



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 24/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2646

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, εδρεύουσας, οδός, νόμιμα εκπροσωπούμενης από το Διαχειριστή της, κάτοικο, οδός, κατά α) της υπ' αριθ. Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1993) και β) της υπ' αριθ. Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1993) και την υπ' αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ/.....-2017 Υπόμνημα – Πρόσθετοι λόγοι που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

1. Με την υπ' αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 1994 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1993) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 27.547,04 €, πλέον 35.134,27 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών), ήτοι συνολικού ποσού 62.681,31 €.
Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 αντίστοιχα.
2. Με την υπ' αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1993 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας Φ.Π.Α. ποσού 26.294,84 €, πλέον 31.553,81 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 57.848,65 €.
Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και οι φορολογητέες εκροές, φορολογητέες εισροές, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48§3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αυθαίρετες και ακυρωτές, καθώς σύμφωνα με τις υπ' αριθ./2015 και/2015 αποφάσεις του Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, με τις οποίες ακυρώθηκαν οι αντίστοιχες υπ' αριθ./-.....-2003 και/-.....-2003 πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., η Φορολογική Αρχή όφειλε «να προβεί σε εκ νέου τήρηση της διαδικασίας, συνιστάμενης, ειδικότερα, σε κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική έδρα του υπόχρεου, σύνταξη επί τόπου, κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου της οικείας έκθεσης κατάσχεσης, υπογραφή της από το νόμιμο εκπρόσωπο της και επίδοση προς αυτόν αντιγράφου της εν λόγω έκθεσης».
- Τα ληφθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας δεν είναι δυνατόν να ανευρεθούν από τη Φορολογική Αρχή τα οποία απωλέσθηκαν από υπαιτιότητα της Δ.Ο.Υ. με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η τήρηση της διαδικασίας αυτής, και άρα καθίσταται αδύνατη η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από το Δικαστήριο.

Επειδή, στο άρθρο 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. - π.δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84), όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 2648/1998 (ΦΕΚ Α' 238), ορίζονταν τα εξής: «1. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στα γραφεία της ΔΟΥ, προκειμένου για βιβλία της πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, μετά από έγγραφη πρόσκληση του Προϊσταμένου αυτής. 2. ... 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 τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων ... 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 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. 6... 10. Τα δικαιώματα του αρμοδίου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1, 3, 6 και 7 του άρθρου αυτού, ενασκούνται παράλληλα και από τους ... προϊσταμένους της ΥΠ.Ε.Δ.Α.»

Επειδή, όπως συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις, σε κάθε περίπτωση κατά την οποία όργανα της φορολογικής αρχής, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία, απαιτείται, ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω αφαιρεθέντα στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως επιβολής προστίμου, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως. Απαιτείται δηλαδή να συντάσσεται επί τόπου σχετική έκθεση κατασχέσεως από τους ελεγκτές, να υπογράφεται από αυτούς και τον επιτηδευματία, και να επιδίδεται αντίγραφο της στον τελευταίο. Περαιτέρω, τήρηση της αυτής ως άνω διαδικασίας, δηλαδή διενέργεια κατασχέσεως στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, σύνταξη επί

τόπου της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως κ.λπ., απαιτείται εκ νέου στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή επιλαμβάνεται σε συνέχεια δικαστικής ακύρωσης πράξεως της ως νομικώς πλημμελούς λόγω μη συντάξεως νόμιμης εκθέσεως κατασχέσεως (ΣτΕ 60/2013, 4302/2012, 1119/2010 κ.ά.).

