



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 26 / 11 / 2018

Αριθμός Απόφασης **4785**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**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 Γενικού Γραμματέα 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 με ημερομηνία κατάθεσης στις **06/05/2010** προσφυγή με αίτημα συμβιβασμού (διοικητική επίλυση διαφοράς), **α)** ατομικά της .....και **β)** των εξ' αδιαθέτου κληρονόμων του ..... (της χήρας ..... και των τέκνων του .....), κατοίκων ....., κατά: **1)** των υπ' αριθμ. ....../**18-02-2010** ταυτάριων δύο Φύλλων Ελέγχου Φόρου εισοδήματος **2)** της υπ' αριθμ. ....../**18-02-2010** Πράξης Επιβολής Προστίμου ν. 820/1978 και **3)** του υπ' αριθμ. ....../**18-02-2010** Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους **1984**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5. Την υπ' αριθμ. ....../**2015** Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 1<sup>ο</sup> μονομελές),

6. Το υπ' αριθμ. ....../**15-11-2018** έγγραφο της ΔΟΥ Δ' Αθηνών (Αριθ. Πρωτ. ΔΕΔ. ....../**16-11-2018**),

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

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

Επί του από **06/05/2010** προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς για τις προαναφερόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, ατομικά της ..... και των κληρονόμων του ....., το οποίο **κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις προαναφερόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, καταλογίστηκαν για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/1983** τα κατωτέρω ποσά:

**α)** Με τα υπ' αριθ. .... /**18-02-2010** δύο ταυτάριθμα Φύλλα Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος ..... με το μεν πρώτο το συνολικό ποσό των **3.300.681 δρχ ή 9.686,52€**, με το δε δεύτερο το συνολικό ποσό των **913.249 δρχ ή 2.680,11€**,

**β)** Με την υπ' αριθμ. .... /**18-02-2010** Πράξη Επιβολής Προστίμου, καταλογίστηκε σε βάρος της 1<sup>ης</sup> από τους προσφεύγοντες, πρόστιμο ποσού 150.000 δρχ ή **440,21€**, για παράβαση των άρθρων 31 και 40 του ν. 820/1978 και

**γ)** Με το υπ' αριθμ. .... /**18-02-2010** Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου Εισοδήματος, καταλογίστηκε σε βάρος της 1<sup>ης</sup> από τους προσφεύγοντες, τέλη χαρτοσήμου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών ύψους 7.167 δρχ, πρόσθετος φόρος 75% ποσού 5.375 δρχ και ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 1.433 δρχ, ήτοι συνολικά 13.975 δρχ ή **41,01€**.

Οι ανωτέρω πράξεις, προέκυψαν μετά τη διενέργεια ελέγχου από τη ΔΟΥ Ι' Αθηνών σε **επανάληψη διαδικασίας**, κατόπιν της υπ' αριθμ. .... /**2009** Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς οι ακόλουθες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών: τα υπ' αριθμ. .... /**1996** και .... /**1996** Φύλλα Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων, η υπ' αριθμ. .... /**1996** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρων 31 και 40 του ν. 820/1978 και το υπ' αριθμ. .... /**1996** Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου Εισοδήματος, οι οποίες είχαν εκδοθεί με βάση το πόρισμα των από **20/12/1996** εκθέσεων ελέγχου **1)** φορολογίας εισοδήματος, **2)** Προστίμων άρθρων 31 και 40 του ν. 820/1978 και **3)** ΦΜΥ, της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, δεδομένου ότι για την κατάσχεση ορισμένων στοιχείων, έγινε από την ΥΠΕΔΑ Αθηνών με απόδειξη παραλαβής και όχι με έκθεση κατάσχεσης.

Με βάση το πόρισμα των ως άνω από **20/12/1996** εκθέσεων ελέγχου, καθώς και της έκθεσης ελέγχου που συντάχθηκε μετά από επανάληψη διαδικασίας από τη ΔΟΥ Ι' Αθηνών, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Μετά την επεξεργασία ανεπισημών και επισημών στοιχείων που διαβιβάστηκαν στη ΔΟΥ με το με αριθ. πρωτ. .... /**10-08-1990** δελτίο πληροφοριών της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, προέκυψε για το υποκατάστημα της οδού ..... της ατομικής επιχείρησης της 1<sup>ης</sup> από τους προσφεύγοντες για τη χρήση **1983**, απόκρυψη εσόδων ποσού **988.130 δρχ**,

