



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14 / 10 / 2019

Αριθμός Απόφασης 2852

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Πληροφορίες : Εμμ. Καρανικόλας

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 Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής 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 από **17/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τελούσας σε καθεστώς αδρανείας επιχείρησης με την επωνυμία, ως καθολικής διαδόχου της επιχείρησης, που εδρεύει στο και στην οδό αριθ., θέση, με **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθμ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος** οικονομικού έτους 2009, της υπ' αριθμ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** χρήσης 2008, καθώς και της υπ' αριθμ. /2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου **Φ.Π.Α.** χρήσης 2008, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης της ΔΟΥ Παλλήνης, καθώς και τις από **12/04/2019** εκθέσεις ελέγχου: **α)** Φορολογίας **Εισοδήματος**, **β)** **ΦΠΑ**, και **γ)** προστίμου άρθρου **6§1 ν. 2523/1997** της ίδιας ΔΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **17/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **24/04/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	Πρόστιμο άρθρου 53 ν. 4174/2013	Πρόστιμο ν. 4472/2017	Συνολ. ποσό που βεβαιώθηκε
1	 12/4/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2008	29.533,62€	14.766,81€	13.582,51€		57.882,94€
2	 12/4/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2008	191.992,71€	95.996,36€	88.297,45€		376.286,52€
3	 12/4/2019	Προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997	2008				71.009,38€	71.009,38€
Σύνολα				221.526,33€	110.763,17€	101.879,96€	71.009,38€	505.178,84€

Οι ως άνω διαφορές φόρων και προστίμων, προέκυψαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου σε **επανάληψη διαδικασίας**, με την υπ' αριθμ./**2018** εντολή ελέγχου της προϊστάμενης της ΔΟΥ Παλλήνης, στην επιχείρηση, ως καθολικής διαδόχου της επιχείρησης, που είχε ως αντικείμενο εργασιών την εμφιάλωση και εμπορία οινοπνεύματος, έδρα στο, επί της οδού αρ., με **ΑΦΜ:**, συνεπεία των κατωτέρω Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 12^ο τριμελές), με τις οποίες **ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς** οι κατωτέρω πράξεις:

- ✓ Με την υπ' αριθ./**2018** Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 12^ο τριμελές), η οποία κοινοποιήθηκε στον προϊστάμενο της ΔΟΥ στις **03/05/2018**, **ακυρώθηκε** η υπ' αριθμ./**2005** Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου **εισοδήματος οικ. έτους 1999**, του προϊστάμενου της ΔΟΥ Κορωπίου, και
- ✓ Με την υπ' αριθ./**2018** Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 12^ο τριμελές), η οποία κοινοποιήθηκε στον προϊστάμενο της ΔΟΥ στις **03/05/2018**, **ακυρώθηκαν:** η υπ' αριθμ./**2005** Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ και η υπ' αριθμ./**2005** Πράξη Επιβολής **Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 1998**, του προϊστάμενου της ΔΟΥ Κορωπίου.

Οι ανωτέρω πράξεις είχαν εκδοθεί από τον προϊστάμενο της **ΔΟΥ Κορωπίου**, μετά από τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα με βάση την υπ' αριθμ./**2005** εντολή ελέγχου, από την υπάλληλο της ίδιας ΔΟΥ, ο οποίος συνέταξε τις από **28/12/2005** εκθέσεις ελέγχου **Εισοδήματος** και **ΦΠΑ**, και οι οποίες, όπως προαναφέρθηκε, μετά από σχετικές προσφυγές της επιχείρησης, **ακυρώθηκαν** με τις ως άνω Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, **ως νομικώς πλημμελείς**, δεδομένου ότι δεν τηρήθηκε από την ελεγκτική αρχή ο ουσιώδης τύπος της **προηγούμενης ακρόασης** της προσφεύγουσας, κατά παράβαση του άρθρου **20§2 του Συντάγματος** και του άρθρου **6 του ν. 2690/1999** "Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας" και ανέπεμψε τις εν λόγω υποθέσεις στη ΔΟΥ, προκειμένου να τηρηθεί πριν από την έκδοση των σχετικών πράξεων, ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Μετά την παραλαβή των ανωτέρω δικαστικών Αποφάσεων, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, μερικός έλεγχος **Εισοδήματος** και **ΦΠΑ** σε **επανάληψη διαδικασίας**, από την υπάλληλο της ΔΟΥ Παλλήνης, η οποία συνέταξε τις από **26/03/2019** εκθέσεις ελέγχου για τα φορολογικά αντικείμενα: **1) Εισόδημα**, **2) ΦΠΑ**, **3) Προστίμων ΦΠΑ** άρθρου 6 ν. 2523/1997, και από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα, ανά φορολογικό αντικείμενο:

