έχει αθωωθεί τελεσίδικα και αμετάκλητα από το ποινικό Δικαστήριο, σύμφωνα με την με αριθμό/2009 Απόφαση του Τριμελούς Πλημμελιοδικείου Δράμας, η οποία παράγει δεδικασμένο και δεσμεύει κάθε Διοικητική αρχή καθώς και την με αριθμ./2012 Απόφαση του 1^{ου} Τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας, η οποία ακύρωσε την αριθ./2007(για την ίδια υπόθεση), Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.
- Στηρίζεται σε μεθόδους ελέγχου που αποτελούν ένδειξη και όχι απόδειξη της εικονικότητας της επίμαχης συναλλαγής και του εκδοθέντος παραστατικού, γεγονός που δεν επαρκεί για τη βεβαίωση της παράβασης δεδομένου ότι η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της επικαλούμενης εικονικότητας.

- Αναφέρει ότι η **συντριπτική πλειοψηφία** των φερόμενων πωλήσεων και κατ' επέκταση των φορολογικών στοιχείων που έχει εκδώσει η, είναι εικονικές, και άραγε υπάρχει η παραδοχή ότι υπάρχει αριθμός συναλλαγών της εκδότριας εταιρείας που δεν ήταν εικονικές και συνεπώς η απαίτηση για ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία στην προκείμενη περίπτωση είναι ιδιαίτερα σημαντική. Περαιτέρω ο έλεγχος όφειλε να αιτιολογήσει ποια συγκεκριμένα και εξατομικευμένα στοιχεία οδηγούν στο συμπέρασμα για την εικονικότητα της συναλλαγής.

- Εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι το επίμαχο τιμολόγιο σκοπίμως φέρει αξία λίγο κάτω του ορίου των 15.000,00 €, πάνω από το οποίο απαιτείται η εξόφληση να γίνει με δίγραμμη επιταγή ή με μεταφορά από τραπεζικό λογαριασμό, καθόσον η έκθεση ελέγχου παραβλέπει και δε λαμβάνει υπόψη τη συναλλακτική διευκόλυνση που παρέχει η εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου μέσω μετρητών, ούτε επικαλέστηκε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που οδηγούν στην διάπραξη της παράβασης εκ μέρους του.

- Οι διαπιστώσεις του ελέγχου στηρίχθηκαν σε επαληθεύσεις που δεν αφορούν τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης του προσφεύγοντος αλλά της εκδότριας εταιρείας και της προμηθεύτριας επιχείρησης, ενώ ερεύνησε επιλεκτικά στοιχεία με αποτέλεσμα να εξάγει αυθαίρετα και μη νόμιμα συμπεράσματα, καταλόγισε δε το ως άνω πρόστιμο βάσει γενικών και πλημμελών στοιχείων από μη πλήρη έλεγχο κατά των ως άνω τρίτων.

- Οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις είναι φορολογικώς υπαρκτές και αναγνωρίσιμες, με αποτέλεσμα η επίμαχη συναλλαγή να τεκμαίρεται πραγματική και άρα η ελέγχουσα αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας αυτής.

- Η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι ελλιπέστατη καθώς δεν πιστοποίησε τα πραγματικά περιστατικά αλλά περιορίστηκε σε διαπιστώσεις- αναφορές, αφού δε διαλαμβάνει εάν τα πωληθέντα, με το επίμαχο φορολογικό στοιχείο, είδη παρελήφθησαν εκ μέρους του και καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο βιβλίο, εάν αυτά χρησιμοποιήθηκαν από τον ίδιο, ο τρόπος μεταφοράς των ειδών αυτών στην επιχείρησή του, ο τρόπος πληρωμής του τιμήματος.

- Ο έλεγχος αυθαίρετα και αναιτιολόγητα a priori έκρινε την επίμαχη συναλλαγή ως εικονική, καθόσον πρόκειται για μια κρίση «εξ υποκειμένου», δηλαδή συναγωγική με βάση τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις και όχι εξ αντικειμένου με βάση τη διερεύνηση της κατ' ιδίαν συναλλαγής.

- Ο προσφεύγων δε μπορεί να είναι υπόλογος για τυχόν παρατυπίες της γενόμενης μεταφοράς και παράδοσης των εμπορευμάτων εκ μέρους της εκδότριας επιχείρησης.

- Το γεγονός ότι οι συναλλαγές μεταξύ της εκδότριας εταιρείας και της προμηθεύτριας επιχείρησης είναι ανύπαρκτες, δεν αποδεικνύει ότι είναι ανύπαρκτες και μεταξύ του προσφεύγοντος και της εκδότριας

- Η επίμαχη συναλλαγή μεταξύ του προσφεύγοντος και της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης έγινε κατά τον χρόνο και την ποσότητα που περιγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο, καθόσον αυτός διατηρεί σοβαρή οικονομικά και φοροδοτικά επιχείρηση ενώ τα αναλώσιμα είδη κατά την εκτέλεση των έργων καθαρισμού τα χορηγεί ο ίδιος.

