



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 26 / 11 / 2018

Αριθμός Απόφασης **4789**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 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).
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης στις 06/05/2010 προσφυγή με αίτημα συμβιβασμού (διοικητική επίλυση διαφοράς), της επιχείρησης με την επωνυμία, με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /18-02-2010 Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων, **β)** της υπ' αριθμ. /18-02-2010 Πράξης Επιβολής Προστίμου ν. 820/1978, **γ)** της υπ' αριθμ. /18-02-2010 Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, **δ)** της υπ' αριθμ. /17-02-2010 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 48§1 του ν. 1642/1986, **ε)** της υπ' αριθμ. /17-02-2010 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 47§2β ν. 1642/1986 και **στ)** της υπ' αριθμ. /17-02-2010 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 47§6 ν. 1642/1986 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, διαχ/κής περιόδου **01/01-31/12/1987**, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5. Την υπ' αριθμ. /2015 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 1^ο μονομελές),

6. Το υπ' αριθμ. /15-11-2018 έγγραφο της ΔΟΥ Δ' Αθηνών (Αριθ. Πρωτ. ΔΕΔ. /16-11-2018),

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,
Επί της από **06/05/2010** προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς για τις προαναφερόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, το οποίο **κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις προαναφερόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχ/κή περίοδο **01/01-31/12/1987** τα κατωτέρω ποσά:

α) Με την υπ' αριθ./**18-02-2010** Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων, καταλογίστηκε ποσό χαρτοσήμου 128.246 δρχ, ΟΓΑ χαρ/μου 25.649 δρχ, προστίμου λόγω ανακρίβειας 120% ποσού 153.895 δρχ και συνολικά 307.790 δρχ ή **903,27€**,

β) Με την υπ' αριθμ./**18-02-2010** Πράξη Επιβολής Προστίμου, καταλογίστηκε πρόστιμο ποσού 20.000 δρχ ή **58,69€**, για παράβαση των άρθρων 31 και 40 του ν. 820/1978,

γ) Με την υπ' αριθμ./**18-02-2010** Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, καταλογίστηκε το συνολικό ποσό των **9.778.808 δρχ** ή **28.697,90€** (Χρεωστικό υπόλοιπο 4.889.404 δρχ πλέον προσαύξηση 100%)

δ) Με την υπ' αριθμ./**17-02-2010** Πράξη Επιβολής Προστίμου καταλογίστηκε πρόστιμο ποσού 200.000 δρχ ή **586,94€**, για παράβαση του άρθρου 48§1 του ν. 1642/1986,

ε) Με την υπ' αριθμ./**17-02-2010** Πράξη Επιβολής Προστίμου καταλογίστηκε πρόστιμο ποσού **9.778.808 δρχ** ή **28.697,90€**, για παράβαση του άρθρου 47§2β του ν. 1642/1986 και

στ) Με την υπ' αριθμ./**17-02-2010** Πράξη Επιβολής Προστίμου καταλογίστηκε πρόστιμο ποσού **50.000 δρχ** ή **146,74€**, για παράβαση του άρθρου 47§6 του ν. 1642/1986.

Οι ανωτέρω πράξεις, προέκυψαν μετά τη διενέργεια ελέγχου σε **επανάληψη διαδικασίας** με την υπ' αριθμ./**30-10-2009** **εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, κατόπιν της υπ' αριθμ./**2009** Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς οι ακόλουθες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών: η υπ' αριθμ./**1996** Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων, η υπ' αριθμ./**1996** Πράξη Επιβολής Προστίμου ν. 820/1978, η υπ' αριθμ./**1996** Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και οι ταυτάριθμες με αριθ./**1996** Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 48§1 του ν. 1642/1986, του άρθρου 47§2β του ν. 1642/1986 και του άρθρου 47§6 του ν. 1642/1986, οι οποίες είχαν εκδοθεί με βάση το πόρισμα των από **20/12/1996** εκθέσεων ελέγχου **1)** φορολογίας εισοδήματος, **2)** Προστίμων άρθρων 31 και 40 του ν. 820/1978 και **3)** ΦΠΑ, δεδομένου ότι η κατάσχεση ορισμένων στοιχείων, έγινε από την ΥΠΕΔΑ Αθηνών με απόδειξη παραλαβής και όχι με έκθεση κατάσχεσης.

