



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/11/2018
Αριθμός απόφασης: 4666

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

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. Του άρθρου 11 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.)».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

3. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/06/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... -», **ΑΦΜ**, με έδρα στην οδό στο Μοσχάτο, κατά: **α) της υπ'αριθμ./...../18-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, β) της υπ'αριθμ./...../18-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1996-31/12/1996 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά γ) υπ'αριθμ./...../18-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1997 - 31/12/1997 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, δ) της υπ'αριθμ./...../18-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1998-30/06/1999 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, ε) της υπ' αριθμ./...../18-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/07/1999-30/06/2000 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, στ) της υπ'αριθμ./...../18-05-2018 οριστικής πράξης προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, ζ) της υπ'αριθμ./...../18-05-2018 οριστικής πράξης προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 47 παρ. 4 και 5 ν.1642/1986) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά και η) της υπ'αριθμ./...../18-05-2018 οριστικής πράξης προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 47 παρ. 4 και 5 ν.1642/1986) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1996-31/12/1996 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά.**

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις από 24/07/2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19/06/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... –» με **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο ιστορικό

Για την υπό εκκαθάριση εταιρεία «..... –» εκδόθηκε η με αριθμό/...../13.12.2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ, κατ' επανάληψη διαδικασίας, κατόπιν των με αριθμό/2017,/2017,/2017,/2017 και/2017 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές). Με τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις, ακυρώθηκαν οι αρχικώς εκδοθείσες πράξεις υπ. αριθμ. .../09-12-2005,/09-12-2005, .../09-12-2005,/9-12-2005,/9-12-2005 προσδιορισμού ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/1995-31/12/1995, 01/01/1996-31/12/1996, 01/01/1997-31/12/1997, 01/01/1998-30/06/1999, 01/07/1999-30/06/2000 καθώς και οι υπ. αριθμ./09-12-1995 πράξη επιβολής προστίμου και/09-12-1995 πράξη επιβολής ειδικού προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1995 – 31/12/1995 και η υπ. αριθμ./9-12-2005 πράξη επιβολής προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1996 – 31/12/1996 ως νομικά πλημμελείς, με την αιτιολογία ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος και όχι τα ακαθάριστα έσοδα υποκείμενα στο φόρο προστιθέμενης αξίας, με βάση τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 38, παρ. 2 εδ. α' και β' του Ν. 1642/1986, κατόπιν άσκησης των με αρ./2006,/2006,/2006,/2006 και/2006 προσφυγών.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκαν νέες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και προστίμων αρ. 47 παρ. 4 ν. 1642/1986 και ειδικού προστίμου αρ. 6 ν. 2523/97 και εκδόθηκαν οι κάτωθι νέες πράξεις:

α) Η υπ' αριθμ./...../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, με την οποία προσδιορίστηκε οφειλόμενος κύριος φόρος ύψους 1.440.913,52 ευρώ και προσαύξηση ύψους 1.277.946,20 ευρώ

β) Η υπ' αριθμ./...../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1996-31/12/1996 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά με την οποία προσδιορίστηκε οφειλόμενος κύριος φόρος ύψους 1.748.790,73 ευρώ και προσαύξηση ύψους 1.551.002,50 ευρώ

γ) Η υπ' αριθμ./...../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1997 - 31/12/1997 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, με την οποία προσδιορίστηκε οφειλόμενος κύριος φόρος ύψους 2.688.497,92 ευρώ και προσαύξηση ύψους 2.384.428,81 ευρώ.

δ) Η υπ' αριθμ./...../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1998-30/06/1999 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, με την οποία προσδιορίστηκε οφειλόμενος κύριος φόρος ύψους 8.123.537,14 ευρώ και προσαύξηση ύψους 7.204.765,09 ευρώ

ε) Η υπ' αριθμ./...../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/07/1999-30/06/2000 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, με την οποία προσδιορίστηκε οφειλόμενος κύριος φόρος ύψους 230.260,54 ευρώ και προσαύξηση ύψους 204.218,07 ευρώ

στ) Η υπ' αριθμ./...../18-05-2018 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 13.206,16 ευρώ.