Επειδή, εξ άλλου, με την διάταξη του άρθρου 32 παρ. 3 του ν. 2648/1998 «*Ρυθμίσεις δασμολογικού και φορολογικού περιεχομένου, τροποποίηση του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας...*» (ΦΕΚ Α' 238), που ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 4 του ίδιου νόμου, από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.10.1998), προστέθηκε στην παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 36 το εξής εδάφιο: «*Επίσης επιτρέπεται παραλαβή των βιβλίων και στοιχείων αυτών προς έλεγχο στις περιπτώσεις μη ύπαρξης ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με απόδειξη παραλαβής*». Η διάταξη αυτή, προβλέποντας στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου, εκτός από την κατάσχεση των τηρουμένων με βάση τις διατάξεις του ΚΒΣ βιβλίων και στοιχείων, και την παραλαβή (με απόδειξη) αυτών και μόνον αυτών, στις περιπτώσεις μη υπάρξεως ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων και στοιχείων, εφαρμόζεται επί διαδικασιών παραλαβής, κατά τις οποίες τόσο η διενέργεια της υλικής πράξεως της παραλαβής όσο και η σύνταξη της αποδείξεως παραλαβής λαμβάνουν χώρα **μετά** την έναρξη ισχύος της (ΣτΕ 3343, 1284/2011, 1375/2009, 1298/2009 7μ.).

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις υπ' αριθ./2015 και/2015 αποφάσεις του του Διοικητικού Πρωτοδικείου προκύπτουν τα εξής:

«*Η προσφεύγουσα, συσταθείσα το έτος 1992, διατηρούσε επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την και έδρα επί της οδού, για τη δε παρακολούθηση των εργασιών της τηρούσε βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ. Δυνάμει της υπ' αρ./2004 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία, ύστερα από το υπ' αρ./-1997 έγγραφο της ΥΠΕΔΑ και το/-2003 έγγραφο του ΣΔΟΕ, με τα οποία διαβιβάσθηκαν στην ως άνω Δ.Ο.Υ. τα εξής κατασχεμένα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας: 1) Βιβλίο εσόδων – εξόδων με Π.Θ., 2) Δ.Α. από 1 έως 800, όπως αναφέρονται στην/1995 απόδειξη παραλαβής, 3) πέντε ντοσιέ με διάφορα πρωτογενή στοιχεία, όπως αναφέρονται στην ως άνω απόδειξη παραλαβής, 4) ένα μπλοκ (στέλεχος) αθεώρητο τιμολογίων πώλησης από 1 έως 50 και 5) ένα μπλοκ Δ.Α. από 150 έως 200, με Π.Θ. Εξάλλου, κατά την οικεία έκθεση ελέγχου, με τις από-2003 και-2003 προσκλήσεις προς την εταιρεία, ζητήθηκε από την τελευταία να προσκομίσει το με Π.Θ. βιβλίο εσόδων – εξόδων και τα παραστατικά αγορών – εξόδων της χρήσης 1993. Ο εις εκ των εταίρων προσκόμισε τα παραστατικά αυτά, ενώ δήλωσε ότι το απηθέν βιβλίο είχε απωλεσθεί.*

Από τον έλεγχο των παραστατικών που περιέχονταν στα προαναφερόμενα ντοσιέ, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε εξαγωγές προς και εξέδωσε τα-1993 και-1993 φορολογικά στοιχεία αξίας 27.790.160 δρχ και 28.664.730 δρχ αντίστοιχα, την αξία των οποίων περιέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος χρήσης 1993, μειωμένη όμως κατά 12.077.445 δρχ. Η προσφεύγουσα υποστήριξε, κατά τον έλεγχο, ότι το προαναφερόμενο ποσό δεν καταβλήθηκε από την αγοράστρια εταιρεία, καθόσον κηρύχθηκε σε πτώχευση, ωστόσο ο ισχυρισμός της δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο εφόσον υπήρχε απαίτηση της ελεγχόμενης προς την αγοράστρια εταιρεία. Συνεπώς, η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ως ανακριβή και προέβη σε

εξωλογιστικό προσδιορισμό εκδίδοντας τις υπ' αριθ.-/.....-2003 και-/.....-2003 πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντιστοίχως. Κατά των πράξεων αυτών η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγές ζητώντας την ακύρωσή τους, ενώ με τα δικόγραφα πρόσθετων λόγων προέβαλλε ειδικότερα παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής τους λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης εφόσον ο καταλογισμός στηρίχθηκε επί στοιχείων που δεν παρελήφθησαν με έκθεση κατάσχεσης, αλλά με την-/.....-1995 απόδειξη παραλαβής.