Ακολούθως, δεδομένου ότι τα βιβλία της ως άνω ατομικής επιχείρησης κρίθηκαν **ανακριβή**, ο έλεγχος προέβη στον **εξωλογιστικό** προσδιορισμό των **ακαθαρίστων εσόδων** του ως άνω υποκαταστήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§2γ στο ποσό των **1.185.756 δρχ** και των συνολικών **καθαρών κερδών** στο ποσό των **1.658.047 δρχ**,

Η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθμ. .... /**06-05-2010** προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ότι απαραδέκτως και καταχρηστικώς διενεργήθηκε ο έλεγχος σε επανάληψη διαδικασίας,
2. Ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων στην επίμαχη χρήση, έχει υποπέσει σε παραγραφή,
3. Ότι δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία για την κατάσχεση από τη ΔΟΥ Ι' Αθηνών,
4. Ότι παράνομα, αβάσιμα και αόριστα ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της ως ανακριβή,

5. Ότι η πρώτη από τις προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνει ακυρωτέα ως νομικώς πλημμελής, καθόσον εκδόθηκε σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου (που είχε ήδη αποβιώσει),
6. Ότι τα πρόσθετα τέλη και ο πρόσθετος φόρος, έπρεπε να υπολογιστούν με τις διατάξεις του ν. 2523/1997, δεδομένου ότι οι πράξεις εκδόθηκαν μετά τη θέση αυτού σε ισχύ,
7. Ότι δεν επιδόθηκε σημείωμα του άρθρου 45§8 του ν. 99/1977 (ΚΦΣ)

### **Ιστορικό:**

Με την υπ' αριθμ. ....../10-08-1990 δελτίο πληροφοριών της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, απεστάλησαν στην αρμόδια ΔΟΥ κατασχεθέντα ανεπίσημα στοιχεία τα οποία είχαν κατασχεθεί από την ίδια υπηρεσία με τις υπ' αριθμ. ....../29-05-1986, ....../30-05-1986 και ....../20-01-1987 εκθέσεις κατάσχεσης καθώς και επίσημα στοιχεία που είχαν παραληφθεί με την υπ' αριθμ. ....../02-06-1987 Απόδειξη Παραλαβής. Από την επεξεργασία των ανεπισημών στοιχείων που έγινε από την ΥΠΕΔΑ Αθηνών, προέκυψε για την προσφεύγουσα **απόκρυψη πωλήσεων**, που ανήλθε για τη **χρήση 1983** στο ποσό των **988.130 δρχ.** Επακολούθησε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος από τη Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών και συντάχθηκε η από **20/12/1996** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από την οποία προκύπτει ότι τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης κρίθηκαν ανακριβή, και τα **ακαθάριστα έσοδα** και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, όπως ο υπολογισμός προκύπτει στις σελ. 14-15 της έκθεσης ελέγχου.

Ακολουθως, από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, εκδόθηκαν οι κατωτέρω Πράξεις:

α) τα υπ' αριθμ. ....../1996 και ....../1996 Φύλλα Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων, β) η υπ' αριθμ. ....../1996 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρων 31 και 40 του ν. 820/1978 και γ) το υπ' αριθμ. ....../1996 Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου Εισοδήματος.

Κατά των ανωτέρω πράξεων, οι προσφεύγοντες άσκησαν προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, μετά την εκδίκαση της οποίας, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../2009 **Απόφαση** του ίδιου δικαστηρίου, με την οποία οι εν λόγω πράξεις ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς, και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική Αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία, ήτοι η τήρηση του ουσιώδους τύπου της κατάσχεσης των στοιχείων.

