



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/03/2021

Αριθμός απόφασης: 754

**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 υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β΄/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03/08/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ήδη λυθείσης εταιρείας «.....».

ΑΦΜ, με έδρα στην επί της οδού, η οποία διεκόπη αναδρομικά και εκπροσωπείται νόμιμα από την τέως διαχειρίστρια αυτής κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης:

α) της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 - 31/12/1994 και

β) της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1995 - 31/12/1995

και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης**.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **03/08/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσης εταιρείας «.....», **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:

α) Με την υπ' αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 - 31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας 23.220.000 δρχ πλέον πρόσθετοι φόροι 24.831.468 δρχ ήτοι συνολικό ποσό **48.051.468 δρχ (141.016,78 ευρώ)**.

β) Με την υπ' αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1995 - 31/12/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας 23.400.000 δρχ πλέον πρόσθετοι φόροι 25.023.960 δρχ ήτοι συνολικό ποσό **48.423.960 δρχ (142.109,93 ευρώ)**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 17/06/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ «κατ' επανάληψη διαδικασίας συνεπεία των, και/2019 Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης

Ειδικότερα κατόπιν της υπ' αριθ./2003 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 14^{ου} Τ.Ε.Κ. Αθηνών, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα τακτικός έλεγχος Φ.Π.Α. των διαχειριστικών ετών 1993, 1994 και 1995, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000, συντάχθηκε η από 28/12/2003 έκθεση τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

α) Η υπ' αριθ./2003 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993 – 31/12/1993, με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος 18.305.259 δραχμών (53.720,50 ευρώ) και συμπληρωματικός φόρος 54.915.777 δραχμών (161.161,48 ευρώ), ήτοι συνολικού ποσού 73.221.036 δρχ. (214.881,98 ευρώ), η οποία επιδόθηκε νόμιμα στις 05/12/2003.

β) Η υπ' αριθ./2003 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 – 31/12/1994, με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος 23.220.000 δραχμών (68.143,80 ευρώ και συμπληρωματικός φόρος 69.660.000 δραχμών (204.431,40 ευρώ), ήτοι συνολικού ποσού 92.880.000 δρχ. (272.575,20 ευρώ), η οποία επιδόθηκε νόμιμα στις 05/12/2003.

γ) Η υπ' αριθ./2003 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1995 – 31/12/1995, με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος ποσού 23.400.000 δραχμών (68.672,05 ευρώ) και συμπληρωματικός φόρος 70.200.000 δραχμών (206.016,14 ευρώ), ήτοι συνολικού ποσού 93.600.000 δρχ. (274.688,19 ευρώ), η οποία επιδόθηκε νόμιμα στις 05/12/2003.

Κατά των ανωτέρω πράξεων ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα οι υπ' αριθ./2004,/2004 και/2004 προσφυγές. Για τις ανωτέρω προσφυγές εκδόθηκαν αντίστοιχα οι υπ' αριθ./2006,/2006 και/2006 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου, οι οποίες ακύρωσαν

τις ανωτέρω πράξεις και παρέπεμψαν τις ανωτέρω υποθέσεις στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα. Οι ανωτέρω αποφάσεις κοινοποιήθηκαν στην φορολογική αρχή στις 26/04/2006. Βάσει των ανωτέρω αποφάσεων ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης σε αντικατάσταση των ανωτέρω πράξεων εξέδωσε τις παρακάτω πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

α) Την υπ' αριθ./2006 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993 – 31/12/1993, με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος 18.305.259 δραχμών (53.720,50 ευρώ) και συμπληρωματικός φόρος 54.915.777 δραχμών (161.161,48 ευρώ), ήτοι συνολικού ποσού 73.221.036 δρχ. (214.881,98 ευρώ), η οποία επιδόθηκε νόμιμα στις 11/07/2006.