Ενόψει του ως άνω προβαλλόμενου λόγου, το Δικαστήριο, αφού έλαβε υπόψη ότι στον διοικητικό φάκελο που είχε διαβιβασθεί από τη Δ.Ο.Υ. δεν περιλαμβάνονταν τα έγγραφα εκείνα που αναφέρονταν στην από-.....-2003 έκθεση ελέγχου (όπως ιδίως οι εκθέσεις κατάσχεσης ή αποδείξεις παραλαβής, καθώς και τα σημειώματα της ΥΠΕΔΑ και του ΣΔΟΕ), τα οποία θεώρησε απαραίτητα για την εξέταση της υπόθεσης, ανέβαλε την έκδοση οριστικών αποφάσεων, με τις/2010 και/2010 προδικαστικές αποφάσεις του και υποχρέωσε τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να τα προσκομίσει στη γραμματεία του Δικαστηρίου. Σε εκτέλεση των εν λόγω προδικαστικών αποφάσεων, η φορολογική αρχή προσκόμισε, μεταξύ άλλων, τα εξής έγγραφα:

Α) το υπ' αρ. πρωτ.-/.....-1997 έγγραφο της ΥΠΕΔΑ, με το οποίο διαβιβάσθηκαν στη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και στοιχεία που αναφέρονται στην-/.....-1995 απόδειξη παραλαβής και στο από-.....-1995 πρωτόκολλο παράδοσης,

Β) την-/.....-1995 απόδειξη παραλαβής και το από-.....-1995 πρωτόκολλο παράδοσης των υπαλλήλων της ΥΠΕΔΑ [...] σύμφωνα με τα οποία παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα τα εξής στοιχεία: 1) ένα βιβλίο εσόδων – εξόδων με φύλλα 1 – 200 και με Π.Θ. της Δ.Ο.Υ., 2) Δ.Α. από 1 έως 100, με Π.Θ., 3) Δ.Α. από 101 έως 150, με Π.Θ., 4) Δ.Α. από 201 έως 500, με Π.Θ., 5) Δ.Α. από 201 έως 800, με Π.Θ., 6) τέσσερα (4) ντοσιέ [...] με διάφορα πρωτογενή παραστατικά [...] και 7) ένα (1) ντοσιέ [...],

Γ) την από-.....-2000 έκθεση κατάσχεσης των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. [...], η οποία έχει το εξής περιεχόμενο: «[...] οι υπάλληλοι [...] σύμφωνα με την παραπάνω εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κάναμε έλεγχο στα αποσταλέντα από την ΥΠΕΔΑ επίσημα βιβλία και στοιχεία που παρέλαβε το συνεργείο ελέγχου της ΥΠΕΔΑ με την-/.....-1995 απόδειξη παραλαβής και το από-.....-1995 Πρωτόκολλο Παράδοσης από την ελεγχθείσα επιχείρηση [...]. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου κρίθηκε σκόπιμη [...] η κατάσχεση των επίσημων βιβλίων και στοιχείων, που βρέθηκαν στους χώρους της υπό έλεγχο επιχείρησης [...]. Τα βιβλία και στοιχεία που κατασχέθηκαν με την υπ' αρ.-/.....-1995 απόδειξη παραλαβής και το από-.....-1995 πρωτόκολλο παράδοσης από συνεργείο ελέγχου της ΥΠΕΔΑ βρίσκονται στη Δ.Ο.Υ. Με την υπ' αρ./1999 απόφαση του του Διοικητικού Πρωτοδικείου προβήκαμε στη σύνταξη της παρούσης εκθέσεως κατάσχεσης από τα ήδη υπάρχοντα στην υπηρεσία μας επίσημα κατασχεμένα βιβλία και στοιχεία την οποία υπογράφουμε εκτελώντας τα οριζόμενα στην πιο πάνω απόφαση και συγκεκριμένα είναι τα παρακάτω: (αναγράφονται τα αναφερόμενα στην/1995 απόδειξη παραλαβής). Η κατάσχεση έγινε [...] στην έδρα της Δ.Ο.Υ. [...]. Η έκθεση συντάχθηκε [...] και υπογράφηκε από τους υπαλλήλους που έκαναν την κατάσχεση και ένα αντίτυπο να κοινοποιηθεί νόμιμα στην ελεγχθείσα επιχείρηση»,