και ως τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου ελήφθησαν τα **εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα**, δεδομένου ότι ήταν μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα λογιστικά, με βάση τα οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

2. Φορολογία Φ.Π.Α (ν. 1642/1986)

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του ότι τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, κρίθηκαν **ανακριβή** και στη φορολογία εισοδήματος τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 38** του **ν. 1642/1986**, στο ποσό των **513.441.980 δρχ**, ως ακολούθως:

Εκκαθάριση του φόρου χρήσης 1998	Δήλωσης		Ελέγχου	
	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Φορολογητέες Εκροές - Φόρος Εκροών				
Αξία φορολογητέων εκροών / ΦΠΑ εκροών 18%	172.227.887	31.001.020	506.012.071	91.082.173
Αξία φορολογητέων εκροών / ΦΠΑ εκροών 8%	5.394.000	431.520	7.429.909	594.393
Σύνολο φορολογητέων εκροών	177.621.887	31.432.540	513.441.980	91.676.566
Φορολογητέες Εισροές - Φόρος Εισροών				
Αξία φορολογητέων εισροών / ΦΠΑ εισροών 18%	142.485.185	25.647.333	142.485.185	25.647.333
Αξία φορολογητέων εισροών / ΦΠΑ εισροών 8%	397.500	31.800	397.500	31.800
Φορολογητέες Δαπάνες / Φόρος Δαπανών	3.320.837	575.897	3.320.837	575.897
Σύνολο φορολογητέων εισροών	146.203.522	26.255.030	146.203.522	26.255.030
Πλέον: Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου		9.031.284		
Πλέον: Προστιθέμενα Ποσά		22		22
Μείον: Αφαιρούμενα Ποσά		2		2
Υπόλοιπο Φορολογητέων Εισροών		35.286.334		26.255.050
Πιστωτικό Υπόλοιπο		3.853.794		
Χρεωστικό Υπόλοιπο				65.421.516

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας ότι:

1. Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, διότι ως προς αυτές έχει υποπέσει σε **παραγραφή** το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων. Ειδικότερα επικαλείται το γεγονός ότι **οι αρχικές καταλογιστικές πράξεις**, οι οποίες ακυρώθηκαν από το Δικαστήριο, σε αντικατάσταση των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες, δεν της είχαν κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του άρθρου 84§1 πενταετούς προθεσμίας.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν ημερομηνία έκδοσης 12/04/2019, πρωθύστερη των από 26/03/2019 πιστών αντιγράφων που της επιδόθηκαν,
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι απαράδεκτες και ακυρωτές ως εκδοθείσες καθ' **υπέρβαση της κατά χρόνο αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής**, λόγω παραβίασης της αποκλειστικής προθεσμίας του ενός μηνός από την απάντηση της επί του σημειώματος διαπιστώσεων,
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές ως νομικώς πλημμελείς, γιατί από ουδέν στοιχείο προκύπτει η τήρηση του ουσιώδους τύπου της **διαδικασίας κατάσχεσης** των αναφερόμενων στοιχείων,
5. Δεν έγινε **αυτοτελής προσδιορισμός** των ακαθαρίστων εσόδων στην έκθεση **ΦΠΑ**,
6. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, καθόσον οι συναλλαγές που αναγράφονται σ' αυτά, αφορούν πραγματικές συναλλαγές,
7. Αναιτιολόγητα χαρακτηρίστηκαν τα βιβλία της ως ανακριβή,
8. Αναιτιολόγητα προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα εξωλογιστικά,
9. Αναιτιολόγητα αυξήθηκαν τα ακαθάριστα έσοδά της, λόγω της ανακρίβειας των βιβλίων.

