



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

Καλλιθέα

Αριθμός απόφασης: 143/24-
01-2014

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

γ. 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».

δ. 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».

ε. 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.

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 από 25/09//2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/22-10-2013 ενδικοφανή προσφυγή προσφυγή των: Α) της κοινοπραξίας τεχνικών έργων με την επωνυμία: «.....», ΑΦΜ, που είχε άλλοτε έδρα το Δήμο (.....) και μεταφέρθηκε στην (τέρμα οδού) είχε συσταθεί με το από 4/5/92 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 , κατοίκων οδός , γ) , 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 των υπ' αριθ. /02-10-2013 και /02-10-2013 φύλλων ελέγχου εισοδήματος οικονομικών ετών 1993 και 1994 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02/10/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 24/01/2014 εισήγηση των υπαλλήλων 'και '.

Επί της από 25/09/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου /22-10-2013 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) του υπ'αριθ. /02-10-2013 Φύλλο Ελέγχου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1993 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της κοινοπραξίας «.....», διαφορά φόρου εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 2.486,68 €, πλέον 2.967,56 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) και β) του υπ'αριθ. /02-10-2013 Φύλλο Ελέγχου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/1993) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της κοινοπραξίας «.....», διαφορά φόρου εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 1.240,48 €, πλέον 1.480,32 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Τα ανωτέρω Φύλλα Ελέγχου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, βάσει της από 23/09/2013 (η οποία θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο στις 02/10/2013) έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος , της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ. **κατ' επανάληψη διαδικασίας** και με αναπόσπαστο τμήμα αυτής την από 12/12/2005 έκθεση ελέγχου, του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, Από την έκθεση αυτή προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κοινοπραξία , Α.Φ.Μ , και αντικείμενο εργασιών την , ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή και πλαστά και συγκεκριμένα:

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1992-31/12/1992 κρίθηκαν εικονικά και πλαστά ως προς τη συναλλαγή και εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα (ΑΕΠ) βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10β ν. 2523/97 τα κάτωθι στοιχεία :

- α) το με αριθ. Τ.Π.Υ. έκδοσης της επιχείρησης, καθαρής αξίας 6.020.000 δρχ πλέον ΦΠΑ 1.083.000 δρχ,
- β) το με αριθ. Τ.Π.Υ. έκδοσης της επιχείρησης καθαρής αξίας 10.372.500 δρχ πλέον ΦΠΑ 1.867.050 δρχ και
- γ) το με αριθ. Τ.Π.Υ. της επιχείρησης καθαρής αξίας 6.100.000 δρχ πλέον ΦΠΑ 1.098.000 δρχ.

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1993-31/12/1993 κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή και πλαστά και εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα (ΑΕΠ) βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10β ν. 2523/97 τα κάτωθι στοιχεία :

- α) το με αριθ. Τ.Π.Υ. έκδοσης της επιχείρησης, καθαρής αξίας 4.900.000 δρχ πλέον ΦΠΑ 936.000 δρχ ,
- β) το με αριθ. Τ.Π.Υ. έκδοσης της επιχείρησης καθαρής αξίας 5.200.000 δρχ πλέον ΦΠΑ 936.000 δρχ και
- γ) το με αριθ. Τ.Π.Υ. έκδοσης της επιχείρησης καθαρής αξίας 16.280.000 δρχ πλέον ΦΠΑ 2.930.400 δρχ.

Λόγω των ανωτέρω παραβάσεων 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 καθώς και για τη χρήση 1/1-31-12-1993 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 συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/94. Ήτοι, για τη χρήση 1992 καθαρά κέρδη 10.143.130 δρχ. και για τη χρήση 1993 καθαρά κέρδη 5.059.812 δρχ.

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προέβη στην προαναφερθείσα **επανάληψη διαδικασίας** σε βάρος της πιο πάνω ελεγχόμενης επιχείρησης για δεύτερη φορά, συνεπεία των με αριθμό/27-12-2012 και/27-12-2012 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή των με αριθμό & αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα), σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς η με αριθμό πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992 και η με αριθμό πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1993 αντίστοιχα .