β) Την υπ' αριθ./2006 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 – 31/12/1994, με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος 23.220.000 δραχμών (68.143,80 ευρώ και συμπληρωματικός φόρος 69.660.000 δραχμών (204.431,40 ευρώ), ήτοι συνολικού ποσού 92.880.000 δρχ. (272.575,20 ευρώ), η οποία επιδόθηκε νόμιμα στις 11/07/2006.

γ) Την υπ' αριθ./2006 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1995 – 31/12/1995, με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος ποσού 23.400.000 δραχμών (68.672,05 ευρώ) και συμπληρωματικός φόρος 70.200.000 δραχμών (206.016,14 ευρώ), ήτοι συνολικού ποσού 93.600.000 δρχ. (274.688,19 ευρώ), η οποία επιδόθηκε νόμιμα στις 11/07/2006.

Κατά των ανωτέρω πράξεων ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα οι υπ' αριθ./2006,/2006 και/2006 προσφυγές αντίστοιχα. Για τις ανωτέρω προσφυγές εκδόθηκαν αντίστοιχα οι υπ' αριθ./2013,/2013 και/2013 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου, οι οποίες ανέπεμψαν εκ νέου τις υποθέσεις στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, προκειμένου να εξετάσει το αίτημα της προσφεύγουσας για διοικητική επίλυση της διαφοράς. Οι ανωτέρω αποφάσεις επιδόθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης στις 26/04/2013.

Εν συνεχεία από το Διοικητικό Πρωτοδικείο εκδόθηκαν αντίστοιχα οι υπ' αριθ./2016,/2016 και/2017 Αποφάσεις, οι οποίες ακύρωσαν τις ανωτέρω πράξεις και κοινοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης στις 26/07/2017. Κατά των ανωτέρω αποφάσεων ασκήθηκαν αντίστοιχα από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οι από 05/08/2017 Εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Για τις ανωτέρω Εφέσεις εκδόθηκαν αντίστοιχα οι υπ' αριθ./2019,/2019 και/2019 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου, οι οποίες ακύρωσαν τις ανωτέρω πράξεις διότι δεν έγινε αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων - εκροών στην έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. Οι ανωτέρω αποφάσεις κοινοποιήθηκαν στην φορολογική αρχή στις 29/07/2019. Κατόπιν των ανωτέρω αποφάσεων ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης εξέδωσε την υπ' αριθ./2019, εντολή Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (επανάληψη διαδικασίας), βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος, προκειμένου να θεραπευθεί η νομική πλημμέλεια του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων (εκροών) και να επιβληθεί ο φόρος προστιθεμένης αξίας και με την ολοκλήρωση αυτού εκδόθηκαν οι υπό κρίση πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φπα ετών 1994 και 1995.

