



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

Καλλιθέα 14-01-2014

Αριθμός απόφασης: 74

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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. 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. 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.

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

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

3. Την από 25/09/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/02-10-2013 ενδικοφανή προσφυγή Α) της κοινοπραξίας τεχνικών έργων με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που είχε άλλοτε έδρα το Δήμο Γλυφάδας (.....) και μεταφέρθηκε στην Αθήνα (τέρμα οδού) είχε συσταθεί με το από 4/2/91 ιδιωτ. συμφωνητικό (καταθ. τούτου στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας 11/2/91) και

εκπροσωπείται νόμιμα από τους και , Β) Των μελών της πιο πάνω κοινοπραξίας: α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ αμφοτέρων πολιτικών μηχανικών, κατοίκων οδός, γ), συνταξιούχου, ΑΦΜ κατοίκου, οδός και δ) της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την (οδός— τέρμα) νόμιμα εκπροσωπούμενης από τους, και Ήδη όμως η εταιρεία αυτή έχει λυθεί και έχει εκκαθαριστεί με το από 17/12/1998 ιδιωτικό συμφωνητικό (αριθμ. καταθ./17-12-98 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 α) της υπ' αριθ./11-9-2013 πράξης προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1993, β) της υπ' αριθ./ 11-9-2013 πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992 και γ) της υπ' αριθ./ 11-9-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Την υπ' αριθ./11-9-2013 πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1993, β) Την υπ' αριθ./ 11-9-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992 και γ) Την υπ' αριθ./ 11-9-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 11/09/2013 αντίστοιχες οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 13/01/2014 εισήγηση των υπαλλήλων ΤΕ/Γ΄και ΠΕ/ΣΤ΄.

Επί της από 25/09/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/02-10-2013 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:

α) Της υπ' αριθ./11-9-2013 πράξης προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της κοινοπραξίας «.....», φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 1.054,41 €, πλέον 1.184,11 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, βάσει της από 11/9/2013 έκθεσης ελέγχου Εισοδήματος (επανελέγχος με συμπληρωματικά στοιχεία), του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ. ΠΕ/Β, **κατ' επανάληψη διαδικασίας** και με αναπόσπαστο τμήμα αυτής την από 12/12/2005 έκθεση τακτικού ελέγχου 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. Για το ανωτέρω στοιχείο έχει εκδοθεί ΑΕΠ του ΚΒΣ βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10β ν. 2523/97. Λόγω της 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) και λόγω της δυσαναλογίας μεταξύ των δαπανών των βιβλίων και του πραγματικού κόστους κατασκευής του έργου ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 1/1-31-12-1992 ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά με προσαύξηση του προβλεπόμενου συντελεστή καθαρού κέρδους από 10% στο 13% σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 34 του ν. 2238/94 σε συνδιασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/94. Ήτοι καθαρά κέρδη 4.162.977 δρχ. ή 12.217,10 .

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/30-10-2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή της με αριθμό/2012 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (ΤμήμαΜονομελές), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό .../2005 πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992.

Ο λόγος ακύρωσης της πράξης ήταν επειδή ο έλεγχος (των ελεγκτών της ΥΠ.Ε.Δ.Α,) προέβη στην παραλαβή Στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης χωρίς να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα η παράλειψη σύνταξης επί τόπου έκθεσης κατάσχεσης των παραληφθέντων στοιχείων της.

β) Της υπ' αριθ. / 11-9-2013 πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της «.....», ΦΠΑ ποσού 2.287,41 € πλέον 2.744,89 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 ν 2859/2000.