Ο λόγος ακύρωσης των πράξεων ήταν επειδή το πόρισμα του ελέγχου σύμφωνα με την από 12-12-2005 έκθεση του εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, βασίστηκε σε βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης κοινοπραξίας που παρελήφθησαν από ελεγκτικά όργανα της ΥΠ.Ε.Δ.Α. Αθηνών, χωρίς να τηρηθούν οι διαδικασίες του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992 δηλαδή χωρίς να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα η παράλειψη σύνταξης επί τόπου έκθεσης κατάσχεσης των παραληφθέντων στοιχείων της.

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/ση 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, η ελεγκτής, ύστερα από τις με αρ./27-12-2012 και/27-12-2012 εντολές 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 Εισοδήματος (Ν. 2238/94), 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 την με 23/09/2013 (η οποία θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο στις 02/10/2013) έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας εξέδωσε τα υπ' αριθ./02-10-2013 και/02-10-2013 φύλλα ελέγχου Εισοδήματος για τις χρήσεις 1992 και 1993 αντίστοιχα, 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 οι παραβάσεις για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ανάγονται στις χρήσεις 1992 και 1993 και όχι στις χρήσεις 1994 και 1993 που αναφέρεται στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή και το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων φύλλων ελέγχου Εισοδήματος των χρήσεων 1992 και 1993 αντίστοιχα δεν έχει παραγραφεί. Και τούτο γιατί, οι με αριθ. .../2005 και/2005 πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος & επιβολής φόρου κοινοποιήθηκαν εμπρόθεσμα στους προσφεύγοντες το έτος 2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3212/2003 παρ. 3 άρθρο 22 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 10 του ν. 3296/2004, καθόσον είχαν κοινοποιηθεί εμπρόθεσμα στις 31/12/2003 στην ελεγχόμενη επιχείρηση οι με αρ./2003,/2003,/2003,/2003 και/2003 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων για τη λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων. Δηλαδή μέσα στη δεκαετία που είχε δικαίωμα το δημόσιο για κοινοποίηση απόφασης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα

στις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 68 του ΝΔ 3323/55 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 17 του Ν. 1828/89 (ΦΕΚ 2 Α' 3/1/1989) και 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 τα με αριθ./2013 και/2013 προσβαλλόμενα Φύλλα Ελέγχου Εισοδήματος 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. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα), με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/2005 πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων Εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992, και η υπ' αριθ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα), με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/2005 πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων Εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1993 κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ Γλυφάδας στις 04/10/2012. Στη συνέχεια, τα με αριθ./2013 και/2013 προσβαλλόμενα Φύλλα Ελέγχου Εισοδήματος κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες στις 04/10/2013, δηλαδή μέσα στον προβλεπόμενο, κατά τα ανωτέρω, χρόνο.

Επομένως, ο ισχυρισμός περί παραγραφής που προβάλλουν οι προσφεύγοντες τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση ως αρχικό φύλλο ελέγχου για τη χρήση 1992 (οικ. Έτος 1993) θεωρείται το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε σύμφωνα με την ΠΟΛ 1099/1994 (ημερομηνία αποδοχής 18/11/1994). Για τη χρήση 1993 διενεργήθηκε αρχικός τακτικός έλεγχος με την με αρ. εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν 2238/94 λόγω μη περαίωσης της χρήσης αυτής με κάποια απόφαση ή άλλο έλεγχο και ως εκ τούτου η με αρ./2005 ακυρωθείσα πράξη θεωρείται αρχική οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων Εισοδήματος & Επιβολής Φόρου.

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 των επίδικων τιμολογίων. Το με Νο επίδικο κατασχεθέν από την ΥΠΕΔΑ Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως της επιχειρήσεως του, ΑΦΜ με λήπτρια την προσφεύγουσα κοινοπραξία «.....», διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ Γλυφάδας με το αρ. πρωτ. 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 ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΕ Αθηνών βάσει της οποίας διαπιστώθηκε η εικονικότητα του επίδικου τιμολογίου και εκδόθηκε η υπ αρ. αρχική Απόφαση Επιβολής Προστίμου. Επίσης η Δ.Ο.Υ Ε' Πειραιά με το αριθ. πρωτ./10-10-2003 έγγραφό της διαβίβασε τα αποτελέσματα του ελέγχου, της επιχειρήσεως –....., ΑΦΜ με τα οποία