Με βάση το πόρισμα των ως άνω από **20/12/1996** εκθέσεων ελέγχου, καθώς και της από **17/02/2010** έκθεσης ελέγχου που συντάχθηκε μετά από επανάληψη διαδικασίας από τη ΔΟΥ Ι' Αθηνών, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Μετά την επεξεργασία ανεπισημών και επισημών στοιχείων που διαβιβάστηκαν στη ΔΟΥ με το με αριθ. πρωτ./**10-08-1990** δελτίο πληροφοριών της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, προέκυψε για την προσφεύγουσα για τη χρήση **1987**, απόκρυψη εσόδων ποσού **274.150 δρχ**,

Ακολουθώντας, δεδομένου ότι τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν **ανακριβή**, ο έλεγχος προέβη στον **εξωλογιστικό** προσδιορισμό των **ακαθαρίστων εσόδων** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§2γ στο ποσό των **161.170.361 δρχ** (ήτοι: Ακαθ. Έσοδα δήλωσης ποσού 134.034.484 δρχ, πλέον αποκρυβέντα έσοδα και το σύνολο αυτών, προσαυξήθηκε κατά 20%) και των **καθαρών κερδών** στο ποσό των **31.589.391 δρχ**, που προέκυψαν μετά την εφαρμογή του Σ.Κ.Κ με **ΚΩΔ 6312** (*Έμπορος γυναικείων υφασμάτων, ετοίμων ενδυμάτων, φορεμάτων και λευκών ειδών λιανικώς 14%*) στα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου, προσαυξημένου κατά 40%, ήτοι $14\% + (14\% \times 40\%) = 19,60\%$.

Τα ίδια ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προσδιορίστηκαν αυτοτελώς και για τη φορολογία ΦΠΑ στην από 20/12/1996 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθμ./06-05-2010 προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του προϊστάμενου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ότι απαράδεκτως και καταχρηστικώς διενεργήθηκε ο έλεγχος σε επανάληψη διαδικασίας,
2. Ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων στην επίμαχη χρήση, έχει υποπέσει σε παραγραφή,
3. Ότι δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία για την κατάσχεση από τη ΔΟΥ Ι' Αθηνών,
4. Ότι παράνομα, αβάσιμα και αόριστα ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της ως ανακριβή,
5. Ότι δεν έχει διενεργηθεί αυτοτελής προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία ΦΠΑ,
6. Ότι τα πρόσθετα τέλη και ο πρόσθετος φόρος, έπρεπε να υπολογιστούν με τις διατάξεις του ν. 2523/1997, δεδομένου ότι οι πράξεις εκδόθηκαν μετά τη θέση αυτού σε ισχύ,
7. Ότι δεν επιδόθηκε σημείωμα του άρθρου 45§8 του ν. 99/1977 (ΚΦΣ)