1. Ως προς την παραγραφή των αρχικών καταλογιστικών πράξεων

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όπως αναφέρεται στις από 12.4.2019 εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Παλλήνης, οι προσβαλλόμενες (νέες) πράξεις εκδίδονται σε επανάληψη της σχετικής διαδικασίας, έπειτα από την ακύρωση, ως νομικώς πλημμελών, ταυτόσημων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κορωπίου και συγκεκριμένα της υπ' αριθ./2005 πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων, της υπ' αριθ./2005 πράξης προσδιορισμού **ΦΠΑ** και της υπ' αριθ./2005 πράξης επιβολής **προστίμου ΦΠΑ**, δυνάμει των υπ' αριθ. 786/2018 και 804/2018 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, πλην όμως, το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρων και την επιβολή προστίμων είχε ήδη υποκύψει στην προβλεπόμενη πενταετή προθεσμία παραγραφής, πριν από την έκδοση και κοινοποίηση των αρχικώς εκδοθεισών πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κορωπίου. Άλλωστε η φορολογική αρχή, ουδέποτε επικαλέστηκε λόγους που να δικαιολογούν, ενδεχομένως, την παρέκταση του πενταετούς χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, καθόσον τόσο το υπ' αριθ./2002 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας όσο και το/2003 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, είχαν περιέλθει σε γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κορωπίου εντός της πενταετίας και, άρα, δεν δύνανται να χαρακτηριστούν ως «νέα» («συμπληρωματικά») στοιχεία, κατά την έννοια των άρθρων 84§4 και 68§2 του Ν.2238/1994.

Επομένως, οι αρχικώς εκδοθείσες και ακυρωθείσες πράξεις απαραδέκτως είχαν εκδοθεί και είχαν κοινοποιηθεί κατά το έτος 2005, ήτοι πέραν του προβλεπόμενου πενταετούς χρόνου παραγραφής και μετά την επέλευσή της, από τις 31.12.2004. Συνακόλουθα, και οι νέες πράξεις (προσβαλλόμενες) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης που εκδόθηκαν, προκειμένου να επαναληφθεί η διαδικασία καταλογισμού των φόρων και επιβολής του προστίμου, τυγχάνουν ακυρωτές, ομοίως ως απαράδεκτες, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου (πρβλ. ΣτΕ 3474/2004, ΣτΕ187/2003).

Επειδή όπως έχει κριθεί, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει τις επίδικες πράξεις επιβολής προστίμου, μετά την ακύρωση, με δικαστική απόφαση, των αρχικών πράξεων που είχαν εκδοθεί, τελεί υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης έκδοσης και κοινοποίησης των αρχικών πράξεων που ακυρώθηκαν **ΣτΕ 187/2003, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου μετά την ακύρωση του αρχικού, τελεί υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης** (πριν από τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής) **έκδοσης και κοινοποίησης της αρχικής πράξης που ακυρώθηκε. ΣτΕ 3474/2004**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 1** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «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», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ίδιου νόμου, ότι «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», και με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «**1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, ..., 6) 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», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 57§1 του ν. 2859/2000** (Α' 248) ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης,... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου», με τις διατάξεις του **άρθρου 59§1** του ίδιου νόμου ότι: «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» και με τις διατάξεις του **άρθρου 9§5 του ν. 2523/1997** (Α' 179), ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **19§18 του ν. 3091/2002** (Α' 330), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο **22§2 του ν.3212/2003** (Α' 308) ορίζεται ότι: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια». Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **22§3 του ν. 3212/2003** (Α' 308) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002 αναφέρεται σε «υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992, σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για έκδοση εικονικών [...] φορολογικών στοιχείων [...] μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου» και παρατείνει την παραγραφή για «κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου». Επομένως, η διάταξη αυτή δεν αφορά στην προθεσμία παραγραφής για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμων του ΚΒΣ, λόγω παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά η έκδοση τέτοιας πράξης τίθεται ως προϋπόθεση για την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, ήτοι για την παράταση της παραγραφής του δικαιώματος κοινοποίησης φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου, σε βάρος επιτηδευματιών, σε υποθέσεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ κ.λπ, **ΣτΕ 285/2018**.

Επειδή, με το υπ' αριθμ. πρωτ. **1114957/1928/ΔΕ-Α/23-12-2003** έγγραφο της Γενικής Δ/σης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου 3212/2013, και παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινίσεις: «1) ..., 2) Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου (σ.σ. άρθρο 22 ν.3212/2003) συμπληρώνεται η παράγραφος 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02 και προβλέπεται ότι μετατίθεται ο χρόνος παραγραφής και για τις χρήσεις που έπονται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τις οποίες, ως γνωστόν, παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη η παραγραφή, ώστε τελικά να υπάρχει ταυτόχρονη παραγραφή των χρήσεων και να μην παρουσιάζεται το φαινόμενο να παραγράφεται επόμενη χρήση ενώ δε έχει παραγραφεί η προηγούμενη ή προηγούμενες αυτής. Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση δεν καταλαμβάνει και τις χρήσεις που προηγούνται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι πιο πάνω αποφάσεις επιβολής προστίμου. 3) Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον συμπληρώθηκαν κατά τα ανωτέρω, και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΒΣ, μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής. Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές η παράταση της παραγραφής ισχύει τόσο για τις χρήσεις κατά τις οποίες έγινε η κατάσχεση των ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων καθώς και τις επόμενες αυτών, κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον ισχύουν, όσο και για τις προηγούμενες της κατάσχεσης χρήσεις. Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση ισχύει ανεξαρτήτως αν τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία έχουν ήδη ή δεν έχουν επεξεργαστεί μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής. 4) ...»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Κορωπίου, είχαν εκδοθεί σε βάρος της προσφεύγουσας:

