



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 19/02/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 659

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210-9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

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

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

3. Την από .../.../2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2014 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Χαλκίδας, οδός κατά

της υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 17/02/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ../.../2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2014 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 6.503.243 δρχ ή 19.085,08 €, πλέον 7.803.894 δρχ ή 22.902,11 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, διενήργησε στη χρήση 1999 έκπτωση φόρου εισροών με βάση πλαστά και εικονικά στοιχεία.

Είχε προηγηθεί τακτικός έλεγχος κατά το έτος 2005 από το ΠΕΚ Αθηνών, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του οποίου, ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1999 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία δύο (2) εικονικά και πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της εκδότριας εταιρείας Ο προσφεύγων δεν επέδειξε κατά τη διάρκεια του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία, γεγονός που επισύρει ανακρίβεια και εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών. Ακολούθως συντάχθηκε η από ../.../2005 έκθεση τακτικού ελέγχου ΦΠΑ και καταλογίστηκε ο οφειλόμενος φόρος με την υπ' αριθ./...-...-2005 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ. Ο προσφεύγων άσκησε στη συνέχεια δικαστική προσφυγή και εν προκειμένω με την υπ' αριθ./2012 Απόφαση του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρώθηκε ως νομικά πλημμελής η υπ' αριθ./...-...-2005 οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Αθηνών, διότι η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, προκειμένου να προσδιορίσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ, αλλά έλαβε υπόψη της τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν για τη φορολογία εισοδήματος του οικονομικού έτους 2000 (χρήση 1999).

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας άσκησε την με αριθμό κατάθεσης/...-...-2014 έφεση του Ελληνικού Δημοσίου κατά της ως άνω απόφασης και περαιτέρω εξέδωσε την υπ' αριθ./...-...-2013 εντολή ελέγχου, προβαίνοντας στην έκδοση νέας σχετικής πράξης

Βάσει της από .../.../2014 έκθεσης επανελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εκδόθηκε η υπ' αριθ./2014 οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, την οποία ο προσφεύγων προσβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητώντας την ακύρωσή της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ακυρότητα προσβαλλόμενης διότι δεν φέρει χρονολογία εκδόσεως.
2. Παράβαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης από την ελεγκτική αρχή.
3. Έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας στο σώμα του προστίμου.
4. Τα βιβλία ήταν ακριβή, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ήταν εσφαλμένος και υπήρξε πλημμέλεια ως προς τον μη αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.
5. Τα τιμολόγια δεν ήταν πλαστά και εικονικά αλλά απεικονίζουν υπαρκτή συναλλαγή

Επειδή με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: 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.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν.2238/94: «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 όπως ορίζεται στην παράγραφο 3δ του άρθρου 84 του ως άνω νόμου: «Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

- α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.
- β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.
- γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.
- δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

Επειδή το άρθρο 16 του (κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του Ν. 2690/1999, Α' 45) Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Περιεχόμενο και τύπος [της διοικητικής πράξης]» ορίζει, στην παράγραφο 1, ότι «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου...»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2282/12-06-2014 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ η έλλειψη ημερομηνίας έκδοσης της διοικητικής πράξης δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή

εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, ο δε καθορισμός της ακριβούς χρονολογίας έκδοσής της δεν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος, το οποίο δεν μεταβλήθηκε ανάμεσα στις δύο αυτές ημερομηνίες.

Επειδή εν προκειμένω, δεν συντρέχει λόγος ακυρώσεως της προσβαλλόμενης πράξης εξ αιτίας της παράλειψης μνείας σε αυτήν της ημερομηνίας έκδοσής της, καθόσον συνάγεται με σαφήνεια ότι η υπό κρίση οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ εκδόθηκε μεταξύ της .../.../2014 (ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης επανελέγχου ΦΠΑ) και της .../.../2014 (ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης στον προσφεύγοντα), ο πρώτος εκ των ισχυρισμών του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται 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.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή ύστερα από την με αριθμ.-/...-...-2013 Εντολή Τακτικού Ελέγχου Επανάληψης Διαδικασίας του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία των με αριθμ.-/2012 και-/2012 αποφάσεων τουΤριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου καθώς και της-/2012 απόφασης του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο προσφεύγων κλήθηκε με την με αρ.πρωτ.....-/...-...-2014 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 για να υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του ελέγχου. Επίσης του επιδόθηκε το με αριθμό-/...-...-2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και ο σχετικός προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ καθώς και ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου ΦΠΑ. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και κατέθεσε τις απόψεις του με τα με αριθμ. πρωτ.-/...-...-2014 και-/...-...-2014 έγγραφα του, οι οποίες και ελήφθησαν υπ' όψη.