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθμ./10-08-1990 δελτίο πληροφοριών της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, απεστάλησαν στην αρμόδια ΔΟΥ κατασχεθέντα ανεπίσημα στοιχεία τα οποία είχαν κατασχεθεί από την ίδια υπηρεσία με τις υπ' αριθμ./29-05-1986,/30-05-1986 και/20-01-1987 εκθέσεις κατάσχεσης καθώς και επίσημα στοιχεία που είχαν παραληφθεί με την υπ' αριθμ./02-06-1987 Απόδειξη Παραλαβής. Από την επεξεργασία των ανεπισημών στοιχείων που έγινε από την ΥΠΕΔΑ Αθηνών, προέκυψε για την προσφεύγουσα **απόκρυψη πωλήσεων**, που ανήλθε για τη **χρήση 1987** στο ποσό των **274.150 δρχ.** Επακολούθησε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ από τη Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών και συντάχθηκαν οι από **20/12/1996** εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προστίμων ν.820/78 και ΦΠΑ, από τις οποίες προκύπτει ότι τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή**, και προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα **ακαθάριστα έσοδα** στο ποσό των **161.170.361 δρχ** (ήτοι: Ακαθ. Έσοδα προσδιορισθέντα με τη δήλωση 134.034.484 δρχ, πλέον αποκρυβέντα έσοδα, και το σύνολο αυτών, προσαυξήθηκε κατά 20%) και τα **καθαρά κέρδη** σε **31.589.391 δρχ**, που προέκυψαν μετά την εφαρμογή του Σ.Κ.Κ με **ΚΩΔ 6312** (*Έμπορος γυναικείων υφασμάτων, ετοίμων ενδυμάτων, φορεμάτων και λευκών ειδών λιανικώς 14%*) στα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου, προσαυξημένου κατά 40%, ήτοι $14\% + (14\% \times 40\%) = 19,60\%$. Τα ίδια ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προσδιορίστηκαν αυτοτελώς και για τη φορολογία ΦΠΑ στην από 20/12/1996 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ.

Ακολούθως, από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, εκδόθηκαν οι κατωτέρω Πράξεις:

α) η υπ' αριθ./1996 Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων, **β)** η υπ' αριθμ./1996 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρων 31 και 40 του ν. 820/1978, **γ)** η υπ' αριθμ. **2/1996** Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, **δ)** η υπ' αριθμ./1996 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 48§1 ν.1642/1986, **ε)** η υπ' αριθμ./1996 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 47§2β ν. 1642/1986 και **στ)** η υπ' αριθμ./1996 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 47§6 ν. 1642/1986.

Κατά των ανωτέρω πράξεων, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, μετά την εκδίκαση της οποίας, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2009 **Απόφαση** του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία οι εν λόγω πράξεις ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς, και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική Αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία, ήτοι η τήρηση του ουσιώδους τύπου της κατάσχεσης των στοιχείων.

Σε εκτέλεση της ως άνω Δικαστικής Απόφασης, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, η υπ' αριθμ./2009 εντολή ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί **επανάληψη της διαδικασίας** έκδοσης των εν λόγω πράξεων, μετά δε από τον σχετικό έλεγχο, αφού

τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατάσχεσης των στοιχείων, συντάχθηκε από τον ελεγκτή της ίδιας ΔΟΥ η από **17/02/2010 έκθεση ελέγχου**, και εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της ίδιας ΔΟΥ, οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Κατά των εν λόγω πράξεων, η προσφεύγουσα άσκησε την από **06/05/2010 προσφυγή με αίτημα συμβιβασμού** ενώπιον του μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Το **Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών** (τμήμα 1^ο μονομελές), με την υπ' αριθμ./**2015 Απόφασή του**, έκρινε ότι, από κανένα στοιχείο του δικογράφου ούτε από άλλο έγγραφο της δικογραφίας προκύπτει ότι εξετάστηκε και επιτεύχθηκε ή ματαιώθηκε το αίτημα εξώδικης επίλυσης της διαφοράς από τη φορολογική αρχή, το οποίο είχε υποβληθεί μαζί με την προσφυγή στις **06/05/2010** (α/α/2010), αποφάσισε την αναβολή της έκδοσης οριστικής απόφασης επί της προσφυγής και ανέπεμψε την υπόθεση στο προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία εξέτασης της αίτησης διοικητικής επίλυσης της συγκεκριμένης φορολογικής διαφοράς.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω Απόφασης, η αρμόδια ΔΟΥ Δ' Αθηνών, συνέταξε την με αριθ. πρωτ./**13-11/2018 Πρόσκληση**, με την οποία την καλούσε όπως εντός πέντε ημερών προσέλθει στα γραφεία της Υπηρεσίας για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς επί των διοικητικών πράξεων που εκδόθηκαν σε βάρος της και για τις οποίες εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθμ./**2015 Απόφαση** του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Η πρόσκληση κοινοποιήθηκε στον πληρεξούσιο δικηγόρο της προσφεύγουσας, στις **14/11/2018**. Ωστόσο, η προσφεύγουσα **δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση** και η ανωτέρω ΔΟΥ, διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην υπηρεσία μας με το αριθμ. πρωτ./**15-11-2018 έγγραφό της**, το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ**/16-11-2018 από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, με την ως άνω προσφυγή της η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό των ενδίκων φόρων τελών και προστίμων, **έχει υποπέσει σε παραγραφή**,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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,...», με τις διατάξεις του **άρθρου 68§1 του ν.δ 3323/1955** (Α' 214) όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 13§2 του ν. 2065/1992 (Α' 113), οριζόταν ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 52 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει μετά από πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Μετά από την πάροδο της δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου», με τις διατάξεις του **άρθρου 52§1 ν. 1642/1986** (Α' 125), όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 11§24 του ν. 2386/1996 (Α' 43), οριζόταν ότι: «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 εκκαθαριστής 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», με τις διατάξεις του **άρθρου 84§6 του ν. 2238/1994** (Α'151), ορίζεται 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» και με τις διατάξεις του **άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα** (Π.Δ.456/1984) ορίζεται ότι: «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια» και κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 3514/96, ΣτΕ 2579/98, 28/75, ΣτΕ 737/79, ΣτΕ 3293/79, ΣτΕ 3556/80, ΣτΕ 394/82, ΣτΕ 1890/85, ΣτΕ 3514/96, ΣτΕ 1561/03 κ.λ., ΝΣΚ γνωμ. 73/79), ελλείψει υφισταμένης στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου διατάξεως περί

παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών το έτος 1996 και εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν καταλογιστικές πράξεις εντός του έτους 1996, οπότε **δεν είχε παρέλθει η προθεσμία παραγραφής που οριζόταν από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις** (ήτοι δεκαετία για τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ και εικοσαετία για τα τέλη χαρτοσήμου),

Περαιτέρω, δεδομένου ότι η υπ' αριθμ./2009 Απόφαση του Δ.Π.Α κοινοποιήθηκε στον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ι' Αθηνών στις **28/07/2009**, και οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις **08/03/2010**, ούτε στην περίπτωση αυτή έχει παρέλθει η προθεσμία του ενός έτους που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84§6 του ν. 2238/1994 και επομένως το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και τελών στην επίμαχη χρήση, δεν έχει παραγραφεί.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής, **απορρίπτεται**.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία για την κατάσχεση των βιβλίων από τη ΔΟΥ Ι' Αθηνών,

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1110/18-09-2006** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, δόθηκαν οδηγίες για την Επανάληψη διαδικασίας στην περίπτωση της ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, όπου αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, 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), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο «Έκθεση Κατάσχεσης»), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης). Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράφει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος

υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνέταιρος κ.λπ. β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η ελέγχουσα φορολογική Αρχή προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο σε **επανάληψη διαδικασίας** στην προσφεύγουσα, εξέδωσε κατ' εφαρμογή της ανωτέρω εγκυκλίου την υπ' αριθ./30-10-2009 **εντολή ελέγχου**, για την παράδοση και την εκ νέου κατάσχεση των επίμαχων στοιχείων, συνέταξε δε την υπ' αριθμ./12-02-2010 **έκθεση κατάσχεσης** και την υπ' αριθμ./12-02-2010 **απόδειξη παραλαβής**. Στη συνέχεια οι ελεγκτές μετέβησαν στην έδρα της προσφεύγουσας στην οδό, και θυροκόλλησαν εκεί τα εν λόγω έγγραφα, δεδομένου ότι δεν βρέθηκε στην έδρα κάποιος εκπρόσωπος της επιχείρησης, υπάλληλος, κλπ, προκειμένου να υπογράψει τις εκθέσεις παράδοσης και εκ νέου κατάσχεσης των βιβλίων.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **424/2017** Απόφαση του Β' τμήματος του **ΣτΕ** « ... εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως»

