



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα

Αριθμός απόφασης:
155/13-12-2013

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 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. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/02-10-2013 ενδικοφανή προσφυγή των: Α) της κοινοπραξίας τεχνικών έργων με την επωνυμία «», ΑΦΜ, που είχε άλλοτε έδρα το Δήμο (..... αριθ.) και μεταφέρθηκε στην (τέρμα οδού) είχε συσταθεί με το από ιδιωτ. συμφωνητικό (καταθ. τούτου στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας) και εκπροσωπείται νόμιμα από τους και , Β) Των μελών της πιο πάνω κοινοπραξίας: α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ αμφοτέρων πολιτικών μηχανικών, κατοίκων Αθηνών οδός, γ), συνταξιούχου, ΑΦΜ κατοίκου, οδός και δ) της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «», με έδρα την Αθήνα (οδός) νόμιμα εκπροσωπούμενης από τους, και Ήδη όμως η εταιρεία αυτή έχει λυθεί και έχει εκκαθαριστεί με το από ιδιωτικό συμφωνητικό (αριθμ. καταθ.στη Δου ΙΕ' Αθηνών) οπότε νόμιμα σήμερα εκπροσωπείται από όλα τα ομορ. και ετερ. μέλη της,,, και και ε) των μελών της λυθείσης και ήδη εκκαθαρισθείσης ετερορ. Εταιρείας με την επωνυμία «» η οποία ήτο

κοινοπρακτούν μέλος της κοινοπραξίας «» τα οποία προσφεύγουν και ατομικά α), β), γ), δ) και ε) κατά κατά της υπ' αριθ./11-09-2013 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχ. περιόδου 1992 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./ 11-9-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. των άρθρων 5 § 10β & 9 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας του οποίου ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 12/12/2013 εισήγηση της υπαλλήλου ΤΕ/Γ και ΠΕ/ΣΤ

Επί της από 02./10./2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των προσώπων που αναφέρονται στην ως άνω § 4 , 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:

Οι ως άνω αναφερόμενοι στην § 4 προσφεύγοντες , με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της υπ' αριθ./11-9-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας πρόστιμο συνολικού ποσού 25.546,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1992 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10β & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 11 , 12§ 1,9,10,11,14, 18§2,9 και 30§ 4 του Π.Δ. 186 / 92 (ΚΒΣ).

Το ανωτέρω πρόστιμο εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, βάσει της από 11/09/2013 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., των υπαλλήλων της ίδιας Δ.Ο.Υ. ΤΕ/Α και ΠΕ/Β, **κατ επανάληψη διαδικασίας** και με αναπόσπαστο τμήμα αυτής την από 11/10/2006 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του υπαλλήλου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Από την έκθεση αυτή προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κοινοπραξία, Α.Φ.Μ, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό και ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς το περιεχόμενο και την αξία της φερόμενης συναλλαγής Τ.Π.Υ. και συγκεκριμένα το με αριθ./25-8-1992, εκδόσεως της επιχειρήσεως του, ΑΦΜ, καθαρής αξίας (χωρίς ΦΠΑ) 4.352.400 δρχ και συνολικής αξίας με ΦΠΑ 5.135.832 δρχ. στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1992. Το επιβληθέν πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10β ν. 2523/97 είναι ισόποσο με το διπλάσιο της καθαρής αξίας του ως άνω αναφερομένου εικονικού τιμολογίου, ήτοι 8.704.800 δρχ (4.352.400 x 2) ή **25.546,00 €**.

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προέβη στην προαναφερθείσα **επανάληψη διαδικασίας** σε βάρος της πιο πάνω ελεγχόμενης επιχείρησης για δεύτερη φορά, συνεπεία της με αριθμό/31-10-2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή της με αριθμό Α/2012 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 12^ο Τριμελές), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/2006 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992 (η οποία είχε επίσης εκδοθεί κατ' επανάληψη διαδικασίας μετά την έκδοση της αριθ./2005 απόφασης Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, με την οποία ακυρώθηκε η αρχικώς εκδοθείσα 284/2003 απόφαση επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ.).