αποδείχθηκε η εικονικότητα του με αριθμ., Τιμολογίου εκδόσεως της επιχειρήσεως με λήπτρια την προσφεύγουσα εταιρεία «.....». Επομένως, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προχώρησε στην περαίωση της υπόθεσης στις 18/11/94 βάσει της ΠΟΛ 1099/1994 μη γνωρίζοντας την ύπαρξη των επίδικων τιμολογίων τα οποία αποτέλεσαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία η εκ των υστέρων αποδειχθείσα εικονικότητα των οποίων, έχει ως συνέπεια την ανατροπή της περαίωσης αυτής και την έκδοση και κοινοποίηση στους προσφεύγοντες των προσβαλλόμενων πράξεων. Επομένως, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η ένδικη φορολογική εγγραφή είναι νομικά απαράδεκτη, αφού με τον προηγηθέντα συμβιβασμό μεταξύ της προσφεύγουσας κοινοπραξίας και του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας έχουν περαιωθεί οι εκκρεμείς δηλώσεις όλων των φορολογιών τυγχάνει απορριπτέος ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος.

Παρόλα αυτά το προσβαλλόμενο υπ' αριθμ. 2013 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικον. έτους 1993 είναι ακυρωτέο, γενομένου δεκτού του σχετικού ισχυρισμού των προσφευγόντων, όχι γιατί εκδόθηκε μετά από περαίωση κι ελλείπει νέων συμπληρωματικών στοιχείων, αλλά λόγω του ότι το εν λόγω φύλλο είναι οριστικό κι όχι συμπληρωματικό, ενώ η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που εκδόθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας και στην οποία το φύλλο αυτό εδράζεται χαρακτηρίζεται ως έκθεση τακτικού -κι όχι συμπληρωματικού- ελέγχου, κατά παράβαση των προαναφερθεισών διατάξεων. Δεδομένου δε ότι η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 απαιτεί τη διενέργεια συμπληρωματικού ελέγχου αν, 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 αν η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, η αρμόδια φορολογική αρχή παρά τω νόμω διενέργησε, αντί αυτού, τακτικό έλεγχο. Ως εκ τούτου το προσβαλλόμενο υπ' αριθμ./..... 2013 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικον. έτους 1993 πρέπει ν' ακυρωθεί.

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' αριθμ. 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 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./2013 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 ν 2690/99. Εξάλλου, έχει κριθεί ότι η τελεσιδικώς 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 ήταν 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 δεδικασμένο που πηγάζει από τις υπ' αριθ./..... και/..... αποφάσεις του Μονομελές 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

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 με δεδομένο ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή κατά το μέρος που στρέφεται κατά του υπ' αριθ. προσβαλλόμενου φύλλου ελέγχου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα ανωτέρω (σελ. 7 απόφασης της Δ/νσής μας), παρέλκει αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών λόγων αυτής όσον αφορά στο εν λόγω φύλλο ελέγχου.

Όσον αφορά δε στο υπ' αριθ. προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου κρίνουμε ότι:

Επειδή μετά από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με την επωνυμία «.....», από τον ελεγκτή, κατόπιν εντολών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, για τις χρήσεις 1992 και 1993 η οποίες εκδόθηκαν βάσει του υπ' αρ. πρωτ δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Ε΄ Πειραιά και αφού έλαβε υπόψη του ότι ο εκδότης των με αριθ., και ενδίκων φορολογικών στοιχείων, και συγκεκριμένα η επιχείρηση –....., ΑΦΜ είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι όλες οι συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές και όχι πραγματικές, δεδομένου ότι κατά τις κρινόμενες χρονικές περιόδους, δεν απασχολούσε προσωπικό, δεν είχε στην κατοχή της τεχνικά μηχανικά μέσα τα οποία ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών όπως αυτές περιγράφονται στα επίδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, δεν είχε συμβάσεις με κάποιους υπεργολάβους, ούτε διαπιστώθηκε η έκδοση τέτοιων φορολογικών στοιχείων από τρίτους, δεν βρέθηκε κατατεθειμένο ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ εκδότριας και λήπτριας επιχείρησης δεν βρέθηκε η επιχείρησή στη φερόμενη ως έδρα χωρίς ωστόσο να έχει κάνει διακοπή εργασιών, ούτε μεταφορά έδρας, η ίδια διεύθυνση ήταν δηλωμένη και από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις ενώ ο χώρος βρέθηκε κενός από επιτόπιο έλεγχο, έκρινε ότι η προσφεύγουσα Κοινοπραξία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο (2) εικονικά Τ.Π.Υ. ως προς το περιεχόμενο και την αξία των φερόμενων συναλλαγών.