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **συνέτρεξαν ειδικοί αντικειμενικοί λόγοι** ένεκα των οποίων κατέστη πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη κατασχεθέντων στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου σύμφωνα με την **ΣτΕ 424/2017**, νομίμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Πράξεις και επομένως οι ισχυρισμοί της που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παράνομα, αβάσιμα και αόριστα ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της ως ανακριβή,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 43** του **π.δ 99/1977** (Α' 34) ορίζεται ότι: «**1)** Ο Οικονομικός Έφορος υποχρεούται να αναγνωρίζει τα εκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα, εφόσον τα βιβλία και τα στοιχεία ταύτα κρίνονται επαρκή και ακριβή. Οσάκις τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, ο Οικονομικός Έφορος υποχρεούται να μη αναγνωρίζει τα εκ τούτων προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα, να απορρίπτει τα βιβλία και στοιχεία ταύτα και να προσδιορίζει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικώς. **2)** Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και τα στοιχεία οσάκις ... Ανακριβή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία οσάκις εις ταύτα ο υπόχρεος, διαζευτικώς ή αθροιστικώς, δεν εμφανίζει υπαρκτά έσοδα ή εμφανίζει ανακριβή τοιαύτα, εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα έξοδα, δεν εμφανίζει στοιχεία απογραφής ή εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα τοιαύτα και εν γένει δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση, εκ των τοιούτων δε πράξεων ή παραλείψεων επηρεάζονται ουσιαστικώς τα εκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα,...», με τις διατάξεις του **άρθρου 36** του **ν. 3323/1955** (Α' 214) ορίζεται ότι: «**1)** Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των εμπορικών επιχειρήσεων, περί των οποίων ορίζει η διάταξις του εδαφίου γ' της παρ. 1 του άρθρου 33α, ενεργείται διά πολλαπλασιασμού των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης επί ειδικούς κατά γενικής κατηγορίας επιχειρήσεων συντελεστές καθαρού κέρδους,... **2)** Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι συντελεστές αυτοί καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, ΦΕΚ Α' 34) η τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά σαράντα τα εκατό (40%)» και με τις διατάξεις του **άρθρου 34§2** του **ν. 3323/1955** (Α' 214) ορίζεται ότι: «Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) ... β) ..., γ) Επί μη τηρουσών βιβλία και στοιχεία του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων η τηρουσών τοιαύτα ανεπαρκή η ανακριβή η κατωτέρας της προσηκούσης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικώς επί τη βάσει των υπό του Οικονομικού Εφόρου διατιθεμένων στοιχείων και πληροφοριών περί της εκτάσεως της συναλλακτικής δράσεως της επιχείρησης και των εν γένει συνθηκών λειτουργίας αυτής. Δια τον τοιούτον προσδιορισμόν λαμβάνονται ιδία υπ' όψιν αι υπό της επιχείρησης εμφανιζόμεναι αγοραί και πωλήσεις, το εμφανιζόμενον μικτόν κέρδος, ως και το πραγματοποιούμενον τοιούτον

παρ' ετέρων ομοειδών επιχειρήσεων εργαζομένων υπό παρομοίας συνθήκας, το απασχολούμενον προσωπικόν, το ύψος των επενδεδυμένων κεφαλαίων ως και των ιδίων κεφαλαίων κινήσεως, το ποσόν των δανείων και πιστώσεων, το ποσόν των εξόδων παραγωγής και διαθέσεως των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχειρίσεως και πάσης εν γένει επαγγελματικής δαπάνης»,

