



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 05/12/2017

Αριθμός απόφασης: 6151

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τις με ημερομηνία κατάθεσης 07.07.2017 ενδικοφανείς προσφυγές της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ), που εδρεύει στις Λιβανάτες του δήμου Λοκρών Φθιώτιδος, οι οποίες κατόπιν αίτησής της στη Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ καταχωρήθηκαν με τον κοινό αριθμό πρωτοκόλλου, κατά των υπ' αριθμ.

.....,και/6.6.2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 και 2000 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.,και/6.6.2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 και 2000 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί των από 07.07.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανών προσφυγών της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ.**/06.06.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1993 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 26.717.3320 δρχ. πλέον 32.060.798 δρχ. (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 58.778.130 δρχ. ή 172.496,35 €.
2. Με την υπ' αριθμ.**/06.06.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1994 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 10.297.244 δρχ. πλέον 12.356.693 δρχ. (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 22.653.937 δρχ. ή 66.482,57 €.
3. Με την υπ' αριθμ.**/06.06.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1995 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 8.546.733 δρχ. πλέον 10.256.079 δρχ. (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 18.802.812 δρχ. ή 55.180,67 €.
4. Με την υπ' αριθμ.**/06.06.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1996 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 6.866.207 δρχ. πλέον 8.239.448 δρχ. (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 15.105.655 δρχ. ή 44.330,61 €.
5. Με την υπ' αριθμ.**/06.06.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1997 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 7.475.859 δρχ. πλέον 8.971.031 δρχ. (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 16.446.890 δρχ. ή 48.266,74 €.
6. Με την υπ' αριθμ.**/06.06.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1998 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 8.995.892 δρχ. πλέον 10.795.070 δρχ. (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 19.790.962 δρχ. ή 58.080,59 €.
7. Με την υπ' αριθμ.**/06.06.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1999 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 15.898.248 δρχ. πλέον 19.077.898 δρχ. (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 34.976.146 δρχ. ή 102.644,60 €.
8. Με την υπ' αριθμ.**/06.06.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/2000 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 13.841.849 δρχ. πλέον 16.610.219 δρχ. (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 30.452.068 δρχ. ή 89.367,77 €.

Σύμφωνα με την από 06.06.2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (Ν. 1642/1986) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, εκδόθηκε η υπ' αριθμ.**/07.07.2016** εντολή ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. κατόπιν των υπ' αριθμ.**/2015**,**/2015**,**/2015**,**/2015**,**/2015**,**/2015** και**/2015** αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λαμίας. Συγκεκριμένα, με τις εν λόγω αποφάσεις **ακυρώθηκαν** οι υπ' αριθμ.**/2003**,**/2003**,**/2003**,**/2003**,

...../2003,/2003 και/2003 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 39^{ου} Τοπικού Ελεγκτικού Κέντρου (ΤΕΚ) Λαμίας για τις διαχ/κές χρήσεις 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 και 2000 αντιστοίχως, λόγω νομικής πλημμελείας, καθώς «η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή και ιδιαίτερο προσδιορισμό των υποκείμενων στο φόρο ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας, ώστε να προσδιορίσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ [...] αλλά, αντιθέτως, έλαβε υπόψη της αποκλειστικά τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, όπως είχαν προσδιορισθεί στο πλαίσιο του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος [...] χωρίς να διατυπώνεται περαιτέρω αιτιολογημένη κρίση περί του ύψους των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων φορολογητέων εκροών [...]».