α) Η υπ' αριθμ./1999 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ που αφορούσε το έτος **1997**, σύμφωνα με την οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα της βιβλία **τρία (3) εικονικά στο σύνολό τους** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **7.704.000 δρχ**, εκδόσεως της επιχείρησης, και της επεβλήθη πρόστιμο ποσού 15.408.000 δρχ, το οποίο απεδέχθη, υπογράφοντας σχετικό πρακτικό συμβιβασμού με την μείωση του προστίμου στο 1/3 αυτού (άρθρου 70 του ν. 2238/1994)

β) Η υπ' αριθμ./2002 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ που αφορούσε το έτος **1997**, σύμφωνα με την οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα της βιβλία **ένα (1) εικονικό στο σύνολό του** φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας **477.840 δρχ**, εκδόσεως της επιχείρησης, και **ένα (1) εικονικό στο σύνολό του** φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας **1.132.800 δρχ**, εκδόσεως της επιχείρησης, και της επεβλήθη πρόστιμο ποσού 9.452,00€, το οποίο απεδέχθη, υπογράφοντας σχετικό πρακτικό συμβιβασμού με την μείωση του προστίμου στο 1/3 αυτού (άρθρου 70 του ν. 2238/1994).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, έχει επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας στη **χρήση 1997, πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων**, σύμφωνα με τις υπ' αριθμ./1999 και/2002 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κορωπίου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους, πρόστιμα κ.λπ. στην εν λόγω **χρήση 1997**, παρατείνεται κατά δύο χρόνια πέραν του χρόνου της κανονικής παραγραφής που συμπληρώνεται στις 31/12/2003 (άρθρο 19§18 ν. 3091/2002), ήτοι παρατείνεται μέχρι την **31/12/2005**. Περαιτέρω, με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της **παρ.18 του ν. 3091/2002** που προστέθηκε με το **άρθρο 22§2 του ν. 3212/2003**, με την οποία ορίζεται ότι «Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που

ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια», η κρινόμενη **χρήση 1998 παραγράφεται στις 31/12/2005**, δεδομένου ότι κατά την προηγούμενη χρήση 1997 είχαν εκδοθεί και κοινοποιηθεί Αποφάσεις επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη λήψη εικονικών στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος**.

2. Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν ημερομηνία έκδοσης πρωθύστερη των πιστών αντιγράφων που της επιδόθηκαν

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις είναι πλημμελείς και αυτοδικαίως άκυρες, για τους εξής επιμέρους λόγους:

α) Η υπ' αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, αφενός μεν γιατί φέρει ημερομηνία έκδοσης (12.4.2019) πρωθύστερη του από 26.3.2019 ακριβούς αντιγράφου που της επιδόθηκε και αφετέρου γιατί φέρεται να βασίσθηκε στην από 15/3/2019 έκθεση ελέγχου, ενώ η έκθεση ελέγχου που της επιδόθηκε φέρει ημερομηνίες σύνταξής της την 26.3.2019, ελέγχου της από τον επόπτη την 29.3.2019, θεώρησής της από τον υποδιευθυντή την 8.4.2019 και θεώρησής της από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ την 12.4.2019.

β) Η υπ' αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., αφενός μεν γιατί δεν φέρει ειδικότερη ημεροχρονολογία έκδοσης και αφετέρου γιατί φέρεται να βασίσθηκε και αυτή στην από 15/3/2019 έκθεση - επανάληψης διαδικασίας, ενώ η έκθεση ελέγχου που της επιδόθηκε φέρει επίσης διαφορετικές ημερομηνίες σύνταξής της (19.3.2019), ελέγχου της από τον επόπτη (29.3.2019), θεώρησής της από τον υποδιευθυντή (8.4.2019) και θεώρησής της από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ (12.4.2019).