Ο λόγος ακύρωσης της πρώτης πράξης (...../2003) ήταν η μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συγκεκριμένα η παράλειψη σύνταξης επί τόπου έκθεσης κατάσχεσης των παραληφθέντων στοιχείων και ο λόγος ακύρωσης της δεύτερης πράξης με αριθμό/2006 ήταν επειδή η υπ' αριθμ. σχετική έκθεση κατάσχεσης η οποία συντάχθηκε κατ' επανάληψη της διαδικασίας μετά την έκδοση της με αριθμό/2005 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Πειραιά, αναφέρει ως ημερομηνία ελέγχου και κατάσχεσης την 14.10.1994, ήτοι την ημερομηνία του αρχικού ελέγχου και επομένως δεν τεκμαίρεται η διενέργεια της αντίστοιχης υλικής πράξεως την οποία θα πρέπει η έκθεση κατάσχεσης να συνοδεύει και να πιστοποιεί.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. 1081774/638/0015/ΠΟΛ. 1110/18.09.06, σε συνδυασμό και με το με αριθ. πρωτ. 114813/780/0015/28.11.2007 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων (Δ/νση 15^η Βιβλίων και Στοιχείων) με θέμα: «Επανάληψη διαδικασίας λόγω ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου, για νομική πλημμέλεια», στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει, ως νομικώς πλημμελή, πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης). Η επανάληψη της διαδικασίας πραγματοποιείται στην έδρα της επιχείρησης με πραγματική παράδοση και εκ νέου κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων, οπότε και συντάσσεται η σχετική έκθεση στο χρόνο αυτό. Περαιτέρω, η επανάληψη της διαδικασίας δεν απαιτείται να διενεργείται από τους ίδιους υπαλλήλους που είχαν διενεργήσει την αρχική κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων. Εξάλλου, εφόσον υπάρχει δικαστική απόφαση που ακυρώνει την πράξη προστίμου λόγω νομικής πλημμέλειας, είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας, απαλλαγμένη από τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν διενεργηθούν. Τέλος, σε περίπτωση που έχει γίνει διακοπή εργασιών ατομικής επιχείρησης η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί στην κατοικία του φορολογούμενου- πρώην επιτηδευματία ή στην τελευταία έδρα της επιχείρησης (τελευταία γνωστή διεύθυνση έδρας), εφόσον δεν είναι γνωστή η διεύθυνση κατοικίας, και σε περίπτωση που παραστεί ανάγκη ακολουθείται η διαδικασία περί θυροκόλλησης που αναφέρεται στην ανωτέρω εγκύκλιο.

Στην υπό εξέταση υπόθεση, οι ελεγκτές, ύστερα από την με αριθμό/31-10-2012 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, προέβηκαν σε επανάληψη διαδικασίας σε βάρος της πιο πάνω ελεγχόμενης επιχείρησης όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992), αφού πρώτα προέβησαν σε παράδοση και εκ νέου κατάσχεση του επίμαχου φορολογικού στοιχείου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1110/2006, όπως συνάγεται και από την με ημερομηνία 11/9/2013 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Επομένως, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εξέδωσε την υπ' αριθ./11-9-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, διότι, αφενός μεν, σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε. Αφετέρου δε δεν τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν θα διενεργηθούν κατ' επιταγήν σχετικής δικαστικής απόφασης.

Επειδή το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης που αφορά την επιβολή προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01/01-31/12/1992 δεν έχει παραγραφεί. Και τούτο γιατί, η αριθ./2003 αρχική πράξη κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα στις 16/9/2003 στους προσφεύγοντες, δηλαδή μέσα στη δεκαετία που είχε δικαίωμα το δημόσιο για κοινοποίηση απόφασης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 68 του ΝΔ 3323/55 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του Ν. 1828/89 (ΦΕΚ 2 Α' 3/1/1989), που εφαρμόζονται σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 3 περ. ζ' του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Κ.Φ.Σ. Π.Δ.99/77) αναλόγως και για την επιβολή προστίμου για παράβαση του Κ.Φ.Σ.

Επίσης η εκδοθείσα με αριθ./2006 Απόφαση Επιβολής Προστίμου καθώς και η με αριθ./2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις

της παραγράφου 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94, οι οποίες ορίζουν ότι, 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. Επισημαίνουμε μάλιστα, ότι η ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται κάθε φορά που ακυρώνεται για λόγους τυπικούς μία διοικητική πράξη κι αναπέμπεται στη διοίκηση, προκειμένου να επαναλάβει τη διαδικασία χωρίς τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται θέμα εξάντλησης του σχετικού δικαιώματος της Διοίκησης.