Γλυφάδας, βάσει της από 11/9/2013 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (επανελέγχος με συμπληρωματικά στοιχεία) , του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.ΠΕ/Β, **κατ' επανάληψη διαδικασίας** και με αναπόσπαστο τμήμα αυτής την από 11/10/2006 έκθεση ελέγχου του υπαλλήλου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας(που θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο της ίδιας Δ.Ο.Υ στις 12/10/2006). 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 επιχείρησής 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. Για το ανωτέρω στοιχείο έχει εκδοθεί ΑΕΠ του ΚΒΣ βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10β ν. 2523/97. Η προσφεύγουσα «.....», εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ αξίας 783.432 δρχ χωρίς να έχει δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 § 1 περ.β του Ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 32 § 1 περ. β.

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/17-10-2012 εντολής ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή της με αριθμό/2012 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα ... Τριμελές), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/2006 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992 (η οποία είχε επίσης εκδοθεί κατ' επανάληψη διαδικασίας μετά την έκδοση της με αριθ...../2005 απόφασης Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, με την οποία ακυρώθηκε η αρχικώς εκδοθείσα με αριθμό/2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992).

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 9/2006 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.

γ) Της υπ' αριθ. / 11-9-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» πρόστιμο συνολικού ποσού 6.897,42 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1992.

Το ανωτέρω πρόστιμο εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, βάσει της από 11/09/2013 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του ν.2523/1997, (επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία), του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.ΠΕ/Β, **κατ' επανάληψη διαδικασίας** και με αναπόσπαστο τμήμα αυτής την από 11/10/2006 έκθεση ελέγχου του υπαλλήλου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας(που θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο της ίδιας Δ.Ο.Υ στις 12/10/2006). Από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα «.....», 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 επιχείρησής του, ΑΦΜ, καθαρής αξίας (χωρίς ΦΠΑ) 4.352.400 δρχ και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτού χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 § 1 περ.β του Ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 32 § 1 περ. β ποσού 783.432 δρχ. (2. 299,14 €) στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1992. Το επιβληθέν πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε του ως άνω αναφερομένου εικονικού τιμολογίου, ήτοι **6.897,42 €** (2.299,14 X 3).

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 /17-10-2012 εντολής ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή της με αριθμό /2012 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (ΤμήμαΤριμελές), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό /2006 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992 (η οποία είχε επίσης εκδοθεί κατ' επανάληψη διαδικασίας μετά την έκδοση της με αριθμό /2005 απόφασης Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, με την οποία ακυρώθηκε η αρχικώς εκδοθείσα με αριθμό /2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992).

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 Τελωνιακών Θεμάτων (Δ/νση 15 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, ο ελεγκτής, ύστερα από την με αρ./30-10-2012, εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, διενήργησε έλεγχο σε επανάληψη διαδικασίας σε βάρος της πιο πάνω ελεγχόμενης επιχείρησης όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), αφού πρώτα προέβη σε παράδοση και εκ νέου κατάσχεση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1110/2006, όπως συνάγεται και από τις με ημερομηνία 11/9/2013 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και έκθεσης ελέγχου ειδικού προστίμου ΦΠΑ, του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΓλυφάδαςΠΕ/Β,. Επομένως, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας εξέδωσε την υπ' αριθ./11-09-2013 προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α καθώς και την/11-09-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997 , 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, στο άρθρο 52 παρ. 2 του Ν. 1642/1986 ορίζεται ότι μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο δεκαετίας όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαπενταετίας εφόσον αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Ν 1642/1986.

Επειδή η παράβαση για τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου ανάγεται στη χρήση 1992 και όχι στις χρήσεις 1994 και 1993 που αναφέρεται στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ και Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1992 δεν έχει παραγραφεί. Και τούτο γιατί, ως αρχικό φύλλο ελέγχου εισοδήματος για τη χρήση 1992 (οικ. Έτος 1993) θεωρείται το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε σύμφωνα με την ΠΟΛ 1099/1994 (ημερομηνία αποδοχής 18/11/1994). Στο δε άρθρο 6 παρ. 1 αυτής (περαίωση υποθέσεων λοιπών φορολογικών αντικειμένων) ορίζεται ότι η περαίωση κάθε μιας ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων λοιπών φορολογικών αντικειμένων. Επομένως η με αριθ./2003 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ είναι συμπληρωματική και κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα στις 31/12/2003 στους προσφεύγοντες, δηλαδή μέσα στη δεκαπενταετία που είχε δικαίωμα το δημόσιο για κοινοποίηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 52 του Ν 1642/1986 (ΦΠΑ) . Επίσης η με αρ./2003 πράξη