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

- **παραγραφή απαιτήσεων δημοσίου – παράνομη η επανάληψη διαδικασίας λόγω πλημμελούς εφαρμογής του άρθρου 84 παρ. 6 του ν. 2238/1994.** Εν προκειμένω το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με τις με αρ. 1997,1998 & 2001/2019, αποφάσεις του, απορρίπτει τις εφέσεις του Δημοσίου επικυρώνοντας τις πρωτόδικες αποφάσεις, με τις οποίες ακυρώθηκαν οι υπ' αρ./2006,/2006 και/2006 πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειρ. χρήσεων 1995, 1994 και 1993 αντίστοιχα, δίχως να αναπέμπει την υπόθεση στη φορολογική αρχή. Επομένως όλως παρανόμως, κατά παράβαση της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, η Διοίκηση προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας μετά την έκδοση των αποφάσεων του Διοικ. Εφετείου, καθότι οι τελευταίες απέρριψαν τις εφέσεις του Δημοσίου και δεν ακύρωσαν τις προσβαλλόμενες πράξεις. Οι τελευταίες είχαν ήδη ακυρωθεί με τις πρωτόδικες αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στις 15/06/2017 η υπ' αρ./2016 και στις 26/07/2017 η υπ' αρ./2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, όπως προκύπτει από τις σχετικές βεβαιώσεις του Δικαστηρίου τις οποίες επιφυλάσσεται να προσκομίσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας συνεπώς η επανάληψη διαδικασίας, έπρεπε να διενεργηθεί ένα έτος μετά τις εν λόγω κοινοποιήσεις στη Δ.Ο.Υ..
- **Μη διενέργεια νέου φορολογικού ελέγχου.** Στην προκειμένη περίπτωση ουδέποτε διενεργήθηκε νέος ή επανέλεγχος της υπόθεσης και τούτο διότι η Διοίκηση ενέμεινε άνευ νέας εξέτασης στα αρχικά πραγματικά περιστατικά αποδεχόμενη πλήρως τα πορίσματα του αρχικού ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος και επανελέγχου ΦΠΑ. Τούτο προκύπτει και από την από 17/06/2020 έκθεση ελέγχου, όπου ουδέν νέο επικαλείται ή αξιολογεί. Εκ μόνου του γεγονότος της μη διενέργειας φορολογικού ελέγχου και παραπομπής στα πορίσματα προγενέστερου ελέγχου, καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις προδήλως ακυρωτές.
- **η αρχική πράξη με υπ' αρ./2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. περιόδου 1995, παραμένει «ζωντανή» και εν αναμονή για κρίση επί της ουσίας, με αποτέλεσμα η διαδικασία των επαναλήψεων να καθίσταται παράνομη ως αλυσιτελής.** Κατόπιν της υπ' αρ./2003 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 14ου ΤΕΚ Αθηνών, διενεργήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση τακτικός έλεγχος Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1995, για την εξακρίβωση ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000, συντάχθηκε η από 28/12/2003 έκθεση τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκε η υπ' αρ./2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. περιόδου 1995, η οποία επιδόθηκε στις 05/12/2003. Κατά αυτής ασκήθηκε η υπ' αρ./2004 προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αρ./2006, η οποία ακύρωσε την εν λόγω πράξη και παρέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα. Παράλληλα με την επανάληψη διαδικασίας κατόπιν της πρωτόδικης αυτής απόφασης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη στην κατάθεση έφεσης κατά της εν λόγω υπ' αρ./2006 απόφασης επί της οποίας

εκδόθηκε η υπ' αρ./2011 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου με την οποία απερρίφθη η έφεση του Δημοσίου. Κατά της τελευταίας το Δημόσιο προχώρησε στην κατάθεση αίτησης αναίρεσης επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αρ./2019 απόφαση του Συμβουλίου Της Επικρατείας η οποία δέχεται την αίτηση αναίρεσης και παραπέμπει στο Διοικητικό Εφετείο την κρίση επί της ουσίας της υπόθεσης με δικάσιμο 17 Σεπτεμβρίου 2020.

- **Δεν αποτελεί τυπική πλημμέλεια η μη σύνταξη αυτοτελούς εκθέσεως φ.π.α..** Επειδή, καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 17/06/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση, ώστε να μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης στην προσφεύγουσα εταιρία. Κατά συνέπεια είναι παντελώς αναιτιολόγητη και στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς την θεμελίωση του πορίσματός της, με βάση το οποίο προχώρησε στον κρινόμενο καταλογισμό με τις προσβαλλόμενες πράξεις. Επειδή η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου, ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής, οι αμφισβητούμενες πράξεις τυγχάνουν νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, όπως άλλωστε είχε κριθεί και με τις αρχικές πρωτόδικες αποφάσεις και τις επιγενόμενες εφετειακές.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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...».

Επειδή στις παρ.1 και 2 του άρθρου 52 του ν.1642/1986 όπως ισχύει για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται:

«1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο δεκαετίας, από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δηλώσεως, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο δέκα ετών, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών, εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε προσωρινή ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 39.».

Επειδή στο άρθρο 57 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. 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 ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,».

Επειδή στο άρθρο 84 παρ.6 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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.».