- Επειδή η ως άνω συναλλαγή διενεργήθηκε σε χρονική περίοδο κατά την οποία η εκδότρια επιχείρηση χαρακτηρίζεται ως υπαρκτή και φορολογικά αναγνωρίσιμη με ικανό εύρος συναλλαγών, ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη, καθόσον δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει τις συναλλακτικές σχέσεις της εκδότριας επιχείρησης με λοιπές εταιρείες ούτε εάν αυτή βρισκόταν σε φορολογική αταξία. Περαιτέρω δε ο παρών έλεγχος όφειλε να αποδείξει εάν ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου τελούσε σε καλή πίστη ή όχι μέσα από πιστοποιημένα γεγονότα.

- Η συναλλαγή που περιγράφεται στο επίμαχο τιμολόγιο είναι πραγματική, καθώς: α) τα περιγραφόμενα είδη είναι αναλώσιμα και απαιτούμενα για τις ανάγκες της επιχείρησής του, β) δεν εξέπεσε αλλά αντίθετα απέδωσε το Φ.Π.Α. του επίμαχου τιμολογίου, γ) αποθήκευσε τα ως άνω υλικά με σκοπό τη χρήση αυτών κατά την εκτέλεση των εργασιών του, η εκδότρια εταιρεία δεν ήταν η κύρια προμηθεύτρια της επιχείρησής του καθώς την κρινόμενη περίοδο συνεργαζόταν με πολλές άλλες επιχειρήσεις.

Επί του 1^{ου} προβαλλόμενου λόγου

Επειδή στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή εν προκειμένω η οικεία έκθεση ελέγχου συντάχθηκε κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης και περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή στις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες*

από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΔΕΛ Α .../2.5.2014 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34,62 και 66 του Ν.4174/2013 “Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας”) διευκρινίζονται σχετικά με το άρθρο 66 τα εξής:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 προβλέπεται ότι σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης (π.χ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2007 ακυρώνεται με απόφαση του δικαστηρίου το Νοέμβριο του 2013. Η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με την απόφαση του δικαστηρίου εκδίδει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου τον Μάρτιο του 2014) εφαρμοζόμενης της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 διαδικασίας.»

Επειδή εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 10/03/2015 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 20/4/2015 πριν την παρέλευση της ως άνω οριζόμενης προθεσμίας, αφού η υπ’ αριθμ. .../2012 Απόφαση του 1^{ου} Τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας, επιδόθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ την 6/10/2014.

Επειδή στο 6^ο φύλλο της υπ’ αριθμ. .../2012 Απόφασης του Τμήματος 1ου Τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας (μεταβατική έδρα Δράμας) αναφέρεται ότι: «Επειδή, κατ’ ακολουθία των ανωτέρω, η προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση και η υπόθεση να αναπεμφθεί στη φορολογική αρχή για να ενεργήσει τα νόμιμα (άρθρο 7 παρ. 3 περ. β’ Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας-ΚΚΔ κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999, Φ.Ε.Κ. Α’97)».

Επειδή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, σε συμμόρφωση της υπ’ αριθμ. .../2012 Απόφασης του 1ου Τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας (μεταβατική έδρα Δράμας), εξέδωσε την υπ’ αριθμ. .../21-10-2014 εντολή ελέγχου, συνεπεία της οποίας συντάχθηκε η από 31/1/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.- του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η υπ’ αριθ. .../10-3-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Επειδή η αρχή της ασφάλειας των διοικητικών σχέσεων την οποία επικαλείται ο υπόχρεος απαιτεί στην περίπτωση διεξαγωγής τακτικού φορολογικού ελέγχου ή Επανελέγχου, ως εκ της φύσεως αυτών, την ενδελέχεια για την ολοκλήρωσή του.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επί του 2^{ου} προβαλλόμενου λόγου

Επειδή κατόπιν της 16^{ης} Δεκεμβρίου 2009 συνεδρίασης του Τριμελούς Πλημμελιοδικείου Δράμας, εκδόθηκε η αριθμ./2009 απόφαση που αφορά τον κατηγορούμενο για την πράξη «αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ' εξακολούθηση», μετά από έφεση κατά της υπ' αριθμ./13-10-2008 αποφάσεως του Μονομελούς Πλημμελιοδικείου Δράμας.

Επειδή με την αριθμ./2009 Απόφασή του το Τριμελές Πλημμελιοδικείο Δράμας, έκρινε τον κατηγορούμενο αθώο κατά το χρονικό διάστημα από 3/12/2002 έως 6/6/2006 με το σκεπτικό ότι *«δεν αποδείχτηκε ότι ο κατηγορούμενος τέλεσε την πράξη για την οποία κατηγορείται. Ειδικότερα δεν αποδείχτηκε, ότι ο κατηγορούμενος τα έτη 2002, 2003, 2005 2006 στη Δράμα, από 3-12-2002 μέχρι 16-6-2006, αποδέχθηκε εικονικά φορολογικά στοιχεία κατ' εξακολούθηση και συγκεκριμένα τα αναφερόμενα στο κατηγορητήριο και διατακτικό τιμολόγια-δελτία αποστολής της εταιρείας, αφού όπως αποδείχτηκε, στα τιμολόγια αυτά, ανταποκρίνονται πραγματικές και όχι εικονικές πωλήσεις της, προς την ατομική επιχείρηση του κατηγορούμενου....»*