επιβολής προστίμου του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 1642/1986 και 6 του Ν. 2523/1997 εκδόθηκε συνέπεια του επανελέγχου, με τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ), ποσού 783.432 δρχ (2.299,14 €) στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1992 χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 § 1 περ.β του Ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 32 § 1 περ. β και κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες εμπρόθεσμα στις 31/12/2003.

Επίσης οι εκδοθείσες με αριθ./2013, και/2013 προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 οι οποίες ισχύουν και για το ΦΠΑ και 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 (ΤμήμαΤριμελές), με την οποία ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς η με αριθμό .../12-10-2006 προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α καθώς και η/12-10-2006, προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992 κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ Γλυφάδας στις 13/09/2012. Στη συνέχεια, η με αριθμό/11-09-2013 προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α καθώς και η/11-9-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997 κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες στις 13/09/2012, δηλαδή μέσα στον προβλεπόμενο, κατά τα ανωτέρω, χρόνο.

Επειδή, η με αρ./11-9-2013 προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της κοινοπραξίας «.....», φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 1.054,41 €, πλέον 1.184,11 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), εκδόθηκε σε βάρος της πιο πάνω ελεγχόμενης επιχείρησης για δεύτερη φορά, συνεπεία της με αριθμό/30-10-2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή της με αριθμό/2012 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα Μονομελές), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό 15/2005 πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992. **Κοινοποιήθηκε δε στους προσφεύγοντες στις 13/09/2013.** Λόγω του ότι η με αρ./2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα Τριμελές) κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ Γλυφάδας στις 25/06/2012 και ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορούσε να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 ,δηλαδή μέχρι της 25/06/2013 η με αρ./11-9-2013 προσβαλλόμενη πράξη θεωρείται ακυρωτέα.

Επομένως, ο ισχυρισμός περί παραγραφής που προβάλλουν οι προσφεύγοντες τυγχάνει αβάσιμος για τις με αρ./2013 και/2013 προσβαλλόμενες πράξεις και βάσιμος για την υπ. αρ./2013 προσβαλλόμενη πράξη, η οποία πρέπει για το λόγο αυτό, να ακυρωθεί.

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 προκειμένων. 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, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας κατά την ημερομηνία περαίωσης της χρήσης 1992 στις 18/11/94 δεν γνώριζε την ύπαρξη του επίδικου τιμολογίου. Συγκεκριμένα : Το με Νο/25-8-1992 επίδικο κατασχεθέν από την ΥΠΕΔΑ Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως της επιχειρήσεως του, ΑΦΜ με λήπτη την προσφεύγουσα κοινοπραξία «.....», διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ Γλυφάδας με το αρ. πρωτ./2000 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΕ' Αθηνών. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας αφού έλαβε γνώση για το νέο αυτό στοιχείο προέβη σε έλεγχο της υπόθεσης, λαμβάνοντας υπ' όψιν την από 06/11/2000 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ελεγκτήτης Δ.Ο.Υ. ΙΕ Αθηνών βάσει της οποίας διαπιστώθηκε η εικονικότητα του επίδικου τιμολογίου. Επομένως η εκ των υστέρων αποδειχθείσα εικονικότητα του ως άνω τιμολογίου, έχει ως συνέπεια την ανατροπή της περαίωσης αυτής και την έκδοση και κοινοποίηση στους προσφεύγοντες των προσβαλλόμενων πράξεων.

