



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-11-2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Αριθμός απόφασης: 3114

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 20-6-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του-....., ΑΦΜ, κατοίκου-....., οδός κατά της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 1992 και της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 1992 και την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10-5-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-6-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 1992 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 13.905,77€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης 13.449,67€, ήτοι 27.355,44€.

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 1992 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα ποσού 9.563,98€ και συγκεκριμένα ποσό 293,47€ για μη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. και ποσό 9.270,51€ για μη υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για την περίοδο 1/1/1992 – 31/12/1992.

Οι παραπάνω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 10-5-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου – επανάληψη διαδικασίας, κατόπιν της με αριθμό/2018 εντολής μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.. Με το/1992 Δελτίο Πληροφοριών του Ειδικού Συνεργείου της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης Αθηνών της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, γνωστοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ότι από την επεξεργασία επίσημων και ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων που κατασχέθηκαν στην οικία του ομοιοπαθητικού γιατρού , προέκυψε ότι ο τελευταίος ασχολήθηκε από το έτος 1989 και μεταγενέστερα με διακίνηση φαρμάκων και καλλυντικών χωρίς προηγούμενη έναρξη δραστηριότητας και χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων και ότι η που διατηρεί φαρμακείο στην οδό στην πραγματοποίησε μαζί του συναλλαγές χωρίς να ζητήσει και να λάβει για τις συναλλαγές αυτές φορολογικά στοιχεία. Με βάση το πιο πάνω δελτίο και ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ εξέδωσε πράξεις επιβολής προστίμου σε βάρος της φαρμακοποιού. Μετά από διοικητικές προσφυγές της τελευταίας διατάχθηκε επανέλεγχος της υπόθεσης από τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και μετά από νέα επεξεργασία των κατασχεμένων στοιχείων που φυλάσσονταν στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, διαπιστώθηκε ότι το πρόσωπο που πραγματοποίησε τις επιλήψιμες συναλλαγές που αποδίδονταν στην φαρμακοποιό ήταν ο προσφεύγων. Κατόπιν τούτων μηδενίστηκαν από την Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ τα πρόστιμα που είχαν επιβληθεί στην επιχείρηση της και ο φάκελος της υπόθεσης διαβιβάστηκε αρχικά στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, ως αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του προσφεύγοντα και στην συνέχεια στη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ επειδή στη συγκεκριμένη Δ.Ο.Υ. είχαν υποβληθεί δηλώσεις.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, συντάχθηκε η από 27-5-2005 έκθεση τακτικού ελέγχου, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι εξής πράξεις:

α) η/2005 πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 1992, με την οποία του επιβλήθηκε κύριος φόρος 4.738.392 δρχ. (ήτοι 13.905,77€) και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 7.107.588 δρχ. (ήτοι 20.858,66€),

β) η/2005 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1992, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 3.158.928 δρχ. (ήτοι 9.270,51€) λόγω μη υποβολής προσωρινών δηλώσεων ΦΠΑ, και

γ) η/2005 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1992, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 100.000 δρχ. (ήτοι 293,47€) λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.