Επιπλέον, εφόσον η σχετική έκθεση ελέγχου φέρει ημερομηνία θεώρησής της από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ την 12.4.2019, οπότε και έκτοτε η επ' αυτής ερειδόμενη διοικητική πράξη θα πρέπει να απέκτησε νομική υπόσταση, δεν δικαιολογείται το πρωθύστερο της επίδοσης του από 26.3.2019 ακριβούς αντιγράφου αυτής.

γ) Τέλος, η υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, γιατί φέρεται ομοίως να βασίσθηκε στην από 18/3/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, λόγω επανάληψης διαδικασίας, ενώ η έκθεση ελέγχου που της επιδόθηκε φέρει επίσης τις ως άνω διαφορετικές ημερομηνίες σύνταξής της (19.3.2019), ελέγχου της από τον επόπτη (29.3.2019), θεώρησής της από τον υποδιευθυντή (8.4.2019) και θεώρησής της από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ (12.4.2019).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **37 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: **α)** το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, **β)** τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, **γ)** την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, **δ)** το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, **ε)** το ποσό της φορολογικής οφειλής, **στ)** την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, **ζ)** τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, **η)** το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, **θ)** τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα και **ι)** λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **16§1** του **ν. 2690/1999** (Α' 45), ορίζεται ότι «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης»

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου **79§5** περίπτωση **β'** του **ν. 2717/1999** (Α' 97), όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο **20§1** του **ν. 3900/2010** (Α' 213) ορίζεται ότι: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 12/04/2019 και στα αντίγραφα αυτών που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα έχει τεθεί η ένδειξη «*Ακριβές Αντίγραφο Αυθημερόν*», ήτοι αυτά θεωρήθηκαν από την ελέγκτρια της υπόθεσης ως προς το ακριβές τους περιεχόμενο στις 12/04/2019, σε αντίθεση με όσα αβασίμως επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή περαιτέρω επί των προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφηκαν εκ παραδρομής ότι αυτές βασίστηκαν σε εκθέσεις ελέγχου με διαφορετικές ημερομηνίες από τις ημερομηνίες σύνταξής τους από την ελέγκτρια της υπόθεσης, το στοιχείο δε αυτό αφενός δεν είναι απαραίτητο ούτε κατά το άρθρο 37 του ν. 4174/2013, ούτε κατά το άρθρο 16§1 του ν. 2690/1999 και αφετέρου στα αποδεικτικά επίδοσης των πράξεων, αναγράφεται ότι επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα αντίγραφα των από 12/04/2019 εκθέσεων ελέγχου και επομένως δεν αμφισβητείται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που της επιδόθηκαν αφορούν τις αιτιολογίες των προσβαλλόμενων πράξεων.

Άλλωστε, ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη η οποία δεν θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων (άρθρο 79§5 περ. β' ν. 2717/1999) και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **πρέπει να απορριφθεί**.

3. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εφόσον η Φορολογική Διοίκηση δεν προβεί στην έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός αποκλειστικής προθεσμίας του ενός μηνός από την απάντηση της επί του σημειώματος διαπιστώσεων, έχει απωλέσει την κατά χρόνον αρμοδιότητά της προς τούτο και δεν επιτρέπεται, πλέον, να εκδώσει τέτοιες πράξεις.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **28** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), 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,...»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η φορολογική Αρχή στις **12/02/2019** κοινοποίησε το υπ' αριθ. **4/2019** Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, οι δε προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις **12/04/2019**, ήτοι μετά την παρέλευση μηνός από την εκπνοή της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του ν. 4174/2013, πλην όμως αυτές εκδόθηκαν εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, λόγω των εκτεταμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που έπρεπε να διενεργηθούν.

Επειδή περαιτέρω, από τις ανωτέρω διατάξεις **δεν ορίζεται αποκλειστική προθεσμία για την έκδοση των Οριστικών πράξεων**, όπως εσφαλμένως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, και επομένως **ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους αυτών**. Άλλωστε η προσφεύγουσα, ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την καθυστέρηση της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων κατά το άρθρο 79§5 περ. β' Κ.Δ.Δ. και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της πρέπει να **απορριφθεί** ως νομικά αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατάσχεσης των φορολογικών στοιχείων