Επίσης μετά από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με την επωνυμία «.....», από τον ελεγκτή, κατόπιν εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, η οποία εκδόθηκε βάσει του υπ' αρ. πρωτ/2003 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Ε΄ Πειραιά και αφού έλαβε υπόψη του ότι ο εκδότης του με αριθ. ένδικου φορολογικού στοιχείου, και συγκεκριμένα η επιχείρηση –....., ΑΦΜ είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι όλες οι συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές και όχι πραγματικές, δεδομένου ότι κατά την κρινόμενη χρονική περίοδο, δεν απασχολούσε προσωπικό, δεν είχε στην κατοχή της τεχνικά μηχανικά μέσα τα οποία ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών όπως αυτές περιγράφονται στα επίδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, δεν είχε συμβάσεις με κάποιους υπεργολάβους, ούτε διαπιστώθηκε η έκδοση τέτοιων φορολογικών στοιχείων από τρίτους, δεν βρέθηκε κατατεθειμένο ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ εκδότριας και λήπτριας επιχείρησης δεν βρέθηκε η επιχείρησή στη φερόμενη ως έδρα χωρίς ωστόσο να έχει κάνει διακοπή εργασιών, ούτε μεταφορά έδρας, η ίδια διεύθυνση ήταν δηλωμένη και από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις ενώ ο χώρος βρέθηκε κενός από επανειλημμένες επισκέψεις συνεργείων ελέγχου, έκρινε ότι η προσφεύγουσα Κοινοπραξία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό Τ.Π.Υ. ως προς το περιεχόμενο και την αξία της φερόμενης συναλλαγής.

Επιπλέον μετά από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με την επωνυμία: «.....» από τον ελεγκτή, κατόπιν εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, η οποία εκδόθηκε βάσει του υπ' αρ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών του

..... ΤΕΚ Πειραιά και αφού έλαβε υπόψη του ότι ο εκδότης του με Νο ενδίκου φορολογικού στοιχείου, δεν είχε υποβάλλει ποτέ δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ , είχε αναχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα και η διαχειρίστρια δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί, ήταν δηλαδή εταιρεία φορολογικώς ανύπαρκτη, έκρινε, ότι η προσφεύγουσα εταιρεία 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 επιτηδευματία 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 όταν αποδίδεται από την φορολογική αρχή σε ορισμένο επιτηδευματία 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 είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της, **είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (ΣτΕ 116/2013 ,πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). Σύμφωνα με την νομολογία (βλ. ΣτΕ 116/2013, κ.α.) συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη προκύπτει όταν ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων τιμολογίων έκανε έναρξη επιτηδεύματος και θεώρησε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχειρήσεως χρησιμοποιώντας ψευδή διεύθυνση κατοικίας, όταν κατά τη μετάβαση των ελεγκτών στο

μισθωμένο ακίνητο, που φαίνεται ως έδρα του, δεν ανευρέθηκαν επαγγελματικές εγκαταστάσεις, γεγονός που επιβεβαιώθηκε και από πληροφορίες από τις παρακείμενες επιχειρήσεις ότι δεν λειτούργησε καθόλου στην δηλωθείσα έδρα, όταν δεν έχει τη δυνατότητα να εκτελέσει τις εργασίες που αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής κλπ.

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 τις συναλλαγές αυτές, 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 των εκθέσεων 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, απορρίπτουμε τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι δεν υπήρξε, εκ μέρους της κοινοπραξίας, αποδοχή τιμολογίων εικονικής συναλλαγής, διότι ο έλεγχος, τεκμηρίωσε και απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο την συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτών, και ορθά επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα ΚΒΣ για λήψη εικονικών και πλαστών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων. Επίσης λόγω των ανωτέρω παραβάσεων 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 χρήση12-1993 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 συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/94. Ήτοι, καθαρά κέρδη 5.059.812 δρχ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./22-10-2013 ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

Α) την αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το/02-10-2013 Φύλλο Ελέγχου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1993 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και την ακύρωση της εν λόγω πράξης.

Β) την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το/02-10-2013 Φύλλο Ελέγχου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1993) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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:

Οικονομικό έτος 1994

Διαφορά φόρου	1.240,48 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.480,32
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.720,80

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).