Κατά των πιο πάνω πράξεων ασκήθηκε η από 27-02-2014 προσφυγή από τον ελεγχόμενο, η οποία εκδικάστηκε στις 03-04-2014. Το 14^ο Μονομελές Τμήμα του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την με αριθμό/2017 απόφαση του, δέχθηκε την προσφυγή και ακύρωσε τις προαναφερόμενες πράξεις, αναφέροντας: «...Επειδή, όπως από το προεκτεθέν περιεχόμενο της από 27-5-2005 εκθέσεως ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών από την φερόμενη άσκηση εμπορίας του προσφεύγοντος κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο στο προαναφερθέν ποσό (26.324.403 δραχμές) στηρίχθηκε αποκλειστικά στο ότι τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας περιόδου προσδιορίστηκαν στο ύψος αυτό στην φορολογία εισοδήματος, χωρίς δηλαδή να διενεργηθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή ιδιαίτερος έλεγχος και να προσδιοριστούν αυτοτελώς οι φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος, όπως απαιτείται, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν.1642/1986. Ενόψει τούτου η υπ' αρ./2005 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, που στηρίζεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, είναι νομικώς πλημμελής, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή, και, για το λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί, όπως άλλωστε και η έχουσα παρακολουθηματικό χαρακτήρα υπ' αρ./2005 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1992 του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου, καθόσον το επιβληθέν με αυτήν πρόστιμο λόγω μη υποβολής προσωρινών δηλώσεων ΦΠΑ προσδιορίζεται κατά το νόμο (άρθρο 47 παρ. 1 περ. β του ν.1642/1986) σε ποσό ανάλογο του καταλογιζόμενου κύριου φόρου. Περαιτέρω, όσον αφορά την υπ' αρ./2005 πράξη επιβολής προστίμου του ως άνω Προϊσταμένου, ύψους 100.000 δραχμών, στο σώμα αυτής αναφέρεται ως παράβαση για την κατ' άρθρο 47 παρ.6 του ν.1642/1986 επιβολή προστίμου η μη υποβολή από τον προσφεύγοντα εκκαθαριστικής δηλώσεως Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-1992, παρότι στη σχετικώς συνταχθείσα από 27-5-2005 έκθεση ελέγχου της ως άνω υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού αναφέρεται ως διαπιστωθείσα παράβαση ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος υπέβαλε ανακριβή εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για την ένδικη διαχειριστική περίοδο. Η διάσταση όμως αυτή μεταξύ της προσβαλλόμενης πράξεως και της στηρίζουσας αυτήν εκθέσεως ελέγχου ως προς τα καταλογιζόμενα και συνιστώντα την παράβαση πραγματικά περιστατικά συνιστά νομική πλημμέλεια της υπ' αρ./2005 πράξεως επιβολής προστίμου (βλ. ΣτΕ 1166/1996) και για το λόγο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί...».

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ διενήργησε έλεγχο στα αρχεία της Υπηρεσίας και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα έσοδα του προσφεύγοντα, βάσει των επιταγών που είχε εκδόσει προς τον , δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α.. Κοινοποιήθηκε δια θυροκόλλησης στις 22-3-2019, το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων

Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), με το οποίο γνωστοποιήθηκαν οι διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου και κλήθηκε ο προσφεύγων όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο προαναφερόμενο σημείωμα, ούτε προσκόμισε μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου κανένα στοιχείο.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων με επίκληση «επανάληψη διαδικασίας»
- Παραγραφή
- Αντισυνταγματικότητα των πράξεων
- Πλάνη της φορολογικής αρχής ως προς τα πραγματικά περιστατικά – παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης
- Παντελής έλλειψη πραγματικής βάσης και νόμιμης αιτιολογίας των πράξεων
- Παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου αναφορικά με το 2^ο προσβαλλόμενο πρόστιμο (των 9.270,51€)
- Παραβίαση του ουσιώδους τύπου της σύνταξης έγκυρης έκθεσης κατάσχεσης κατά την αφαίρεση των ένδικων στοιχείων

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014:

«3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται. ...

7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης. ...

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 2 του ν.4281/2014:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, όπως όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 52 «Παραγραφή» του ν.1642/1986 (ΦΕΚ Α' 125/ 21-08-1986) και ίσχυε για τη χρήση 1992:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο δεκαετίας, από το τέλος του έτους μέσα στο

οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο δεκαετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαπενταετίας, εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε προσωρινή ή εκκαθαριστική δήλωση».

Επειδή, όπως όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 54 «Λοιπές διαδικαστικές διατάξεις.» του ν.1642/1986 (ΦΕΚ Α' 125/ 21-08-1986) και ίσχυε για τη χρήση 1992: «1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, όπως όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 68 «Παραγραφή» του ν.3323/1955 (ΦΕΚ Α' 214/ 1955) και ίσχυε για τη χρήση 1992: «6. Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή η παραγραφή διακόπτεται κατά την δικαστική διαδικασία, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 261 «Έγερση αγωγής» του Αστικού Κώδικα: «Την παραγραφή διακόπτει η έγερση της αγωγής. Η παραγραφή που διακόπηκε με τον τρόπο αυτό αρχίζει και πάλι από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδίκων ή του δικαστηρίου.»

Επειδή η παραγραφή διακόπτεται κατά την δικαστική διαδικασία, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 269 «Υποβολή διαφοράς σε διαιτητές κλπ.» του Αστικού Κώδικα: «Την παραγραφή διακόπτει η υποβολή σε διαιτησία ή σε διοικητική αρχή ή σε διοικητικό δικαστήριο ή σε άλλο ειδικό δικαστήριο της διαφοράς που αναφέρεται στην αξίωση. Οι διατάξεις των άρθρων 261 έως 263, 267 έως 268 εφαρμόζονται αναλόγως.»