Εν προκειμένω, η υπ' αριθ. Α/2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 12^ο Τριμελές), με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/2006 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992, κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ Γλυφάδας στις 14/9/2012. Στη συνέχεια, η με αριθ. / 2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες στις 13/9/2013, δηλαδή μέσα στον προβλεπόμενο, κατά τα ανωτέρω, χρόνο. Επομένως, ο ισχυρισμός περί παραγραφής που προβάλλουν οι προσφεύγοντες τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την 1042042/1398/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1074/9.4.2008 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με θέμα: «Ακρόαση επιτηδευματιών πριν από την έκδοση σε βάρος τους απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του ΚΒΣ», το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του. Το Σ.τ.Ε., στηριζόμενο στις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος, με την υπ' αριθ. 2370/2007 απόφασή του (Ολομέλεια) έκρινε ότι, προκειμένου να επιβληθεί πρόστιμο σε βάρος επιτηδευματία για παράβαση των διατάξεων του ΚΒΣ, η επίδοση σε αυτόν σχετικού σημειώματος με κλήση για παροχή εξηγήσεων για την παράβαση που του αποδίδεται, αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και συνεπώς η παράλειψη της επίδοσης αυτού του σημειώματος πριν από την επιβολή του προστίμου συνεπάγεται ακυρότητα της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999 – ΦΕΚ 45/Α') ορίζονται μεταξύ άλλων ότι οι Διοικητικές Αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα (παρ. 1). Επιπλέον στην παρ. 5 της ανωτέρω Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι για τις τυχόν εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ που έχουν ήδη συνταχθεί από τις ίδιες τις ΔΟΥ ή τις λοιπές ελεγκτικές υπηρεσίες (Ελεγκτικά Κέντρα, ειδικά συνεργεία ελέγχου κ.λπ.) και εκκρεμούν κατά τη λήψη της παρούσας στις υπηρεσίες που τις συνέταξαν, εφόσον από τις εκθέσεις αυτές δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε κλήση των υπόχρεων προς ακρόαση, πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες ανάλογες ενέργειες από τις υπηρεσίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη όσων προαναφέρονται.

Εν προκειμένω, η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε νέα απόφαση επιβολής προστίμου, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκε η αρχική. Πριν από την έκδοση της εν λόγω νέας πράξης κλήθηκαν προς ακρόαση οι προσφεύγοντες με κοινοποίηση σ' αυτούς την με αρ. πρωτ./28/08/2013 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 ν 2690/99. Εξάλλου, έχει κριθεί ότι η τελεσιδίκως ακυρωθείσα καταλογιστική πράξη θεωρείται έκτοτε ως ανίσχυρη ως εξ υπαρχής ουδέποτε εκδοθείσα, μη υφισταμένη πλέον στο νομικό κόσμο και συνεπώς ουδεμία έχουσα έννομη συνέπεια μεταξύ των διαδίκων (ΣτΕ 4637/ 95, 3739/88, 1660/80, Γνωμ. ΝΣΚ 405/ 78, 167/93, 319/2003). Επομένως ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η κλήση προς ακρόαση δεν έγινε σε εύλογο χρονικό διάστημα από τον αρχικό έλεγχο δεν ευσταθεί.