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./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 νέες πράξεις, απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκαν οι αρχικές. Πριν από την έκδοση των εν λόγω νέων προσβαλλόμενων πράξεων κλήθηκαν προς ακρόαση οι προσφεύγοντες με κοινοποίηση σ' αυτούς την με αρ. πρωτ./30-08-2013 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 εταιρείας, 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.

Επειδή, απορριπτέος τυγχάνει και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί δεσμεύσεως της ένδικης διαφοράς από το δεδicasμένο που πηγάζει από τις υπ' αριθ./12 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, για τους λόγους που αναφέρονται στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή. Και τούτο γιατί με την εν λόγω απόφαση ακυρώθηκε διαφορετική από την προκειμένη προσβαλλόμενη πράξη ως νομικά πλημμελής κι αναπτέμφθηκε 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 δεδicasμένο πηγάζον εκ των προαναφερθεισών αποφάσεων.

II . Ως προς την ουσιαστική βασιμότητα των λόγων προσφυγής.

Επειδή, από την με ημερομηνία 06/11/2000 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του αρμόδιου υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΕ Αθηνών, προκύπτει ότι η εκδότρια του με αριθ./25-08-1992 Τ.Π.Υ, επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ, αντικείμενο εργασιών, με έδρα και διακριτικό τίτλο «..... » δεν υπέβαλλε δήλωση έναρξης επιτηδεύματος, ούτε δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ. Επιπλέον, από το τηρούμενο βιβλίο θεωρήσεων 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. (1115), 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 της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, 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 ενάρξεως 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) πλαστό και εικονικό Τ.Π.Υ. 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) Οποιοσ 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 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 έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές και η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη ως προς την συναλλαγή αυτή, π.χ. αποδείξεις πληρωμών, παραστατικά τραπεζών, επιταγές συμφωνητικά. Συνεπώς οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων τυγχάνουν απορριπτέοι ως ουσιαστικά αβάσιμοι.

Επειδή οι αναφορές στην φορολογική εικόνα, όπως επίσης και στην επαγγελματική επάρκεια του προσφεύγοντος, δεν αναιρούν σε καμία περίπτωση τα πορίσματα της έκθεσης για την εικονικότητα των στοιχείων, καθόσον κανένα επιπλέον στοιχείο δεν προσκομίστηκε που να επιτρέπει την αναίρεση των δεδομένων επί της βάσεως των οποίων τα στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Επομένως, οι καταλογισθείσες παραβάσεις ΚΒΣ για λήψη εικονικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο και ως προς την συναλλαγή είναι πλήρως τεκμηριωμένες.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, η φορολογική αρχή διασταύρωσε, τεκμηρίωσε και απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο την συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη, και ορθά επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο ΚΒΣ για λήψη εικονικού ως προς την συναλλαγή φορολογικού στοιχείου, απορρίπτουμε τον ισχυρισμό των προσφευγόντων, καθόσον ορθά καταλογίστηκε η διαφορά φόρου ΦΠΑ με τις ανάλογες προσαυξήσεις καθώς και το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 στην προσφεύγουσα εταιρεία για το λόγο ότι εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 § 1 περ.β του Ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 32 § 1 περ. β.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./02-10-2013 ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

Α) την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς α) τη με αριθμ./11-09-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α και β) τη με αριθμ./11-09-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/92, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

Β) την αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς τη με αριθ./11-9-2013 πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και την ακύρωση της εν λόγω πράξης.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής:

α)

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	2.287,41 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.744,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.032,30 €

Το ποσό της παρούσας απόφασης είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 53 & 54 Ν. 2859/2000, στην αρμόδια φορολογική αρχή. Το ποσό που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

β) Πρόστιμο άρθρου 6 Ν. 2523/97: (2.299,14 X 3) 6.897,42 €

Ως προς το εν λόγω πρόστιμο

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) και καταβάλλεται το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου ποσού, κατά την υπογραφή του 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.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, με αναπροσαρμογή του πρόσθετου φόρου μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης, 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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).