Επειδή η παραγραφή διακόπτεται κατά την δικαστική διαδικασία, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 75 «Συνέπειες κατάθεσης και επίδοσης» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας:

«1. Η εκκρεμοδικία αρχίζει με την κατάθεση της αγωγής και λήγει με τη δημοσίευση της οριστικής απόφασης ή την κατάργηση της δίκης.

2. Τα κατά το ουσιαστικό δίκαιο έννομα αποτελέσματα της άσκησης της αγωγής επέρχονται, ως προς τον εναγόμενο, από την επίδοσή της σε αυτόν από τον ενάγοντα. Η παραγραφή, η οποία σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο διακόπηκε, αρχίζει πάλι μόνο από την τελεσιδικία της απόφασης ή την κατάργηση της δίκης.

3. Μεταβολή του αιτήματος της αγωγής είναι απαράδεκτη. Κατ' εξαίρεση, ο ενάγων μπορεί, ως το τέλος της πρώτης συζήτησης, να περιορίσει το αίτημα της αγωγής ή να το μετατρέψει από καταψηφιστικό σε αναγνωριστικό ή από αναγνωριστικό σε καταψηφιστικό.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση ΣΤΕ 369/2018 (Τμ. ΣΤ'):

«Εξάλλου, κατά τα παγίως κριθέντα (ενδεικτικώς, ΣΤΕ 4381/2014, 1287/2013, 848/2003, 4125/1999), η αρχή της παραγραφής εν επιδικία, η οποία προϋποθέτει την αδράνεια των διαδίκων, δεν δύναται να εφαρμοσθεί στη διοικητική δικονομία, δεδομένου ότι στη διοικητική δικονομία η διαδικασία κινείται αυτεπαγγέλτως και όχι με πρωτοβουλία των διαδίκων, με συνέπεια ο διάδικος καθ' ου τρέχει η παραγραφή να μην έχει τη δυνατότητα να την διακόψει επιχειρώντας διαδικαστικές πράξεις, πράξεις δηλαδή οι οποίες προβλέπονται ειδικώς στον νόμο και επάγονται νομικές συνέπειες στην κίνηση και στην πρόοδο της διαδικασίας.

Τούτο επαναλαμβάνεται στη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 22 του Ν. 2479/1997 (ΦΕΚ Α' 67), στην οποία ορίζεται ρητά ότι «Οι ισχύουσες διατάξεις για την παραγραφή αξιώσεων κατά τη διάρκεια της επιδικίας δεν εφαρμόζονται στις εκδικαζόμενες από τα διοικητικά δικαστήρια υποθέσεις», ενώ και η διάταξη του άρθρου 75 παρ. 2 του, κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97), Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας αποκλείει, ομοίως, τη δυνατότητα παραγραφής εν επιδικία (ΣΤΕ 2655/2013).

Ενόψει των ανωτέρω, και υπό την ισχύ των διατάξεων του Ν. 2362/1995, η παραγραφή χρηματικής απαιτήσεως κατά του Ελληνικού Δημοσίου βεβαιωθείσης με τελεσίδικη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία διακόπηκε με την άσκηση αιτήσεως αναιρέσεως κατ' αυτής, δεν αρχίζει εκ νέου ούτε συμπληρώνεται καθ' ον χρόνο εκκρεμεί η εκδίκαση της αιτήσεως αναιρέσεως (πρβλ. ΣΤΕ 4139/1999).

Περαιτέρω, και στην περίπτωση της θέσεως της υποθέσεως στο αρχείο, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 2298/1995, είτε με πράξη του Προέδρου του οικείου σχηματισμού είτε με την έκδοση δικαστικής αποφάσεως, η παραγραφή της εν λόγω αξιώσεως ρυθμίζεται αποκλειστικώς από τις προπαρατεθείσες, ειδικές διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού, με συνέπεια η ρύθμιση της διατάξεως της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 2298/1995, κατά την οποία η αίτηση αναιρέσεως θεωρείται στην περίπτωση αυτή ως μηδέποτε ασκηθείσα, να μην ασκεί από την άποψη αυτή επιρροή. Λαμβανομένου δε υπόψη ότι η θεσπισθείσα με την παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 2298/1995 διαδικασία δεν κινείται με πρωτοβουλία του διαδίκου καθ' ου τρέχει η παραγραφή, πρέπει, για την ταυτότητα του λόγου, να εφαρμοσθεί και στην περίπτωση αυτή η απαγόρευση της παραγραφής εν επιδικία (πρβλ. ΣΤΕ 1214/2002). Κατ' ακολουθία, η διακοπείσα ως άνω παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την έκδοση της πράξεως του Προέδρου, με την οποία τίθεται η υπόθεση στο αρχείο, ή από τη δημοσίευση της σχετικής αποφάσεως.»