Επειδή στα άρθρα 38 παρ.3 του ν.1642/1986 και στο άρθρο 48 παρ.3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Άρθρο 38 παρ.3 του ν.1642/1986

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.

άρθρο 48 παρ.3 του ν.2859/2000

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 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 στα άρθρα 21 παρ.2 και 30 παρ.4 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται:

«Άρθρο 21

2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Άρθρο 30

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, 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 οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού.

(πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο

δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή εν προκειμένω με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παραγραφή της υπόθεσης, εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 84 παρ.6 του ν.2238/1994 και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ως νομικά πλημμελείς και αναπαισιολόγητες χωρίς δυνατότητα επανάληψης διαδικασίας.

Ωστόσο αφενός δεν τίθεται θέμα παραγραφής καθώς τόσο ο αρχικός έλεγχος όσο και ο έλεγχος κατ' επανάληψη διαδικασίας πραγματοποιήθηκαν εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής. Ειδικότερα οι αρχικές πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του έτους 2003 ήτοι εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής (καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία για τις εν λόγω περιόδους δεν είχε προβεί σε υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων). Ενώ ως προς τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας επίσης δεν υφίσταται παραγραφή καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός ενός έτους (10/07/2020) από την κοινοποίηση των Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου στην φορολογική αρχή (29-07-2019).

Ως προς την νομική πλημμέλεια των πράξεων και την δυνατότητα επανάληψης διαδικασίας, και δεδομένου ότι οι πράξεις ακυρώθηκαν λόγω ανυπαρξίας της αιτιολογίας τους στην έκθεση ελέγχου (ανυπαρξίας αυτοτελώς προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων) και συγκεκριμένα στις Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, και/2019 κρίθηκε ότι: «Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από το παραπάνω παρατιθέμενο απόσπασμα της από 10.11.2003 έκθεσης τακτικού ελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας του ελεγκτή του 14^{ου} Τ.Ε.Κ. Αθηνών , προκειμένου να προσδιορισθεί ο οφειλόμενος από την προσφεύγουσα Φ.Π.Α. για την ένδικη διαχειριστική περίοδο, δεν έγινε αυτοτελής και ιδιαίτερος προσδιορισμός των υποκειμένων στον ένδικο φόρο ακαθαρίστων εσόδων (αξία φορολογητέων εκροών) με βάση τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 38 παρ. 2 εδάφ. α και β του ν. 1642/1986, αλλά αυτά ελήφθησαν ως είχαν προσδιορισθεί στην φορολογία εισοδήματος...», ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής βάσει των ανωτέρω διατάξεων και των οδηγιών της Διοίκησης, της σχετικής νομολογίας και προς συμμόρφωση προς τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις και προκειμένου να θεραπεύσει την παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που υφίσταται λόγω ανυπαρξίας αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων προέβη σε επανάληψη διαδικασίας και δυνάμει της σχετικής εντολής ελέγχου διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος. Από την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώνεται ότι από την πλευρά της φορολογικής αρχής ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία και ακολουθήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να προσδιορισθούν αυτοτελώς και με εμπειριστατικό τρόπο τα ακαθάριστα έσοδα για την φορολογία ΦΠΑ των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/06/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ «κατ' επανάληψη διαδικασίας συνεπεία των και/2019 Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου» του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης , επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **03/08/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσης εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 - 31/12/1994 και της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1995 - 31/12/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/1994-31/12/1994

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	23.220.000
Πρόστιμο του άρθρου 49 του ν.4509/2017	24.831.468
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό σε δρχ	48.051.468
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό σε ευρώ	141.016,78

Διαχειριστική περίοδος 01/01/1995-31/12/1995

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	23.400.000
Πρόστιμο του άρθρου 49 του ν.4509/2017	25.023.960
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό σε δρχ	48.423.960
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό σε ευρώ	142.190,93

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.