Σε εκτέλεση της ως άνω Δικαστικής Απόφασης, διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Ι' Αθηνών **επανάληψη της διαδικασίας** έκδοσης των εν λόγω πράξεων, μετά δε από τον σχετικό έλεγχο, αφού τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατάσχεσης των στοιχείων, συντάχθηκε από τον ελεγκτή της ίδιας ΔΟΥ η από **17/02/2010 έκθεση ελέγχου**, και εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της ίδιας ΔΟΥ, οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Κατά των εν λόγω πράξεων, η προσφεύγουσα άσκησε την από **06/05/2010 προσφυγή με αίτημα συμβιβασμού** ενώπιον του μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Το **Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών** (τμήμα 1<sup>ο</sup> μονομελές), με την υπ' αριθμ. ....../2015 **Απόφασή του**, έκρινε ότι, από κανένα στοιχείο του δικογράφου ούτε από άλλο έγγραφο της δικογραφίας προκύπτει ότι εξετάστηκε και επιτεύχθηκε ή ματαιώθηκε το αίτημα εξώδικης επίλυσης της διαφοράς από τη φορολογική αρχή, το οποίο είχε υποβληθεί μαζί με την προσφυγή στις **06/05/2010** (α/α ....../2010), αποφάσισε την αναβολή της έκδοσης οριστικής απόφασης επί της προσφυγής και ανέπεμψε την υπόθεση στο προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία εξέτασης της αίτησης διοικητικής επίλυσης της συγκεκριμένης φορολογικής διαφοράς.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω Απόφασης, η αρμόδια ΔΟΥ Δ' Αθηνών, συνέταξε τις κατωτέρω προσκλήσεις, με τις οποίες καλούσε τους προσφεύγοντες, όπως εντός πέντε ημερών προσέλθουν στα γραφεία της Υπηρεσίας για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς επί των διοικητικών πράξεων που εκδόθηκαν σε βάρος τους και για τις οποίες εν συνεχεία εκδόθηκε η

υπ' αριθμ. ....../2015 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Συγκεκριμένα συντάξε την με αριθ. πρωτ. ....../13-11/2018 Πρόσκληση, η οποία κοινοποιήθηκε στον πληρεξούσιο δικηγόρο των προσφευγόντων ..... στις 14/11/2018, και την υπ' αριθμ. ....../20-09-2016 πρόσκληση, η οποία κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή στον ..... ως κληρονόμο του ..... Ωστόσο, οι προσφεύγοντες **δεν ανταποκρίθηκαν** στις εν λόγω προσκλήσεις και η ανωτέρω ΔΟΥ διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην υπηρεσία μας με το αριθμ. πρωτ. ....../15-11-2018 έγγραφό της, το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ...../16-11-2018 από την Υπηρεσία μας.

**Επειδή**, με την ως άνω προσφυγή της η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό των ενδίκων φόρων τελών και προστίμων, **έχει υποπέσει σε παραγραφή**,

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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,...», με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν.δ 3323/1955 (Α' 214) όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 13§2 του ν. 2065/1992 (Α' 113), οριζόταν ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 52 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει μετά από πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης,... 2) ..., 3) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και προστίμων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας, εφ' όσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμοδίου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 51. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολ. έτος,... 4) Όταν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατουμένων φόρων, η δήλωση αποτελεσμάτων από ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το δικαίωμα του Δημοσίου για να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων παραγράφεται μετά την πάροδο προθεσμίας δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου 51§2 του ίδιου ν.δ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο οικ. έτος, οριζόταν ότι: «Φύλλον ελέγχου και αν έτι κατέστη οριστικόν δεν αποκλείει την έκδοσιν και κοινοποίησιν συμπληρωματικού τοιούτου εάν: α) εκ περιελθόντων καθ' οιονδήποτε τρόπον εις τον Οικονομικόν Εφορον συμπληρωματικών στοιχείων, εξακριβούται ότι το εισόδημα του εις φόρον υποχρέου είναι ανώτερον του περιληφθέντος εν τω προηγουμένω φύλλω ελέγχου η β) η υποβαλλομένη δήλωσις η τα συνοδεύοντα ταύτην ειδικά έντυπα η καταστάσεις αποδεικνύονται ως ανακριβή. Εις τας ως άνω περιπτώσεις το νέον φύλλον ελέγχου εκδίδεται δια το άθροισμα του εισοδήματος του προκύπτοντος εκ του προηγουμένου φύλλου ελέγχου και του εξακριβωθέντος τοιούτου εκ των ως άνω στοιχείων», με τις διατάξεις του άρθρου 84§6 του ν. 2238/1994 (Α'151), ορίζεται ότι: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης» και με τις διατάξεις του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) ορίζεται ότι: «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια» και κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 3514/96, ΣτΕ 2579/98, 28/75, ΣτΕ 737/79, ΣτΕ 3293/79, ΣτΕ 3556/80, ΣτΕ 394/82, ΣτΕ 1890/85, ΣτΕ 3514/96, ΣτΕ 1561/03 κ.λ., ΝΣΚ γνωμ. 73/79), ελλείψει υφισταμένης στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου διατάξεως περί παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή,