Επειδή οι ως άνω διατάξεις ισχύουν και για το Φ.Π.Α. (άρθρο 51 παρ.1 του ν.1642/1986). Επισημαίνουμε μάλιστα, ότι η ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται κάθε φορά που ακυρώνεται για

λόγους τυπικούς μια διοικητική πράξη, προκειμένου η Διοίκηση να επαναλάβει τη διαδικασία χωρίς τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται θέμα εξάντλησης του σχετικού δικαιώματος της Διοίκησης.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι πράξεις αφορούν στη χρήση 1992 και εκδόθηκαν αρχικά στις 27-5-2005, ήτοι εντός του χρόνου δικαιώματος Δημοσίου για έκδοση πράξεων, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει οιαδήποτε δήλωση Φ.Π.Α. για τη χρήση 1992. Ο προσφεύγων άσκησε το 2006 δικαστική προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2013 Απόφαση του Δικαστηρίου που διέταξε χωρισμό δικογράφου. Η νέα προσφυγή κατατέθηκε στις 27-2-2014 και η οριστική απόφαση του Δικαστηρίου εκδόθηκε το 2017.

Επειδή εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 10-5-2019 και πριν την παρέλευση της ως άνω οριζόμενης ετήσιας προθεσμίας, αφού η με αριθμό/2017 Απόφαση του 14^{ου} Τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. την 31-10-2018 δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί πλημμέλειας των αρχικών πράξεων του 2005

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση /1998 του Συμβουλίου της Επικρατείας – Τμήμα Β: «4. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση, με την οποία έγινε δεκτόν ότι το ένδικο φύλλο ελέγχου νομίμως εξεδόθη, είναι αναιρετέα, διότι αφενός μεν μετά την ακύρωση του αρχικού φύλλου ελέγχου για ουσιαστική πλημμέλεια, με την υπ' αριθ. /1990 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η φορολογική αρχή δεν μπορούσε σε καμμία περίπτωση να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου φόρου κύκλου εργασιών για το κρινόμενο έτος, καθόσον τούτο θα προσέκρουε στο προκύπτον από την απόφαση αυτή δεδικοσμένο, αφετέρου δε το ένδικο φύλλο ελέγχου είχε την ίδια όπως και το αρχικό πλημμέλεια, δοθέντος ότι η συνοδεύουσα τούτο έκθεση ελέγχου δεν ήταν αυτοτελής εν σχέσει με την αφορώσα την φορολογία εισοδήματος έκθεση και δεν περιείχε κρίση για αυτοτελή προσδιορισμό των υποκειμένων στο φόρο κύκλου εργασιών ακαθαρίστων εσόδων. Οι λόγοι αυτοί αναιρέσεως είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι. Και τούτο διότι σε περίπτωση ακυρώσεως πράξεως της φορολογικής αρχής με απόφαση των διοικητικών δικαστηρίων για τυπικούς λόγους δεν κωλύεται η φορολογική αρχή να εκδώσει νέα πράξη για το ίδιο αντικείμενο, απηλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια για την οποία ακυρώθηκε η αρχική και συνεπώς νομίμως στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή, μετά την ακύρωση του αρχικού φύλλου ελέγχου λόγω μη αυτοτελούς και ανεξαρτήτου εν σχέσει με την φορολογία εισοδήματος προσδιορισμού των υποκειμένων σε φόρο κύκλου εργασιών ακαθαρίστων εσόδων, δηλαδή, για τυπικό λόγο εξέδωσε το ένδικο φύλλο, το οποίο είναι απηλλαγμένο από την πλημμέλεια αυτή, εφόσον όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη απόφαση, ερείδεται επί της από 16.8.1990 εκθέσεως ελέγχου στην οποία παρατίθενται αναλυτικώς τα στοιχεία που έλαβε υπόψη η φορολογική αρχή για τον αυτοτελή σε σχέση με την φορολογία εισοδήματος προσδιορισμό των υποκειμένων στον ένδικο φόρο ακαθαρίστων εσόδων της αναιρεσείουσας.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό 464/2001 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1223/ 20-10-2001:

«β) Από τις διατάξεις που αφορούν το φορολογικό δεδικασμένο (άρθρο 119 Κ.Φ.Δ. και ήδη 197 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) προκύπτει ότι μετά την ακύρωση της πράξεως επιβολής προστίμου ΚΒΣ, με απόφαση των διοικητικών δικαστηρίων για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια) αποκλείεται η επάνοδος της φορολογικής αρχής επί του ιδίου ζητήματος μόνον στην περίπτωση εκδόσεως πράξεως ταυτόσημης με εκείνη που ακυρώθηκε (ΣτΕ 52/82 ΔΕΝ 1982, 1315).

Αντίθετα δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, πέρα από την άσκηση των κατά νόμο ενδίκων μέσων, να εκδώσει νέα πράξη με το ίδιο αντικείμενο, απηλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκε η αρχική (ΣτΕ 5133/95 Διδικ 1997, 1258, 52/82, 2685/82, 4008/83, 2975/81, 3561/82, 613/76, 1245, 2792/79, Χατζητζανής Φορολογική Δικονομία υπ' αρ. 119 ΚΦΔ σελ. 445, γνωμ. ΝΣΚ 6267/91, 274/2000, 814/89).»

Επειδή, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 50 του ν.4223/2013: *«7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»*

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το 14^ο Μονομελές Τμήμα του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την με αριθμό/2017 απόφαση του, ακύρωσε τις αρχικές πράξεις (...../2005,/2005 και/2005), αναφέροντας: *«...Επειδή, όπως από το προεκτεθέν περιεχόμενο της από 27-5-2005 εκθέσεως ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών από την φερόμενη άσκηση εμπορίας του προσφεύγοντος κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο στο προαναφερθέν ποσό (26.324.403 δραχμές) στηρίχθηκε αποκλειστικά στο ότι τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας περιόδου προσδιορίστηκαν στο ύψος αυτό στην φορολογία εισοδήματος, χωρίς δηλαδή να διενεργηθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή ιδιαίτερος έλεγχος και να προσδιοριστούν αυτοτελώς οι φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος, όπως απαιτείται, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν.1642/1986. Ενόψει τούτου η υπ' αρ./2005 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, που στηρίζεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, είναι νομικώς πλημμελής, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή, και, για το λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί, όπως άλλωστε και η έχουσα παρακολουθηματικό χαρακτήρα υπ' αρ./2005 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1992 του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου, καθόσον το επιβληθέν με αυτήν πρόστιμο λόγω μη υποβολής προσωρινών δηλώσεων ΦΠΑ προσδιορίζεται κατά το νόμο (άρθρο 47 παρ. 1 περ. β του ν.1642/1986) σε ποσό ανάλογο του καταλογιζόμενου κύριου*

φόρου. Περαιτέρω, όσον αφορά την υπ' αρ./2005 πράξη επιβολής προστίμου του ως άνω Προϊσταμένου, ύψους 100.000 δραχμών, στο σώμα αυτής αναφέρεται ως παράβαση για την κατ' άρθρο 47 παρ.6 του ν.1642/1986 επιβολή προστίμου η μη υποβολή από τον προσφεύγοντα εκκαθαριστικής δηλώσεως Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-1992, παρότι στη σχετικώς συνταχθείσα από 27-5-2005 έκθεση ελέγχου της ως άνω υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού αναφέρεται ως διαπιστωθείσα παράβαση ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος υπέβαλε ανακριβή εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για την ένδικη διαχειριστική περίοδο. Η διάσταση όμως αυτή μεταξύ της προσβαλλόμενης πράξεως και της στηρίζουσας αυτήν εκθέσεως ελέγχου ως προς τα καταλογιζόμενα και συνιστώντα την παράβαση πραγματικά περιστατικά συνιστά νομική πλημμέλεια της υπ' αρ./2005 πράξεως επιβολής προστίμου (βλ. ΣτΕ 1166/1996) και για το λόγο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί....».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις βάσει έκθεσης ελέγχου, στην οποία γίνεται προσδιορισμός των εκροών του προσφεύγοντα, και στην πράξη επιβολής προστίμου γίνεται ορθή μνεία ότι επιβάλλεται λόγω μη υποβολής από τον προσφεύγοντα εκκαθαριστικής και περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.. Με την έκθεση ελέγχου και τις νέες πράξεις αίρονται οι νομικές πλημμέλειες που προσδιόρισε η προαναφερθείσα απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Ορθά, λοιπόν, η έκθεση ελέγχου αναφέρει ότι αφορά σε επανάληψη διαδικασίας και αυτό ενισχύει τη μη παραγραφή της συγκεκριμένης χρήσης για το Φ.Π.Α. του προσφεύγοντα.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας των πράξεων