Επειδή στην με αριθμό 1018050/189/ΠΟΛ.1042/ 8.2.1993 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών (με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες και διευκρινίσεις αναφορικά με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992, που αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος), επισημαίνεται ότι με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του Ν. 2065/1992 προστέθηκε παράγραφος 3 στο άρθρο 3 του ν.δ. 3323/1955 και διευκρινίζεται ότι με τις νέες διατάξεις καθίστανται υποκείμενο φόρου και οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992). Οι εταιρείες αυτές, ως γνωστόν, δεν ήσαν υποκείμενο φόρου αυτοτελώς αλλά οι εταίροι τους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη του νομικού προσώπου. Συνεπώς, με την επελθούσα μεταβολή, τα κέρδη του νομικού προσώπου φορολογούνται αυτοτελώς και με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών των εταίρων που συμμετέχουν στις εταιρείες αυτές. Περαιτέρω, με την παρ. 11 της ίδιας ανωτέρω ΠΟΛ διευκρινίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εκδίδεται σε κάθε περίπτωση στο όνομα της εταιρείας, ανεξάρτητα αν η συγκεκριμένη εταιρεία ή κοινοπραξία κρίθηκε εικονική. Επίσης ότι η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου της κοινοπραξίας ή κοινωνίας κοινοποιείται στον εκπρόσωπό της, ο οποίος αναγράφεται στη δήλωση φόρου εισοδήματος και σε περίπτωση που παρέλειψαν να ορίσουν τον εκπρόσωπό τους, σ' οποιοδήποτε μέλος της κοινοπραξίας ή κοινωνίας. Τέλος σε περίπτωση λύσης της εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας η πράξη εκδίδεται στο όνομα αυτών (δηλ. της εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας) και κοινοποιείται σε όλα τα μέλη τους και όταν πρόκειται για πτώχευση η πράξη εκδίδεται στο όνομα της πτωχεύσασας και κοινοποιείται στα μέλη και στο σύνδικο. Επομένως, ο λόγος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα γιατί, ναι μεν έπρεπε να εκδοθεί σε βάρος της κοινοπραξίας, η οποία ειδικώς είχε όλες τις υποχρεώσεις και τυγχάνει την ίδια μεταχείριση με τα λοιπά νομικά πρόσωπα (αρθρ. 2 παρ. 2 του ΚΒΣ), πλην όμως εφόσον είχε λήξει ο χρόνος λειτουργίας της και είχε ήδη διακόψει τις δραστηριότητές της, έπρεπε η κάθε πράξη να εκδοθεί σε βάρος των μελών της κοινοπραξίας με το ποσοστό που βαρύνεται ο καθένας, είναι νομικά αβάσιμος. Σε κάθε δε περίπτωση επισημαίνουμε ότι η προσβαλλόμενη πράξη ορθώς έχει εκδοθεί στο όνομα της κοινοπραξίας, αφού αυτή δεν έχει λυθεί, ανεξάρτητα από τη δηλωθείσα στη Δ.Ο.Υ. ΙΕ' Αθηνών διακοπή της δραστηριότητάς της στις 24-5-1995, όπως, άλλωστε, έκρινε επ' αυτού και η υπ' αριθ. 1771/2012 απόφαση του Διοικ.Πρωτ.Πειραιά (Τμήμα 12^ο Τριμελές), συνεπεία της οποίας αναπέμφθηκε η υπόθεση στη διοίκηση κι εκδόθηκε στη συνέχεια η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή στο άρθρο 14 του ν. 2198/1994 (ΦΕΚ Α 43) ορίζονται τα εξής: «1. Προς το σκοπό της περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, που ανάγονται σε παρελθούσες μέχρι και το έτος 1992 χρήσεις και αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και λοιπές φορολογίες σε σχέση με τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες, καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις υποθέσεις αυτές. Με την ίδια απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ως προς την παρούσα ρύθμιση, κατά παρέκκλιση από τις κείμενες διατάξεις, οι κατηγορίες των υπαγόμενων και εξαιρούμενων φορολογικών υποθέσεων, οι όροι και οι προϋποθέσεις υπαγωγής και επίλυσης, ο τρόπος προσδιορισμού του βεβαιωτέου φόρου και κάθε συναφούς επιβάρυνσης, ο τρόπος βεβαίωσης, είσπραξης και καταβολής αυτών, όπως και η τυχόν χορήγηση έκπτωσης μέχρι ποσοστού είκοσι τοις εκατό (20%) ανάλογα με το χρόνο εξόφλησης, οι όροι και οι προϋποθέσεις για τυχόν απαλλαγή, ολική ή μερική, από τις πάσης φύσεως κυρώσεις και γενικά ό,τι άλλο είναι αναγκαίο για την υλοποίηση της ρύθμισης αυτής. ...». Κατ' επίκληση δε της εξουσιοδοτικής διάταξης της ανωτέρω παραγράφου του άρθρου 14 του ν. 2198/1994 εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1049691/3184/0009Α'ΠΟΛ.1099/27.4.94 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β 354), με την οποία ορίσθηκαν στο μεν άρθρο 3 οι κατηγορίες των υπαγομένων στην εν λόγω ρύθμιση