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση διενεργήθηκε επανέλεγχος φορολογίας εισοδήματος το έτος 1996, δεδομένου ότι η ατομική επιχείρησής της 1<sup>ης</sup> από τους προσφεύγοντες είχε ήδη περαιώσει με την υπ' αριθμ. 11350/1983 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά δε την περαίωση, περιήλθαν σε γνώση του οικονομικού εφόρου νέα στοιχεία με το υπ' αριθμ. ....../10-08-1990 πληροφοριακό δελτίο της ΥΠΕΔΑ Αθηνών και μετά τη διενέργεια ελέγχου εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι καταλογιστικές πράξεις εντός του έτους 1996, οπότε **δεν είχε παρέλθει η προθεσμία παραγραφής** που οριζόταν από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις, σύμφωνα με τα άρθρα 68 § 3 περ. β' και 51§2 του ν.δ 3323/1955 (ήτοι δεκαπενταετία για τη φορολογία εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, και εικοσαετία για τα τέλη χαρτοσήμου). Επιπλέον για τους παρακρατούμενους φόρους, δεδομένου ότι δεν υποβλήθηκε σχετική δήλωση, η παραγραφή επέρχεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι η υπ' αριθμ. ....../2009 Απόφαση του Δ.Π.Α κοινοποιήθηκε στον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ι' Αθηνών στις **28/07/2009**, και οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις **08/03/2010**, ούτε στην περίπτωση αυτή έχει παρέλθει η προθεσμία του ενός έτους που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84§6 του ν. 2238/1994 και επομένως το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και τελών στην επίμαχη χρήση, δεν έχει παραγραφεί.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής, **απορρίπτεται**.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία για την κατάσχεση των βιβλίων από τη ΔΟΥ Ι' Αθηνών,

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ. 1110/18-09-2006** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, δόθηκαν οδηγίες για την Επανάληψη διαδικασίας στην περίπτωση της ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, όπου αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ιδίων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο «Έκθεση Κατάσχεσης»), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης). Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να

υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ιδίων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συντάκτης κ.λπ. β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση η ελέγχουσα φορολογική Αρχή, εξέδωσε κατ' εφαρμογή της ανωτέρω εγκυκλίου **εντολή ελέγχου**, για την παράδοση και την εκ νέου κατάσχεση των επιμάχων στοιχείων, συνέταξε δε την υπ' αριθμ. ....../12-02-2010 **έκθεση κατάσχεσης** και την υπ' αριθμ. ....../12-02-2010 **απόδειξη παραλαβής**. Στη συνέχεια οι ελεγκτές μετέβησαν στην έδρα της ατομικής επιχείρησης στην οδό ....., και θυροκόλλησαν εκεί τα εν λόγω έγγραφα, δεδομένου ότι δεν βρέθηκε στην έδρα ούτε η ίδια ούτε κάποιος υπάλληλος της επιχείρησης, κλπ, προκειμένου να υπογράψει τις εκθέσεις παράδοσης και εκ νέου κατάσχεσης των βιβλίων.

**Επειδή** σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **424/2017** Απόφαση του Β' τμήματος του **ΣτΕ** « ... εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαίρεσεως»

**Επειδή** από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **συνέτρεξαν ειδικοί αντικειμενικοί λόγοι** ένεκα των οποίων κατέστη πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη κατασχεθέντων στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου σύμφωνα με την **ΣτΕ 424/2017**, νομίμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Πράξεις και επομένως οι ισχυρισμοί της που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

**Επειδή** περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παράνομα, αβάσιμα και αόριστα ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της ως ανακριβή,

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 43** του **π.δ 99/1977** (Α' 34) ορίζεται ότι: «**1)** Ο Οικονομικός Έφορος υποχρεούται να αναγνωρίζει τα εκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα, εφόσον τα βιβλία και τα στοιχεία ταύτα κρίνονται επαρκή και ακριβή. Οσάκις τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, ο Οικονομικός Έφορος υποχρεούται να μη αναγνωρίζει τα εκ τούτων προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα, να απορρίπτει τα βιβλία και στοιχεία ταύτα και να προσδιορίζει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικώς. **2)** Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και τα στοιχεία οσάκις ... Ανακριβή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία οσάκις εις ταύτα ο υπόχρεος, διαζευτικώς ή αθροιστικώς, δεν εμφανίζει υπαρκτά έσοδα ή εμφανίζει ανακριβή τοιαύτα, εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα έσοδα, δεν εμφανίζει στοιχεία απογραφής ή εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα τοιαύτα και εν γένει δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση, εκ των τοιούτων δε πράξεων ή παραλείψεων επηρεάζονται ουσιαστικώς τα εκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα,...», με τις διατάξεις του **άρθρου 36** του **ν. 3323/1955** (Α' 214) ορίζεται ότι: «**1)** Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των εμπορικών επιχειρήσεων, περί των οποίων ορίζει η διάταξις του εδαφίου γ' της παρ. 1 του άρθρου 33α, ενεργείται διά πολλαπλασιασμού των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης επί ειδικούς κατά γενικής κατηγορίας επιχειρήσεων συντελεστές καθαρού κέρδους,... **2)** Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι συντελεστές αυτοί καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, ΦΕΚ Α' 34) η τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά σαράντα τα εκατό (40%)» και με τις διατάξεις του **άρθρου 34§2** του **ν. 3323/1955** (Α' 214) ορίζεται ότι: «Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) ... β) ..., γ) Επί μη τηρουσών βιβλία και στοιχεία του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων η τηρουσών τοιαύτα ανεπαρκή ή ανακριβή η κατωτέρας της προσηκούσης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικώς επί τη βάσει των υπό του Οικονομικού Εφόρου διατιθεμένων