Επειδή όπως κρίθηκε με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια

ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

Επειδή, περαιτέρω με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή εν προκειμένω, ουδέποτε προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η ύπαρξη τέτοιων κρίσιμων στοιχείων και μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκομίσθηκε οποιοδήποτε έγγραφο προς επίρρωση των σχετικών ισχυρισμών του, καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή στην προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείψη προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται ο καταλογιζόμενος φόρος, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως, σε καμία περίπτωση η έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας στο σώμα της πράξης δεν συνεπάγεται την ακυρότητα αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου 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.»

Επειδή ακολούθως με την παρ. 4 του ίδιου ως άνω άρθρου του Ν. 2523/1997 ορίζεται: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1999, δύο (2) εικονικά και πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της εταιρείας, συνολικής καθαρής αξίας 14.300.000 δρχ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε στην υπό εξέταση χρήση: «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ Α' 113), δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την

ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 § 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α), β), γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....».

Επειδή, σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 1999 προσδιορίστηκαν ακολούθως και οι φορολογητέες εκροές, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 38 του Ν. 1642/1986 που ορίζουν ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο οικονομικός έφορος προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή το ως άνω άρθρο 38 § 3 του ν.1642/41986 προβλέπει τον τεκμαρτό (εξωλογιστικό) προσδιορισμό της βάσης του ΦΠΑ λόγω αδυναμίας προσδιορισμού αυτής λογιστικά. Ο λόγος δηλαδή της πρόβλεψης του νόμου ανάγεται στο γεγονός, πως επειδή τα βιβλία έχουν κριθεί ανακριβή (λόγω μη επίδειξης αυτών στον έλεγχο και λόγω λήψης εικονικών στοιχείων), είναι αδύνατος ο υπολογισμός της βάσης ΦΠΑ. Η αξία δηλαδή της αντιπαροχής ως συνήθη βάση του υπολογισμού του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 1642/1986 δεν δύναται να προσδιοριστεί λόγω της ανακρίβειας των βιβλίων.

Επειδή, πράγματι, κατ' άρθρο 198 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, οι διοικητικές αρχές οφείλουν να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής. Κατά γενική αρχή, ωστόσο, του διοικητικού δικαίου, σε περίπτωση

ακύρωσης της πράξης για τυπικούς λόγους, ειδικότερα δε πλημμέλειες της αιτιολογίας, η διοίκηση μπορεί να επανέλθει επί της υπόθεσης και να εκδώσει πράξη με το ίδιο περιεχόμενο, απαλλαγμένη όμως από τη διαπιστωθείσα νομική πλημμέλεια, υπό τον όρο, δηλαδή, να είναι προσηκόντως αιτιολογημένη, σύμφωνα με τα κριθέντα με την ακυρωτική απόφαση (ΣτΕ 5765/1995, 5133/1995, 2975/1981). Η ακύρωση, κατά ταύτα, της υπ' αριθ./...-.....2005 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Αθηνών, δυνάμει της με αριθ./2012 Απόφασης του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ουδόλως εμποδίζει τη φορολογική αρχή να εκδώσει και κοινοποιήσει νέα πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., αφ' ης στιγμής έχει θεραπεύσει το, διαγνωσθέν με ισχύ δεδικασμένου, ελάττωμα της αρχικής πράξης. Το δικαίωμα δε της φορολογικής αρχής τελεί υπό την προϋπόθεση μόνον ότι ασκείται εντός του προβλεπόμενου κατά νόμο χρόνου παραγραφής (ΣτΕ 187/2003).

Επειδή καθίσταται σαφές ότι ορθά και σύννομα η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε τη νυν προσβαλλόμενη υπ' αριθ./2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., καθώς η νομική πλημμέλεια ένεκα της οποίας ακυρώθηκε η καταλογιστική πράξη, ήτοι η παράλειψη της ελέγχουσας αρχής να προβεί σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων στην έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., έχει ήδη θεραπευθεί όπως προκύπτει από το πόρισμα της από .../.../2014 οικείας έκθεσης ελέγχου, το δε δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει και κοινοποιήσει νέα πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, γεγονός που σιωπηρά συνομολογεί και ο προσφεύγων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../.../2014 έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ...../...-.....2014 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

Διαφορά φόρου	6.503.243 δρχ (ή 19.085,09 €)
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία προσβαλλόμενη πράξη	7.803.894 δρχ (ή 22.902,11 €)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.407.136 δρχ (ή 41.987,20 €)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).