φορολογικών υποθέσεων, στο δε άρθρο 4 οι κατηγορίες των εξαιρουμένων υποθέσεων. Μεταξύ των τελευταίων περιλαμβάνεται και «Κάθε υπόθεση στην οποία προκύπτει αναμφισβήτητα, από έκθεση ελέγχου ή δελτίο πληροφοριών ή άλλο έγγραφο στοιχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή της ΥΠΕΔΑ. ή άλλης αρχής, η έκδοση ή η λήψη εικονικών ή πλαστών ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας» (περιπτ. η). Περαιτέρω, επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α 151) ορίζονται τα εξής : «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία». Με την παρ. 4 δε της Α.Υ.Ο. 1075512/4987/Α009/ΠΟΛ. 1193/1.7.1996 με θέμα την «Οριστική περαίωση δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των επιτηδευματιών φυσικών προσώπων που περαίωσαν τις ανέλεγκτες υποθέσεις τους με την απόφαση 1049691/3184/0009Α/ΠΟΛ.1099/27.4.94» ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις που περαιώνονται με βάση τις προηγούμενες παραγράφους».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος και αν ακόμα κατέστη οριστική, κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση του αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη, όπως εκ προκειμένου. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ο φορολογούμενος.

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η υπηρεσία ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών (ΥΠΕΔΑ) είχε στη διάθεσή της τα επίδικα τιμολόγια από 4-10-1994. Ο Προϊστάμενος, όμως, της ΔΟΥ Γλυφάδας, την 18/11/94, ημέρα της υπογραφής της πράξης περαίωσης δεν γνώριζε την ύπαρξή τους. Η Δ.Ο.Υ. ΙΕ Αθηνών με το αριθ. πρωτ./10-11-2000 έγγραφό της διαβίβασε τα αποτελέσματα του ελέγχου, σύμφωνα με τα οποία αποδείχθηκε η πλαστικότητα και η εικονικότητα αυτών. Επομένως, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προχώρησε στη περαίωση της υπόθεσης μη γνωρίζοντας την ύπαρξη των επίδικων τιμολογίων, η εκ των υστέρων αποδειχθείσα εικονικότητα των οποίων, έχει ως συνέπεια την έκδοση και κοινοποίηση στους προσφεύγοντες της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, απορριπτέος τυγχάνει και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί δεσμεύσεως της ένδικης διαφοράς από το δεδικασμένο που πηγάζει από τις υπ' αριθ./05 και/12 αποφάσεις του Τριμ. Διοικ. Πρωτ. Πειραιά, για τους λόγους που αναφέρονται στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή. Και τούτο γιατί με τις εν λόγω αποφάσεις ακυρώθηκαν διαφορετικές από την προκειμένη προσβαλλόμενες πράξεις ως νομικά πλημμελείς κι αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση, προκειμένου να εκδώσει νέα πράξη, απαλλαγμένη από τη νομική πλημμέλεια, όπως και συνέβη. Συνεπώς, η νέα πράξη που εκδόθηκε, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν έχει κριθεί από τα διοικητικά δικαστήρια και δεν δεσμεύεται από κανένα δεδικασμένο πηγάζον εξ προαναφερθεισών αποφάσεων.

II . Ως προς την ουσιαστική βασιμότητα των λόγων προσφυγής.

Επειδή, από την με ημερομηνία 10/11/2000 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της αρμόδιας υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΕ Αθηνών, προκύπτει ότι η εκδότρια του με αριθ. /25-8-1992 Τ.Π.Υ, επίμαχου φορολογικού στοιχείου ατομική επιχείρηση του, με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών Γενικές επισκευές πλοίων – διαλύσεις –ενοικιάσεις μηχανημάτων, με έδρα και διακριτικό τίτλο «..... » δεν υπέβαλλε δήλωση έναρξης επιτηδεύματος, ούτε δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ. Επιπλέον, από το τηρούμενο βιβλίο του Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ ΙΕ Αθηνών διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν θεωρηθεί βιβλία και στοιχεία της ανωτέρω επιχείρησης. Η διάτρηση δε που φέρει το επίμαχο εκδοθέν Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, αν και έχει τον κωδικό της εν λόγω Δ.Ο.Υ. (.....), δεν αντιστοιχεί σε νόμιμη θεώρηση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, μετά από έλεγχο που έγινε στις ηλεκτρονικές εφαρμογές του ΚΕΠΥΟ διαπιστώθηκε ότι ο Α.Φ.Μ που αναγραφόταν στο με αριθ. /25-8-1992 Τ.Π.Υ ήταν ανύπαρκτος και δεν αντιστοιχούσε σε φορολογούμενο. Τέλος, από την 3-11-1999 βεβαίωση του Εφοριακού Επιμελητή προκύπτει ότι στην αναγραφόμενη διεύθυνση του επίμαχου τιμολογίου, ήτοι στη, δεν βρέθηκε φορολογούμενος με το όνομα