στοιχείων και πληροφοριών περί της εκτάσεως της συναλλακτικής δράσεως της επιχειρήσεως και των εν γένει συνθηκών λειτουργίας αυτής. Δια τον τοιούτον προσδιορισμόν λαμβάνονται ιδία υπ' όψιν αι υπό της επιχειρήσεως εμφανιζόμεναι αγοραί και πωλήσεις, το εμφανιζόμενον μικτόν κέρδος, ως και το πραγματοποιούμενον τοιούτον παρ' ετέρων ομοειδών επιχειρήσεων εργαζομένων υπό παρομοίας συνθήκας, το απασχολούμενον προσωπικόν, το ύψος των επενδεδυμένων κεφαλαίων ως και των ιδίων κεφαλαίων κινήσεως, το ποσόν των δανείων και πιστώσεων, το ποσόν των εξόδων παραγωγής και διαθέσεως των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχειρίσεως και πάσης εν γένει επαγγελματικής δαπάνης»,

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από **20/12/1996** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η ατομική επιχείρηση της 1<sup>ης</sup> από τους προσφεύγοντες, που διατηρούσε δύο καταστήματα λιανικής πώλησης γυναικείων ενδυμάτων, τήρησε κατά την κρινόμενη χρήση **1983** βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας (εσόδων – εξόδων) του Κ.Φ.Σ (π.δ 99/1977), από τα οποία προέκυψαν έσοδα από πώληση εμπορευμάτων ποσού **988.130 δρχ** και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Η μη εμφάνιση στα τηρούμενα βιβλία της εσόδων, συνεπάγεται ανακρίβεια του βιβλίου τούτου κατά τη διάταξη του άρθρου 43§2 του π.δ 99/1977.

Επομένως, δεδομένης της κρίσης της φορολογικής Αρχής για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης ως ανακριβών, στην δε έκθεση ελέγχου περιγράφονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις του ΚΦΣ και περαιτέρω βεβαιώνεται ότι οι παραβάσεις αυτές καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, ορθώς η φορολογική Αρχή προσέφυγε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών.

Συνεπώς, πρέπει **να απορριφθεί ως αβάσιμος** ο λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, ότι ο έλεγχος παράνομα, αβάσιμα και αόριστα ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της ως ανακριβή.

**Επειδή** πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **20/02/1996** εκθέσεις ελέγχου **1)** φορολογίας εισοδήματος, **2)** Προστίμων άρθρων 31 και 40 του ν. 820/1978 και **3)** ΦΜΥ της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, καθώς και στην από **17/02/2010** έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε μετά από επανάληψη διαδικασίας από τη ΔΟΥ Ι' Αθηνών επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

## **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της υποβληθείσας προσφυγής μετά του αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς με ημερομηνία κατάθεσης στις **06/05/2010: α)** ατομικά της ..... και **β)** των εξ' αδιαθέτου κληρονόμων του ..... (της χήρας .....), κατοίκων ....., για τις: **1)** των υπ' αριθμ. .... /**18-02-2010** ταυτάριθμων δύο Φύλλων Ελέγχου Φόρου εισοδήματος **2)** της υπ' αριθμ. .... /**18-02-2010** Πράξης Επιβολής Προστίμου ν. 820/1978 και **3)** του υπ' αριθμ. .... /**18-02-2010** Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους **1984**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ι' Αθηνών, και την αποστολή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του μονομελούς τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την με αριθμ. .... /**2015** απόφαση του.

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 προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

---

**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.

---