ζ) Η υπ' αριθμ./18-05-2018 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 47 παρ. 4 και 5 ν.1642/1986) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 146,00 ευρώ

η) Η υπ' αριθμ./18-05-2018 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 47 παρ. 4 και 5 ν.1642/1986) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1996-31/12/1996 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 293,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη η επίδοση των αρχικών καταλογιστικών πράξεων του ΔΕΚ Αθηνών και της πρόσκλησης του άρθρου 36 παρ.1 του ΚΒΣ με το συνημμένο εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3299/2004.
- Εσφαλμένος κατ' επανάληψη διαδικασίας προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών για τον υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ για τις ένδικες χρήσεις και μη αιτιολόγηση της μη λήψης υπόψη, των δηλωθέντων εισροών.
- Μη νόμιμη και ανατιολόγητη η κρίση του ελέγχου για ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού των εσόδων μας γεγονός που επιδρά και στον καταλογισμό του ενδίκου ΦΠΑ καθώς οι φορολογητέες εκροές υπολογίστηκαν αφού λήφθηκαν υπόψη τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα.
- Το δικαίωμα του ελληνικού δημοσίου για επίδοση καταλογιστικών πράξεων για τις κρινόμενες χρήσεις 1995 – 2000 έχει παραγραφεί.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» εδάφια 1 και 2 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.»*

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, κατά το άρθρο 198 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, οι διοικητικές αρχές οφείλουν να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής. Κατά γενική αρχή, ωστόσο, του διοικητικού δικαίου, σε περίπτωση ακύρωσης της πράξης για τυπικούς λόγους, ειδικότερα δε πλημμέλειες της αιτιολογίας, η διοίκηση μπορεί να επανέλθει επί της υπόθεσης και να εκδώσει πράξη με το ίδιο περιεχόμενο, απαλλαγμένη όμως από τη διαπιστωθείσα νομική πλημμέλεια, υπό τον όρο, δηλαδή, να είναι προσηκόντως αιτιολογημένη, σύμφωνα με τα κριθέντα με την ακυρωτική απόφαση (ΣτΕ 5765/1995, 5133/1995, 2975/1981).

Επειδή με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε.

Επιπλέον, πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις (**ΣΤΕ 2056/1994**).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 6** του **Ν. 2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994] 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 **72 § 11** του **N. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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 στην προκείμενη περίπτωση οι υπ' αριθμ.: **α)/18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, β)/18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1996-31/12/1996 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά γ)/18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1997 - 31/12/1997 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, δ)/18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1998-30/06/1999 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, ε) .../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/07/1999-30/06/2000 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, στ)/18-05-2018 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, ζ)/18-05-2018 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 47 παρ. 4 και 5 ν.1642/1986) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά και η)/18-05-2018 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 47 παρ. 4 και 5 ν.1642/1986) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1996-31/12/1996 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, ακυρώθηκαν με τις υπ' αριθμ.,,,,/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 3^ο τριμελές), για τυπικό λόγο, και κοινοποιήθηκαν στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ήτοι στις **26/06/2017**, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ μπορούσε να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης, ήτοι μέχρι **26/06/2018**.**

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου έχει παραγραφεί, **απορρίπτεται** καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την **18/05/2018** και επιδόθηκαν:

α. στις **21/05/2018** στην εκκαθαρίστρια κ. (παρελήφθησαν από την σύννομο μητέρα της εκκαθαρίστριας κ.....).

β. στις **22/05/2018** ως αγνώστου έδρας στο **Δήμο Μοσχάτου** για την προσφεύγουσα εταιρεία.

γ. στις **22/05/2018** **θυροκολλήθηκαν** στην κεντρική είσοδο της πολυκατοικίας που είχε δηλώσει ως διεύθυνση της η εκκαθαρίστρια κ. - της οδού, στην Αθήνα.

δ. Την **24/05/2018** επιδόθηκε στο Δήμο Αθηναίων, για λογαριασμό της κ. - ως αγνώστου διαμονής.

Επειδή, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά ορθώς προχώρησε στην έκδοση νέας εντολής ελέγχου υπ' αριθμ./13.12.2017 για επανάληψη διαδικασίας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 84 § 6 του ν. 2238/1994, προκειμένου να θεραπευθεί η ανωτέρω αναφερόμενη πλημμέλεια.