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εφόσον, με βάση την επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων, προέκυψαν όλες οι σε βάρος της φορολογικές εγγραφές, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές ως νομικώς πλημμελείς λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της έκδοσής τους, αφού, από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει ότι συντάχθηκε σχετική έκθεση κατάσχεσης για την αφαίρεσή τους προς έλεγχο και επεξεργασία, ούτε ότι επιδόθηκε αντίγραφο τυχόν συνταχθείσας τέτοιας έκθεσης στην επιχείρησή της, σε βάρος της οποίας καταλογίσθηκαν τα φορολογικά βάρη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36** του **Π.Δ 186/1992** (Α' 84), όπως ίσχυε κατά την κρίσιμη **χρήση 1998**, ορίζονταν μεταξύ άλλων: «**3)** Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επομένης παραγράφου. **4).** ... Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που διενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία. Αντίγραφο της έκθεσης επιδίδεται στον υπόχρεο, ο οποίος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων με δαπάνες του. **5)** Στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ...».

Επειδή όπως συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις, σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, **αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως**, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. (Πρβλ ΣτΕ 424/2017).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από ουδέν στοιχείο του φακέλου προκύπτει ότι υπήρξε αφαίρεση βιβλίων, στοιχείων, εγγράφων κλπ, από την επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας, ώστε να είναι απαραίτητη η σύνταξη της οριζόμενης από τις ανωτέρω διατάξεις έκθεσης κατάσχεσης ως προϋπόθεση της νομιμότητας των πράξεων. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

5. Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν έγινε αυτοτελής έλεγχος ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία ΦΠΑ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι απαραδέκτως, στην από 28.12.2005 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Κορωπίου δεν περιέχεται ειδική αιτιολογία περί του καθορισμού της φορολογητέας ύλης, ούτε περί του χαρακτηρισμού των βιβλίων και στοιχείων μας ως ανακριβών, αλλά γίνεται απλή μνεία περί του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων, όπως διαμορφώθηκε στη φορολογία εισοδήματος (βλέπε σελ.12 και 16 έκθεσης ελέγχου) και ανεπίτρεπτα γίνεται παραπομπή στην συνταχθείσα για τη φορολογία εισοδήματος έκθεση ελέγχου. Για τον λόγο αυτό, η προσβαλλόμενη Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, η οποία εκδόθηκε προκειμένου να αντικατασταθεί η αρχικώς εκδοθείσα και ακυρωθείσα υπ' αριθ./2005 ταυτόσημη Πράξη, όπως και η προσβαλλόμενη Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, ως έχουσα παρακολουθηματικό χαρακτήρα, είναι ακυρωτές ως νομικώς πλημμελείς.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48§3 του ν. 2859/2000** (Α' 248), ορίζεται ότι «Εφόσον διαπιστώνεται **ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων**, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ 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 Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από την από 28/12/2005 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι «*τα βιβλία της ελεγχόμενης κρίνονται ανακριβή*» (σελ. 11-12), τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στο ποσό των 513.441.980 δρχ (σελ. 12-13), οι φορολογητέες εκροές με συντελεστή 18% ανέρχονται στο ποσό των 506.012.071 δρχ και με 8% στο ποσό των 7.429.909 δρχ (σελ. 19).

Ως εκ τούτου, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι έγινε αυτοτελής έλεγχος στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 1998 (τα οποία συμπίπτουν με τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος), καθώς και αυτοτελής έλεγχος των φορολογητέων εκροών της ίδιας χρήσης, απορριπτόμενου ως αβάσιμου του ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **12/04/2019** εκθέσεις ελέγχου των φορολογικών αντικειμένων: **α) Φορολογίας Εισοδήματος, β) ΦΠΑ, και γ) προστίμου άρθρου 6§1 ν. 2523/1997** της ΔΟΥ Παλλήνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **17/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τελούσας σε καθεστώς αδρανείας επιχείρησης, ως καθολικής διαδόχου της επιχείρησης, που εδρεύει στο και στην οδό αριθ., θέση, με **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** της υπ' αρ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος** οικονομικού έτους 2009, της υπ' αριθμ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α** χρήσης 2008, καθώς και της υπ' αριθμ. /**2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου **Φ.Π.Α** χρήσης 2008, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ Παλλήνης

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση - του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης		Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	Πρόστιμο άρθρου 53 ν. 4174/2013	Πρόστιμο ν. 4472/2017	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1		12/4/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2008	29.533,62€	14.766,81€	13.582,51€		57.882,94€
2		12/4/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2008	191.992,71€	95.996,36€	88.297,45€		376.286,52€
3		12/4/2019	Προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997	2008				71.009,38€	71.009,38€
Σύνολα					221.526,33€	110.763,17€	101.879,96€	71.009,38€	505.178,84€

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 Αναπληρωτής προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.