Δ) το με αρ.-/.....-2005 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., με το οποίο η από-.....-2000 έκθεση κατάσχεσης παραδόθηκε στον κλητήρα [...] προς επίδοση και η από-.....-2005 απόδειξη παραλαβής εγγράφων προς επίδοση, με την επισημείωση «Επεδόθη/...../2005. Ο Επιδούς».

Βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. εκδόθηκαν με βάση τις διαπιστώσεις που προέκυψαν κατόπιν επεξεργασίας βιβλίων και στοιχείων, που είχαν αφαιρεθεί από την έδρα της επιχείρησης με την υπ' αρ./.....-1995 απόδειξη παραλαβής των υπαλλήλων της ΥΠΕΔΑ, χωρίς να προκύπτει ότι αυτά κατασχέθηκαν νόμιμα με τη σύνταξη σχετικής έκθεσης κατάσχεσης. Η υλική δε τούτη πράξη της αφαίρεσης έλαβε χώρα σε χρόνο (1995) που για τη νομιμότητα της σχετικής διαδικασίας απαιτούνταν η σύνταξη νομότυπης έκθεσης κατάσχεσης και όχι απλής απόδειξης παραλαβής. Εξάλλου, ενόψει του ότι οι εκθέσεις κατάσχεσης συνοδεύουν και πιστοποιούν τη διενέργεια υλικής πράξεως εντασσόμενης στη συγκεκριμένη διαδικασία, με συνέπεια να μη νοείται η σύνταξή τους χωρίς τη διενέργεια της αντίστοιχης υλικής πράξης (βλ. ΣτΕ 60/2013, 1630-1/2013), ούτε η με ημερομηνία-.....-2000 έκθεση κατάσχεσης των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. που συντάχθηκε σε αντικατάσταση της/.....-1995 απόδειξης παραλαβής δεν πληροί τους όρους της έγκαιρης έκθεσης για την αφαίρεση των επίμαχων βιβλίων και στοιχείων, κατά το άρθρο 36 του ΚΒΣ (όπως ίσχυε, ενόψει του ότι αντιστοιχεί σε παραλαβή βιβλίων και στοιχείων γινόμενη πριν από την έναρξη ισχύος της διάταξης του άρθρου 32 του ν. 2648/1998, βλ. ΣτΕ 1630/2013, 1284/2011), που έπρεπε να τηρηθεί και κατά την επανάληψη διαδικασίας. Εν προκειμένω όμως, δεν τηρήθηκε εκ νέου η διαδικασία αυτή (ήτοι επιστροφή στην ελεγχόμενη επιχείρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που είχε εις χείρας της η Δ.Ο.Υ., και εν συνεχεία, κατάσχεση αυτών στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας, ή προσκόμιση αυτών, μετά από σχετική πρόσκληση της τελευταίας, στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., εφόσον πρόκειται για βιβλία Β' κατηγορίας, και κατάσχεση αυτών, με τη σύνταξη επί τόπου της οικείας έκθεσης κατάσχεσης, υπογραφή της από τους ελεγκτές και από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης και επίδοσης προς αυτόν αντιγράφου της εν λόγω έκθεσης), ενώ περαιτέρω δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ότι η εν λόγω έκθεση επιδόθηκε στον εκπρόσωπο της επιχείρησης.