Επειδή έκτοτε, περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής, νεώτερα στοιχεία και συντάχθηκαν σχετικά δελτία πληροφοριών – εκθέσεις ελέγχου, που αναφέρονται στη δράση των εκδοτριών επιχειρήσεων και, και τεκμηριώνουν την εικονικότητα των συναλλαγών που αυτές διενεργούσαν με λήπτριες εταιρείες μεταξύ των οποίων και αυτή του υπόχρεου και συγκεκριμένα το με αριθμ. πρωτ./6-11-2009 δελτίο πληροφοριών της ΦΑΕ Πειραιά και το με αριθμ. πρωτ./15-5-2009 δελτίο Πληροφοριών του ΔΕΚ Αθηνών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999), μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη. Κατά συνέπεια, το διοικητικό δικαστήριο, κρίνοντας επί της διοικητικής παράβασης, πολλώ μάλλον η φορολογική διοίκηση κατά το στάδιο της επιβολής προστίμων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δεν δεσμεύονται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου (σχετ. 2168/2003 ΣτΕ). Ως εκ τούτου, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθμ./2009 επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα αθωωτική απόφαση Τριμελούς Πλημμελιοδικείου Δράμας δεν δεσμεύει τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, η οποία ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της.

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 στην οικεία έκθεση ελέγχου διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επισυνάπτεται η με ημερομηνία θεώρησης 18/5/2007 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. του προϊσταμένου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της , όπου διαπιστώθηκε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση, με ΑΦΜ, είναι εικονικά στο σύνολό τους διότι αυτά στηρίζονται σε εικονικά τιμολόγια αγορών που έχει λάβει από την επιχείρηση με ΑΦΜ

Επειδή σύμφωνα με τον διενεργηθέντα, στον προσφεύγοντα, έλεγχο διατάξεων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΔΡΑΜΑΣ, κατά τον οποίο αφού ελήφθησαν υπόψη αφ' ενός οι διαπιστώσεις του ως προαναφερθέντος ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε και αφετέρου τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά προέκυψαν από τους ελέγχους των άλλων Υπηρεσιών (το αριθμ./6-11-2009 δελτίο πληροφοριών της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ), αναπτύσσονται διεξοδικά οι διαπιστώσεις ελέγχου, ως προς το επίμαχο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο το οποίο κρίθηκε εικονικό στο σύνολό του.

Συγκεκριμένα το γεγονός ότι η συνολική αξία του φορολογικού στοιχείου είναι ελάχιστα κατώτερη από το όριο των 15.000,00€, όπου η εξόφληση θα έπρεπε να γίνει με δίγραμμη επιταγή ή με μεταφορά από λογαριασμό τράπεζας είναι τακτική συνήθης σε περιπτώσεις εξόφλησης εικονικών τιμολογίων. Επιπλέον στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο δεν αναφέρεται ο αριθμός του αυτοκινήτου με το οποίο έγινε η μεταφορά των προϊόντων.

Επειδή στην κρινόμενη φορολογική περίοδο ο προσφεύγων έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση μόνο το επίμαχο φορολογικό στοιχείο όμως ενδεικτική της σχέσης, της φύσης και της ποιότητας των μεταξύ τους συναλλαγών, είναι τα παρακάτω περιστατικά που έλαβαν χώρα και σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους, και καταδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών του εν γένει :

- Η απόσταση ΑΘΗΝΑ – ΔΡΑΜΑ η οποία είναι περίπου 700 χιλιόμετρα.
- Το γεγονός ότι για τη μεταφορά τους χρησιμοποιούνται Φ.Ι.Χ. τα οποία δεν έχουν τη δυνατότητα να αναπτύξουν μεγάλες ταχύτητες.
- Τον όγκο και το βάρος των μεταφερόμενων εμπορευμάτων.
- Τις ημερομηνίες και ώρες έκδοσης των φορολογικών στοιχείων.(Στην κρινόμενη περίπτωση το τιμολόγιο εκδόθηκε το μήνα Δεκέμβριο και η ώρα αναχώρησης είναι 14.30 μ.μ.).
- Το χρόνο φόρτωσης και εκφόρτωσης και το χρόνο που απαιτείται για τον έλεγχο των παραδιδόμενων εμπορευμάτων.

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 αντισυμβαλλομένου 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 στην προκείμενη περίπτωση δεν αμφισβητείται η ανυπαρξία του εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η εκδότρια επιχείρηση, ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη σε σχέση με το κρινόμενο φορολογικό στοιχείο, επομένως ο ισχυρισμός του ότι τελούσε σε καλή πίστη είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 27/2/2015 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18/5/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2002 – 31/12/2002

Πρόστιμο άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997:

24.380,00 €

(ΒΑΣ.ΥΠ. 1 X Σ.Β2 X100%)

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

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).