Επειδή δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, μετά από έγγραφες προσκλήσεις προς την προσφεύγουσα εταιρεία και τους νόμιμους εκπροσώπους αυτής, τα βιβλία και στοιχεία των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων και λόγω αυτού υπήρχε αντικειμενική αδυναμία για την πραγματοποίηση κάθε είδους ελεγκτικής επαλήθευσης, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του Π.Δ.186/1992 και προσδιόρισε το καθαρό εισόδημα και τα αποτελέσματα των διαχειριστικών περιόδων εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 38 του ν.1642/86. Κατόπιν των προαναφερθέντων, συντάχθηκαν νέες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 Ν.2523/97 και προστίμου ΦΠΑ αρ. 47 παρ. 4 1642/86 και εκδόθηκαν νέες πράξεις επτ' αυτών.

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι:

«Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαzeugτικά ή αθροιστικά:

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας ΔΟΥ, τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης».

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

Επειδή, 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 υποχρέου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω οικονομικό έφορο και τον αρμόδιο για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος δημόσιο ταμία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 31.

2.Ο οικονομικός έφορος ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρέων 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 περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

4. Ο έλεγχος ενεργείται τις εργάσιμες για τον υπόχρεο ημέρες και ώρες, στην επαγγελματική του εγκατάσταση ή, όταν τούτο είναι δύσκολο, στην οικονομική εφορία, καθώς και σε άλλο τόπο και χρόνο ύστερα από συμφωνία του οικονομικού εφόρου και του υποχρέου στο φόρο.

5. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου επιτρέπεται κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του υποχρέου στο φόρο και κυρίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας γενικά, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και του [άρθρου 25 του νόμου 820/1978](#) (ΦΕΚ 174).

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.

7. Ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του οικονομικού εφόρου, οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οφείλουν να αποστέλλουν σ' αυτόν, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από τη γνωστοποίησή της πρόσκλησης, κάθε στοιχείο χρήσιμο για τη διεξαγωγή του ελέγχου και να παρέχουν κάθε σχετική πληροφορία ή συνδρομή.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28** του **Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι: «**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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6** του **Ν. 2690/1999** με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας [ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999], ορίζεται ότι «**1.** 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 προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. **2.** Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...».

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου **28** του **Ν. 4174/2013** είναι **ειδική και ευνοϊκότερη** σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο,

προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε εγγράφως στην προσφεύγουσα στις 24/04/2018 το με αριθ. πρωτ.:/24-04-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με την υπ' αριθμ./..... Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του επί του ως άνω Σημειώματος.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση της φορολογικής αρχής να διατυπώσει τις απόψεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18/05/2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ αρ.6 Ν. 2523/97 και προστίμου αρ. 47 § 4 Ν. 1642/86 της ΔΟΥ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 19.06.2018 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των υπ' αριθμ. **α)/..../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, β)/..../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1996-31/12/1996 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά γ)/..../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1997 - 31/12/1997 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, δ)/..../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1998-30/06/1999 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, ε)/..../18-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01/07/1999-30/06/2000 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, στ)/..../18-05-2018 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά, ζ)/..../18-05-2018 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 47 παρ. 4 και 5 ν.1642/1986) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά και η)/..../18-05-2018 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 47 παρ. 4 και 5 ν.1642/1986) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/1996-31/12/1996 της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Πειραιά.**

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

Πράξη	Περίοδος	Οριστική φορολόγηση			Σύνολο
		Κύριος φόρος	Προσαύξηση	Πρόστιμο	
...../18-05-2018	01/01/1995 - 31/12/1995	1.440.913,52	1.277.946,20		2.718.859,72
....../18-05-2018	01/01/1996 - 31/12/1996	1.748.790,73	1.551.002,50		3.299.793,23
....../18-05-2018	01/01/1997 - 31/12/1997	2.688.497,92	2.384.428,81		5.072.926,73
....../18-05-2018	01/01/1998 - 30/06/1999	8.123.537,14	7.204.765,09		15.328.302,23
....../18-05-2018	01/07/1999 - 30/06/2000	230.260,54	204.218,07		434.478,61
....../..../18-05-2018	01/01/1995 - 31/12/1995			13.206,16	13.206,16
....../..../18-05-2018	01/01/1995 - 31/12/1995			146,00	146,00
....../18-05-2018	01/01/1996 - 31/12/1996			293,00	293,00
Άθροισμα:		14.231.999,85	12.622.360,67	13.645,16	26.868.005,68

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.