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από **20/12/1996** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα που διατηρούσε τρία καταστήματα λιανικής πώλησης γυναικείων ενδυμάτων, τήρησε κατά την κρινόμενη χρήση **1987** βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας (εσόδων – εξόδων) του Κ.Φ.Σ (π.δ 99/1977), από τα οποία προέκυψαν έσοδα από πώληση εμπορευμάτων ποσού **134.034.484 δρχ.** Η φορολογική αρχή απέρριψε ως ανακριβή τα βιβλία και τα στοιχεία, δεδομένου ότι μετά από την επεξεργασία ανεπισημών στοιχείων, διαπιστώθηκε απόκρυψη εσόδων ποσού 274.150 δρχ και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας. Η μη εμφάνιση στα τηρούμενα βιβλία της εσόδων, συνεπάγεται ανακρίβεια του βιβλίου τούτου κατά τη διάταξη του άρθρου 43§2 του π.δ 99/1977.

Επομένως, δεδομένης της κρίσης της φορολογικής Αρχής για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας ως ανακριβών, στην δε έκθεση ελέγχου περιγράφονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις του ΚΦΣ και περαιτέρω βεβαιώνεται ότι οι παραβάσεις αυτές καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, ορθώς η φορολογική Αρχή προσέφυγε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών.

Συνεπώς, πρέπει **να απορριφθεί ως αβάσιμος** ο λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, ότι ο έλεγχος παράνομα, αβάσιμα και αόριστα ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της ως ανακριβή.

Επειδή επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τον έλεγχο δεν διενεργήθηκε αυτοτελής προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία ΦΠΑ,

Επειδή στο άρθρο 38 του ν. 1642/1986 ορίζεται ότι: «**1)** Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον οικονομικό έφορο που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ... **2)** Ο οικονομικός έφορος ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. **3)** 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 η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. 4) ... 5) ... 6) ...»

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, κατά τον προσδιορισμό δε των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά το νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στην φορολογία εισοδήματος. Ως εκ τούτου, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεων και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν έγινε αυτοτελής έλεγχος στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας προκειμένου να προσδιοριστούν οι φορολογητέες εκροές, πλην όμως, όπως προκύπτει από τη σελίδα 3 της από **20/12/1996** έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, έγινε αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων (δεδομένου ότι γίνεται επίκληση των διατάξεων του άρθρου 38§ περ. β' του ν. 1642/86 και τα οποία συμπίπτουν με τα ακαθάριστα

έσοδα της φορολογίας εισοδήματος), καθώς και αυτοτελής έλεγχος των φορολογητέων εκροών, ως σελίδα 4 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ.

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν διενεργήθηκε αυτοτελής προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία ΦΠΑ, πρέπει **να απορριφθεί ως αβάσιμος**.

Επειδή πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **20/02/1996** εκθέσεις ελέγχου **1)** φορολογίας εισοδήματος και **2)** Προστίμων άρθρων 31 και 40 του ν. 820/1978 και **3)** Φ.Π.Α, καθώς και στην από **17/02/2010** έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε μετά από επανάληψη διαδικασίας από τη ΔΟΥ Ι' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της υποβληθείσας προσφυγής μετά του αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς με ημερομηνία κατάθεσης στις **06/05/2010**, της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, για τις: **α)** υπ' αριθμ./**18-02-2010** Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων, **β)** υπ' αριθμ./**18-02-2010** Πράξη Επιβολής Προστίμου ν. 820/1978, **γ)** υπ' αριθμ./**18-02-2010** Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, **δ)** υπ' αριθμ./**17-02-2010** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 48§1 του ν. 1642/1986, **ε)** υπ' αριθμ./**17-02-2010** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 47§2β ν. 1642/1986 και **στ)** υπ' αριθμ./**17-02-2010** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 47§6 ν. 1642/1986 του προϊστάμενου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, διαχ/κής περιόδου **01/01-31/12/1987** και την αποστολή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του μονομελούς τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την με αριθμ./**2015** απόφαση του.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.