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται δικαστικές αποφάσεις που αφορούν στη μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης και στη μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας κατάσχεσης. Όλες οι επικαλούμενες και προσκομιζόμενες αποφάσεις είχαν δημοσιευθεί πριν τη σύνταξη της με αριθμό/2013 έκθεσης κατάσχεσης, η οποία συνετάχθη κατόπιν αυτών των αποφάσεων προς άρση των πλημμελειών που αυτές αναφέρουν κατά την κατάσχεση των στοιχείων.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, έχουν αρθεί και οι πλημμέλειες που είχαν προσδιοριστεί στις επικαλούμενες δικαστικές αποφάσεις, οι οποίες αφορούσαν είτε άλλες χρήσεις είτε άλλους διαδίκους, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα.

Αναφορικά με τον προσδιορισμό του προστίμου Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής

Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...»* . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 3762/2015).

Επειδή στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά

επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως «διορθωτική». Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του «δευτεροβάθμιου» οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, παρά το γεγονός ότι δεν αναφέρει ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του ως λόγο ακύρωσης/ τροποποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, τον τρόπο υπολογισμού του προστίμου Φ.Π.Α., πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται από τον προσφεύγοντα. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 31 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του ν.1642/1986 (ΦΕΚ Α' 125/ 21-08-1986): «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23, οφείλουν να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α) Προσωρινή δήλωση για κάθε

φορολογική περίοδο, ως εξής: ... ββ) κάθε ημερολογιακό δίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το δίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 47 «Παράλειψη υποβολής δήλωσης - Ανακριβής δήλωση - Εκπρόθεσμη δήλωση» του ν.1642/1986 (ΦΕΚ Α' 125/ 21-08-1986):

«1. Οι υπόχρεοι που δεν υποβάλλουν προσωρινή δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό τριακόσια τοις εκατό (300%) του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος, λόγω μη υποβολής της δήλωσης. ...

5. Η εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης, η ανακρίβεια του περιεχομένου της και η παράλειψη της υποβολής της συνεπάγονται την επιβολή προστίμου δραχμών τριάντα χιλιάδων (30.000), εκατό χιλιάδων (100.000) και εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000), αντίστοιχα.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 48 «Παράλειψη υποβολής δήλωσης - Ανακριβής δήλωση - Εκπρόθεσμη δήλωση» του ν.1642/1986 (ΦΕΚ Α' 125/ 21-08-1986), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 11 του ν.2386/1996: *«1. Στα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος νόμου επιβάλλεται αυτοτελώς, για κάθε παράβαση, πρόστιμο από είκοσι χιλιάδες (20.000) δραχμές έως τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται προκειμένου για τις δηλώσεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, εφόσον προκύπτει φόρος για καταβολή.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999): *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»*

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013):

«1. 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.

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

Επειδή, ορίζει το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013): «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο από τις περιοδικές δηλώσεις δεν επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο γι' αυτές, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και ως εκ τούτου, τροποποιείται η πράξη επιβολής προστίμου/2019, κατά το μέρος που αφορά στο πρόστιμο για τις μη υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1992.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις της έκθεσης επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/20-6-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και:

- την επικύρωση/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και
- την τροποποίηση της/2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α..

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

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 1992 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	13.905,77€
Πρόστιμο/ πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης	13.449,67€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.355,44€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 1992 (...../2019):

Μη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.	293,47€
Μη υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.	0€
ΣΥΝΟΛΟ	293,47€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.