Επειδή μετά από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με την επωνυμία: «.....» από τον ελεγκτή, κατόπιν εντολής του Προϊσταμένου, βάσει του υπ'αρ. πρωτ. /2000 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ ΙΕ Αθηνών και την από 6/11/2000 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ. και αφού έλαβε υπόψη του ότι ο εκδότης των ενδίκων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δεδομένου ότι δεν βρέθηκε η επιχείρησή του στην διεύθυνση που υπάρχει στα τιμολόγια του, τα τιμολόγια αυτά φέρουν πλαστούς κωδικούς, δεν έχει καταθέσει δήλωση έναρξεως επιτηδεύματος, δεν έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία, ο δε ΑΦΜ που επίσης, υπάρχει στο ένδικο τιμολόγιο είναι ανύπαρκτος, έκρινε ότι η προσφεύγουσα Κοινοπραξία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό Τ.Π.Υ. και ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς το περιεχόμενο και την αξία της φερόμενης συναλλαγής.

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 1591/86 (ΦΕΚ Α 50) ορίζεται ότι: «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: α) ... ζ) Οποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί μ' οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο. η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή όταν αποδίδεται από την φορολογική αρχή σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της (ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, αποδείχθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση των ενδίκων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο και κατ' επέκταση και όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχουν σαν εκδότρια την επιχείρηση αυτή είναι πλαστά και εικονικά και ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς το περιεχόμενο και την αξία της φερόμενης συναλλαγής.

Επειδή μετά την με αρ./2013 κλήση προς ακρόαση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2690/99, κλήθηκαν οι προσφεύγοντες, προκειμένου να εκθέσουν τις απόψεις τους σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου (**κατ' επανάληψη διαδικασίας**). Παρόλα αυτά δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή και η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη ως προς την συναλλαγή αυτή, π.χ. αποδείξεις πληρωμών, παραστατικά τραπεζών, επιταγές. Συνεπώς οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων τυγχάνουν απορριπτέοι ως ουσιαστικά αβάσιμοι.

Επομένως, η καταλογισθείσα παράβαση είναι πλήρως τεκμηριωμένη και ορθά υπεβλήθη το προβλεπόμενο πρόστιμο στην προσφεύγουσα εταιρεία για λήψη πλαστού και εικονικού ως προς το πρόσωπο και ως προς την συναλλαγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./2-10-2013 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της με αριθμό/11-9-2013 ΑΕΠ ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1992.

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

Πρόστιμο άρθρου 5 § 10 περ. β' Ν. 2523/97: 8.704.800 δρχ (4.352.400 x 2) ή **25.546,00 €**.

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε το παραπάνω ποσό προστίμου περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3) αυτού εάν το ποσό του προστίμου καταβληθεί εφάπαξ και είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ και στην περίπτωση που το ποσό υπερβαίνει τα χίλια διακόσια (1.200) ευρώ μειώνεται στο ένα τρίτο (1/3), εφόσον καταβληθεί το τριάντα τοις εκατό (30%) αυτού, κατά την υπογραφή του οικείου πρακτικού ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, ενώ το υπόλοιπο καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 9 ν. 2523/1997, όπως ισχύει ύστερα από το ν. 4172/2013 και εγκ. ΠΟΛ 1210/2013). Το ποσό που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Επί άσκησης προσφυγής είναι καταβλητέο εφάπαξ το 50% του κατά περίπτωση προκύπτοντος (καταλογιζόμενου) βάσει της απόφασης αυτής ποσού, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).