Ενόψει τούτων, το Δικαστήριο κρίνει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις παρίστανται νομικώς πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν [...] η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στη Διοίκηση (κατ' άρθρο 79 παρ.3 περ.β' του Κ.Δ.Δ.), προκειμένου αυτή να ενεργήσει τα νόμιμα».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ως άνω δικαστικές αποφάσεις, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της υπ' αριθ./.....-2016 εντολής ελέγχου βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος, ήτοι η επανάληψη διαδικασίας του αρχικού ελέγχου. Σύμφωνα με τις από-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. (επανάληψη διαδικασίας) αναφέρονται τα εξής: «Ο παρών έλεγχος προέβη σε αναζήτηση των φορολογικών στοιχείων και βιβλίων που παρελήφθησαν από την επιχείρηση με την απόδειξη παραλαβής/.....-1995 και το από-1995 πρωτοκόλλου παράδοσης από συνεργείο ελέγχου της ΥΠΕΔΑ προκειμένου να επαναλάβουν τη διαδικασία κατάσχεσης [...] αλλά δεν κατέστη δυνατόν να τα εντοπίσει λόγω της παρέλευσης τόσο μεγάλου χρονικού διαστήματος και των αλλαγών που εν τω μεταξύ έχουν συντελεστεί στα αρχεία της υπηρεσίας λόγω της ενοποίησης με τις Δ.Ο.Υ. και Κατόπιν της αδυναμίας της υπηρεσίας να εντοπίσει τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία, προχώρησε σε νέο καταλογισμό των προσβαλλόμενων πράξεων χωρίς να προβεί σε νέα επανάληψη κατάσχεσης, στηριζόμενη στο γεγονός ότι οι εκδοθείσες από τον προηγούμενο έλεγχο και ήδη ακυρωθείσες φορολογικές πράξεις εκδόθηκαν με βάση τις διαπιστώσεις που προέκυψαν κατόπιν επεξεργασίας των βιβλίων και στοιχείων που είχαν αφαιρεθεί από την έδρα της επιχείρησης.

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων και τον διασταυρωτικό έλεγχο μεταξύ των Δ.Α. και των Τ.Π. διαπιστώθηκε ότι, σε έξι περιπτώσεις υφίσταται διαφορά στις μεταφερθείσες ποσότητες

..... από στο προς την στο
όπως αναλυτικά περιγράφονται πιο κάτω, οπότε προκύπτει ανακριβής έκδοση Τ.Π. [...] Από τον έλεγχο των παραστατικών που περιέχονται στα κατασχεμένα ντοσιέ οι ελέγχοντες υπάλληλοι και διαπίστωσαν ότι η επιχείρηση πραγματοποίησε εξαγωγές προς και εξέδωσε τα υπ' αριθ.-/.....-1993 και-/.....-1993 αξίας 27.790.160 δρχ. και 28.664.730 δρχ. αντίστοιχα. Την αξία αυτών (56.454.890 δρχ.) περιέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος χρήσεως 1993, μειωμένη κατά 12.077.445 δρχ. [...] Οι παραπάνω παρατυπίες και παραλείψεις επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων και τα καθιστούν ανακριβή».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αποτυπώνεται και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατ' επανάληψη της διαδικασίας αν και αναζήτησε τα κατασχεθέντα για μακρύ χρονικό διάστημα, όπως αναφέρει στις εκθέσεις ελέγχου ανικρούοντας τις απόψεις της προσφεύγουσας επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, δεν κατέστη δυνατόν αυτά να εντοπιστούν, καθώς παραδόθηκαν στη Δ.Ο.Υ. την-.....-1995 από την ΥΠΕΔΑ, χρονική περίοδο πάνω από είκοσι έτη όπου έχουν μεσολαβήσει ανακατατάξεις των αρχείων (έως και καταστροφή αρχειακού υλικού) και υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. μετατέθηκαν ή συνταξιοδοτήθηκαν.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ότι χωρίς την ύπαρξη των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων από υπαιτιότητα της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων στηρίχθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι αδύνατη η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών αλλά και η αντίκρουση των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής από την προσφεύγουσα.

Επειδή από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν τηρήθηκαν τα οριζόμενα στις υπ' αριθ./2015 και/2015 αποφάσεις του του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της (ΑΦΜ) και την ακύρωση των υπ' αριθ.-/.....-2016 και-/.....-2016 Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. αντιστοίχως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/1993.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθ./2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 1994 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1993): Μηδέν

2. Υπ' αριθ./2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/1993: Μηδέν

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.