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με τις υπό κοινό αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανείς προσφυγές, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i. Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 09.06.2017 και αναφέρονται στις χρήσεις 1993 – 2000, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου και να επιβάλει φόρο έχει υποπέσει ήδη σε παραγραφή, καθώς έχει παρέλθει η πενταετία που ορίζεται με το άρθρο 52§1 του ν. 1642/1986 (ΦΠΑ), ενώ οι παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής του ν. 2892/2001 και του ν. 3091/2002 συνιστούν αναδρομική επιβολή φόρου και αντίκεινται στο άρθρο 78 του Συντάγματος (ΣτΕ 1738/2017).
- ii. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς καθώς με την υπ' αριθμ./07.07.2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ ανατέθηκε στον ελεγκτή η διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου, ενώ στην πραγματικότητα διενεργήθηκε έλεγχος από τα γραφεία της Υπηρεσίας.
- iii. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς καθώς ο υπό κρίση έλεγχος βασίσθηκε αποκλειστικά στις διαπιστώσεις του προγενέστερου ελέγχου του 39^{ου} ΤΕΚ Λαμίας και τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίσθηκαν αναιτιολόγητα.
- iv. Ο έλεγχος που διενεργήθηκε το 2002 από το 39^ο ΤΕΚ Λαμίας ήταν μη νόμιμος καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία εξαιρέθηκε από τη διαδικασία ελέγχου βάσει της ΠΟΛ 1144/1998 χωρίς να υφίσταται η «αιτιολογημένη απόφαση» του άρθρου 1§2δ' της ως άνω υπουργικής απόφασης.
- v. Δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης, αλλά απόδειξη παραλαβής από το 39^ο ΤΕΚ Λαμίας για τα βιβλία και στοιχεία που παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα.
- vi. Η κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων είναι εσφαλμένη, καθώς α) η προσφεύγουσα είχε νομίμως τηρήσει και διαφυλάξει τα προβλεπόμενα βιβλία, β) τα τιμολόγια από την εταιρεία «.....» δεν ήταν εικονικά και γ) οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται αιτιολογίας.
- vii. Ο πρόσθετος φόρος 120% αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, καθώς είναι δυσανάλογος των συνολικών φορολογητέων κερδών της προσφεύγουσας.

Ι.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84§6 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) οριζόταν ότι: «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, εν προκειμένω, με τις υπ' αριθμ./2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λαμίας ακυρώθηκαν οι υπ' αριθμ./2003,/2003,/2003,/2003,/2003,/2003 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 39^{ου} Τοπικού Ελεγκτικού Κέντρου (ΤΕΚ) Λαμίας για τις διαχ/κές χρήσεις 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 και 2000 αντιστοίχως, λόγω νομικής πλημμέλειας, καθώς «η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή και ιδιαίτερο προσδιορισμό των υποκείμενων στο φόρο ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας, ώστε να προσδιορίσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ [...] αλλά, αντιθέτως, έλαβε υπόψη της αποκλειστικά τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, όπως είχαν προσδιορισθεί στο πλαίσιο του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος [...] χωρίς να διατυπώνεται περαιτέρω αιτιολογημένη κρίση περί του ύψους των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων φορολογητέων εκροών [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 09.06.2017, γεγονός που δεν αμφισβητείται και από την προσφεύγουσα (σελ. 3 των ενδικοφανών προσφυγών), ήτοι πριν την παρέλευση ενός έτους από την ημερομηνία κοινοποίησης στη Δ.Ο.Υ. των ως άνω αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λαμίας (16.06.2016). Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση και επιβολή φόρου σχετικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις κρίνεται αβάσιμος.

ii.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25§2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 40§9 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3.8.2016), ορίζεται ότι: «2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί

φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης».

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ισχύει: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η υπ' αριθμ./07.07.2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ αναφέρεται σε διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου, ενώ στην πραγματικότητα ο υπό κρίση έλεγχος – επανάληψη διαδικασίας διενεργήθηκε στα γραφεία της Υπηρεσίας. Ωστόσο δεν επικαλείται βλάβη από την αναγραφή του είδους του φορολογικού ελέγχου στην ως άνω εντολή ελέγχου για την αποκατάσταση της οποίας θα έπρεπε να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προβάλλεται αλυσιτελώς.

iii.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, η από 06.06.2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (Ν. 1642/86) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας για τις ελεγχόμενες διαχ/κές χρήσεις και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ενώ συγκεκριμένα, ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων ανά διαχ/κή χρήση επεξηγείται αναλυτικά στις σελ. 25 – 27 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναιτιολόγητης έκθεσης ελέγχου κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

iv.

Επειδή, με την υπουργική απόφαση ΥΠΟΙΚ 1061203/1148/ΔΣΣΦΕ/Α'/ΠΟΛ.1144/20.5.1998 «Έλεγχος ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και επίλυση φορολογικών διαφορών» (ΦΕΚ 529 Β'/29.5.1998) οριζόταν ότι:

«Κεφάλαιο Α. Τρόπος και διαδικασία ελέγχου των ανέλεγκτων δηλώσεων επιτηδευματιών.

Άρθρο 1. Υπαγόμενες και εξαιρούμενες υποθέσεις.

1. Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31/12/1997. 2. Από τις κατά την προηγούμενη παράγραφο υποθέσεις, εξαιρούνται:

α. Υποθέσεις για τις οποίες κατά την ημέρα δημοσίευσης της παρούσας απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης έχουν κοινοποιηθεί σημειώματα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.

β. Υποθέσεις των οποίων ο τακτικός έλεγχος έχει ανατεθεί ή ανατίθεται σε ειδικό συνεργείο ελέγχου των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του ν. 1914/1990, όπως αυτές ισχύουν.

γ. Υποθέσεις των οποίων ο τακτικός έλεγχος ανατίθεται στο Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) του Υπουργείου Οικονομικών.

δ. Όλως εξαιρετικώς, υποθέσεις για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πρέπει να ενεργηθεί πλήρης έλεγχος. Για τις υποθέσεις αυτές αποφαινόμενοι με αιτιολογημένη απόφασή τους ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. καθώς και ο προϊστάμενος του τμήματος ελέγχου, εφόσον υφίσταται τμήμα ελέγχου.

[...]

3. Για τον έλεγχο των υποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου, διενεργούνται πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 12 της απόφασης αυτής».

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τον έλεγχο που είχε διενεργηθεί από το 39^ο ΤΕΚ Λαμίας, συντάχθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ./05.07.2002 έγγραφο βάσει του οποίου προέκυψε ότι έπρεπε να ενεργηθεί πλήρης τακτικός έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 1 παραγρ. 2δ και 3Γ της ΠΟΛ 1144/1998 Α.Υ.Ο. και του άρθρ. 66 Ν. 2238/1994, γιατί οι προβλεπόμενες από την ΠΟΛ 1144/1998 επαληθεύσεις και διασταυρώσεις δεν καλύπτουν και δεν είναι αρκετές για την περίπτωση της ελεγχόμενης επιχείρησης, οι συναλλαγές της οποίας πρέπει να ερευνηθούν σε βάθος, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1144/1998 Α.Υ.Ο., ο ελεγκτής διαπίστωσε τα εξής: α) Στη παραπάνω επιχείρηση έχουν επιβληθεί από τη Δ.Ο.Υ. Αταλάντης πρόστιμα ΚΒΣ για τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα διαχ. έτη 1992, 1993 και 1994 (ΑΕΠ,,/1998 της Δ.Ο.Υ. Αταλάντης) σημαντικής αξίας με βάση τον έλεγχο της Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας. β) Έχουν γίνει έλεγχοι από την Τελωνειακή Δ/ση Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος του Υπ. Οικονομικών και από τον Οργανισμό Ελέγχου Ενισχύσεως ελαιόλαδου ως προς τις κοινοτικές ενισχύσεις που έλαβε η παραπάνω επιχείρηση [...] γ) Η εικονικότητα των ληφθέντων στοιχείων αφορά τις αγορές υλικών συσκευασίας (δοχεία) του ελαιόλαδου και δεδομένου ότι η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει εξαγωγές ελαιόλαδου σε πολύ μεγάλες ποσότητες, επιβάλλεται να γίνουν ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις των συναλλαγών της προς όλες τις κατευθύνσεις, για τη συλλογή και αξιοποίηση πληροφοριών από τις άλλες εμπλεκόμενες Δ.Ο.Υ. και λοιπές υπηρεσίες».

Επειδή, το ως άνω έγγραφο, το οποίο φέρει τα ονοματεπώνυμα, τις ιδιότητες και τις υπογραφές του ελεγκτή, του επόπτη του τμήματος ελέγχου, του Προϊσταμένου του 39^{ου} ΤΕΚ Λαμίας και του Οικονομικού Επιθεωρητή, συνιστά την απαιτούμενη εκ των ως άνω οριζόμενων οδηγιών αιτιολογημένη απόφαση ώστε ο τότε έλεγχος να υπαχθεί στις εξαιρέσεις της ΠΟΛ 1144/1998.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο υπό κρίση έλεγχος – επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διενεργήθηκε κατόπιν των ως άνω αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λαμίας λόγω νομικής πλημμέλειας των πράξεων που είχαν εκδοθεί από το 39^ο ΤΕΚ Λαμίας, συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σχετικά με τη νομιμότητα εκείνου του φορολογικού ελέγχου λόγω νόμιμης ή μη εξαίρεσης της προσφεύγουσας από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1144/1998 προβάλλεται αλυσιτελώς ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Υ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε με το άρθρο 32 του ν. 2648/1998 (Α 238/22.10.1998), οριζόταν ότι:

«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 Δ.Ο.Υ., 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 τριών τελευταίων εδαφίων της επομένης παραγράφου.

4. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφό του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή. Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., 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 ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία [...]

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. Επίσης επιτρέπεται παραλαβή των βιβλίων και στοιχείων αυτών, προς έλεγχο στις περιπτώσεις μη ύπαρξης ανεπισημών βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με **απόδειξη παραλαβής**.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ (σελ. 20) αναφέρεται ότι κατά τον προγενέστερο έλεγχο από το 39^ο ΤΕΚ Λαμίας, α) στις 30.07.2002 ο ελεγκτής και ο επόπτης του ελέγχου μετέβησαν στη προσφεύγουσα επιχείρηση όπου ο εκπρόσωπος αυτής τους παρέδωσε μερικά από τα τηρηθέντα βιβλία, β) στις 19.08.2002 ο εκπρόσωπος προσκόμισε στην υπηρεσία μερικά ακόμη βιβλία και στοιχεία και γ) στις 23.10.2002, ημέρα συνεδρίασης της επιτροπής του άρθρου 30 παρ.5 του Π.Δ. 186/92, που ζητήθηκε από την επιχείρηση, τους παραδόθηκαν μερικά ακόμη από τα θεωρηθέντα και τηρηθέντα φορολογικά στοιχεία, για τις οποίες συντάχθηκαν τα σχετικά πρωτόκολλα παραλαβής. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, δεν τίθεται θέμα πλημμέλειας στην τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της κατάσχεσης των ανωτέρω επίσημων βιβλίων και στοιχείων, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα, καθόσον τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 36 του ΚΒΣ, βάσει των οποίων εφόσον δεν υπάρχουν ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία, προς πιστοποίηση της υλικής πράξεως της αφαιρέσεως των επίσημων βιβλίων και στοιχείων, αρκεί η σύνταξη απλής απόδειξης παραλαβής (ΣτΕ 1807/2015).

vi.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε, ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές

κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

[...]

4. Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς, β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, η λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία. δ) Δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του. ε) Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992. 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. [...]

5. Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειας ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από τριμελή Επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφάινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή δύναται να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε, οριζόταν ότι:

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. [...] 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 ίδιων 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.

3. Στις περιπτώσεις β` και γ` της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας. [...]»

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./2017,/2017,/2017,/2017,/2017,/2017 και/2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ εκδόθηκαν κατόπιν ακύρωσης λόγω νομικής πλημμέλειας των υπ' αριθμ./2003,/2003,/2003,/2003,/2003,/2003,/2003,/2003 και/2003 πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 39^{ου} Τοπικού Ελεγκτικού Κέντρου (ΤΕΚ) Λαμίας για τις διαχ/κές χρήσεις 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 και 2000 αντιστοίχως, από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Λαμίας με τις υπ' αριθμ./2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015 και/2015 αποφάσεις του.

Επειδή, κατά τον προγενέστερο έλεγχο που είχε διενεργηθεί από το 39^ο ΤΕΚ Λαμίας, είχε συνταχθεί και η από 28.01.2003 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και είχαν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί των οποίων η προσφεύγουσα είχε ασκήσει προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λαμίας όπου με τις υπ' αριθμ./2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015 και/2015 αποφάσεις του απορρίφθηκαν στο σύνολό τους. Βάσει των εν λόγω αποφάσεων, σχετικά με την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της, κρίθηκαν τα εξής:

«[...] Ενόψει των ανωτέρω προκύπτει ότι τα βιβλία και στοιχεία, που προσκόμισε η προσφεύγουσα ενώπιον προς έλεγχο, δεν είναι επαρκή για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων αυτής κατά την ένδικη χρήση. Τούτο διότι, ανεξαρτήτως του χρόνου θεώρησής τους από την αρμόδια φορολογική αρχή, η μη επίδειξη τους καθιστά αδύνατη τη διαπίστωση του χρόνου έκδοσης των οικείων παραστατικών από την προσφεύγουσα και τη διενέργεια επαληθεύσεων επί των εγγραφών στα ημερολόγια ταμείου και διαφόρων πράξεων, που στηρίζονται στις συναλλαγές που αποτυπώνονται σε αυτά. [...] Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι από τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα, τα οποία είναι αποσπασματικά, **δεν καθίσταται δυνατός ο λογιστικός έλεγχος**, [...] Επίσης, η μη επίδειξη από την προσφεύγουσα μεγάλου μέρους των τηρηθέντων από αυτήν βιβλίων και στοιχείων, κατά την ένδικη χρήση, ισοδυναμεί με μη τήρησή τους, η οποία

συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων αυτής [...]. Για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του υπόχρεου επιτηδεύματία, το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων προσδιορίζεται με βάση τα διατιθέμενα στοιχεία και πληροφορίες για την έκταση των συναλλαγών της επιχείρησης και των εν γένει συνθηκών λειτουργίας της, ιδίως δε λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα ενδεικτικώς αναφερόμενα στη διάταξη του άρθρου 30 παρ.2 περ.γ του Κ.Φ.Ε. στοιχεία. [...] Ενόψει, επομένως, του αντικειμένου της δραστηριότητας της προσφεύγουσας (εμπορία ελαίου και ελαιών και παροχή υπηρεσιών ελαιοτριβείου), της δηλωθείσας ως άνω συναλλακτικής δράσης αυτής και τις συνθήκες λειτουργίας αυτής [...] πρέπει να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, [...] στο ποσό των [...] **όπως ορθά υπολογίσθηκαν από τη φορολογική αρχή,** απορριπτομένων ως αβασίμων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της προσφεύγουσας. [...]

Επειδή, εν προκειμένω, με την από 06.06.2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ αναφέρονται με πληρότητα οι διαπιστώσεις του ελέγχου (σελ. 20 – 29) βάσει των οποίων κρίθηκε η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων και ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη ορθής κρίσης του ελέγχου για την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της για τις διαχ/κές χρήσεις 1993 – 2000 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

vii.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 1§1β' και 2§4 του ν. 2523/1997 προβλέπεται ότι: «Άρθρο 1. Πρόσθετοι φόροι. 1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) [...] β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, [...] Άρθρο 2. Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς. [...] 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) [...] β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, ο πρόσθετος φόρος που επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, βάσει του άρθρου 1 και 2 του ν. 2523/1997, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, απορριπτομένων ως αβασίμων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της προσφεύγουσας, καθώς κλιμακώνεται, κατά νόμο, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου, ενώ, η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος αυτού, ανάλογα με τις ειδικότερες συνθήκες της παράβασης. Άλλωστε, με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι ως άνω εφαρμοσθείσες διατάξεις ενέχουν οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, και δεν θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημοσίου συμφέροντος σκοπό του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων.

Συνεπώς, ο πρόσθετος ΦΠΑ που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, άρα ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη των με ημερομηνία κατάθεσης 07.07.2017 ενδικοφανών προσφυγών της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ) οι οποίες κατόπιν αίτησής της στη Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ καταχωρήθηκαν με τον κοινό αριθμό πρωτοκόλλου

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ. /06.06.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1993:

Διαφορά φόρου	26.717.332 δρχ.	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	32.060.798 δρχ.	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	58.778.130 δρχ.	172.496,35 €

2. Υπ' αριθμ. /06.06.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1994:

Διαφορά φόρου	10.297.244 δρχ.	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.356.693 δρχ.	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.653.937 δρχ.	66.482,57 €

3. Υπ' αριθμ. /06.06.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1995:

Διαφορά φόρου	8.546.733 δρχ.	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	10.256.079 δρχ.	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.802.812 δρχ.	55.180,67 €

4. Υπ' αριθμ. /06.06.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1996:

Διαφορά φόρου	6.866.207 δρχ.	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	8.239.448 δρχ.	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.105.655 δρχ.	44.330,61 €

5. Υπ' αριθμ. /06.06.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1997:

Διαφορά φόρου	7.475.859 δρχ.	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	8.971.031 δρχ.	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.446.890 δρχ.	48.266,74 €

6. Υπ' αριθμ./06.06.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1998:

Διαφορά φόρου	8.995.892 δρχ.	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	10.795.070 δρχ.	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.790.962 δρχ.	58.080,59 €

7. Υπ' αριθμ./06.06.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/1999:

Διαφορά φόρου	15.898.248 δρχ.	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	19.077.898 δρχ.	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	34.976.146 δρχ.	102.644,60 €

7. Υπ' αριθμ./06.06.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/2000:

Διαφορά φόρου	13.841.849 δρχ.	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	16.610.219 δρχ.	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.452.068 δρχ.	89.367.77 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.