



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12-02-2020

Αριθμός απόφασης: 337

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α5**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604538

**ΦΑΞ** : 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), όπως ισχύει.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 16-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ..... αριθ..... Τ.Κ ..... κατά της με αριθμό ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1998, της με αριθμό ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1999, της με αριθμό ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1998, την με αριθμό ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1999, την με αριθμό ...../2019 οριστική

πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23-07-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., 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:

Με την με αριθμό ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1998 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 14.415,09€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 7.207,55€, πλέον προσαυξήσεων άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 7.050,42€, ήτοι 28.673,06€.

Με την με αριθμό ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1999 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 13.784,98€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 6.892€, πλέον προσαυξήσεων άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 76742,23€, ήτοι 27.419,70€.

Με την με αριθμό ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2000 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.023,18€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 5.011,59€, πλέον προσαυξήσεων άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 4.902,34€, ήτοι 19.937,11€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 23-07-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – επανάληψη διαδικασίας, κατόπιν της με αριθμό ...../...../...../2019 εντολής ελέγχου.

Κατόπιν της με αριθμό ...../2005 εντολής τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκαν οι αμοιβές φορτοεκφορτωτικών δικαιωμάτων του προσφεύγοντα για τις χρήσεις 1998-2000. Στη συνέχεια συντάχθηκε η με ημερομηνία 08-12-2005 έκθεση ελέγχου εισοδήματος και εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ. ...., ..... και ...../2005 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), έτους 2000 (χρήση 1999) και έτους 2001 (χρήση 2000) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ελευσίνας. Κατά αυτών των πράξεων άσκησε ο προσφεύγων τις με ...../2006 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας. Με τις με αριθμό .....-.....-...../2019 Απόφασεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας ακυρώθηκαν οι προσβληθείσες πράξεις για να τηρηθεί η διαδικασία κατάσχεσης του αθεώρητου βιβλίου εσόδων-εξόδων.

Κατόπιν των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων, από Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../...../...../2019 εντολή μερικού ελέγχου – επανάληψη διαδικασίας.

Ο διενεργηθείς έλεγχος προχώρησε στην σύνταξη της με ημερ. 23-07-2019 έκθεσης ελέγχου – επανάληψη διαδικασίας φόρου εισοδήματος και στην έκδοση των υπ' αριθμ. ...., ....., ...../2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 1998, 1999 και 2000.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Πλημμέλειες της επανάληψης διαδικασίας κατάσχεσης – δεν παραδόθηκε το κατασχεθέν αθεώρητο βιβλίο εσόδων-εξόδων πριν συνταχθεί η νέα έκθεση κατάσχεσης
- Δεν τηρήθηκε η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης
- Μη διενέργεια νέου ελέγχου
- Μη ύπαρξη του κατασχεθέντος βιβλίου
- Πλημμέλειες αρχικού ελέγχου
- Παραγραφή

**Επειδή**, σύμφωνα με το σκεπτικό των με αριθμό .....-.....-...../2019 Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... (συνοπτικά):

- Οι με ΓΑΚ .....-.....-...../2006 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... πρέπει να γίνουν δεκτές και να ακυρωθούν τα υπ' αριθμ. ...., ..... και ...../2005 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), έτους 2000 (χρήση 1999) και έτους 2001 (χρήση 2000) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ελευσίνας αντίστοιχα, λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης, που απαιτείτο για την έκδοση των προσβαλλόμενων φυλλων ελέγχου, η εκ νέου τήρηση της σχετικής διαδικασίας, η οποία συνίσταται στην παράδοση του βιβλίου στο νόμιμο εκπρόσωπο του σωματείου και στη νέα κατάσχεση αυτού, με σύνταξη επιτόπου εκθέσεων παράδοσης και κατάσχεσης,

- Οι υπόθεσεις πρέπει να αναπεμφθούν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, προκειμένου αυτός να προβεί στην τήρηση της νόμιμης διαδικασίας.

- Να κληθεί ο προσφεύγων να ασκήση το προβλεπόμενο από το άρθρο 20 παρ 2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Κ.Δ.Δ δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης

**Επειδή**, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 «Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.» του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 32 του ν.2648/1998:

«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.

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 έγγραφο 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 ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης.

Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο.

Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.

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 ανεπισήμων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με απόδειξη παραλαβής.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την Απόφαση ...../2019 του Διοικητικού Εφετείου ..... – Δ' Μονομελές: «4. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζει στο άρθρο 4 αυτού, ότι «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του ... 2. Το

εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α - Β...Γ...Δ...Ε.. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ ...», στο άρθρο 45 ότι: «1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους ...», στο άρθρο 46 ότι- «1. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξής του...», στο άρθρο 66 ότι: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση \*...2...3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά το ν έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παρ.1 για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν. Σε δηλώσεις που ελέγχονται σύμφωνα με τις αποφάσεις του προηγούμενου εδαφίου αλλά δεν επέρχεται επίλυση της φορολογικής διαφοράς, μπορεί με τις αποφάσεις αυτές να ορίζεται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Για τις δηλώσεις αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται τα σχετικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις και ακολουθείται η οριζόμενη από τις οικείες φορολογικές διαφορές διαδικασία (όπως η παράγραφος αυτή είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 13 παρ. 3 του ν.2601/1998 - Α' 81/15-4-1998). 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως α) Συνιστώνται ειδικά ελεγκτικά κέντρα, στα οποία παρέχεται η αρμοδιότητα για το φορολογικό έλεγχο ορισμένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη μορφή ή τον τύπο με τον οποίο λειτουργούν ή το είδος τους ή την κατηγορία των βιβλίων που τήρησαν και καθορίζεται ο αριθμός αυτών, η χωρική τους αρμοδιότητα, η οργάνωση, η στελέχωση και ο τρόπος λειτουργίας τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης, β) Μπορεί να ανατίθεται η διενέργεια ελέγχου σε προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που δεν είναι καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιος. Όλη η υπόλοιπη, εκτός από τη διενέργεια του ελέγχου, διαδικασία επιβολής του φόρου ενεργείται από τον καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. 5. στο άρθρο 68 αυτού, ότι «1. Με βάση τα

αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν...} και στο άρθρο 69 του ίδιου νόμου, ότι αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου ...». Περαιτέρω, ο κυρωθείς με το άρθρο πρώτο του ν. 2690/1999 (ΦΕΚ Α'45) Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας ορίζει στο άρθρο 5 ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα εννοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις .....» και στο άρθρο 17 ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στ ο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...}.

5. Επειδή, από τις παραπάνω διατάξεις, συνάγεται ότι η ενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης από όργανο της Δ.Ο.Υ., στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο έκδοσης του οικείου φύλλου ελέγχου ή της οικείας πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων (πρβλ. ΣτΕ 506/2015, 2630-2633/2002). Δεν υφίσταται, όμως, παράλειψη του εν λόγω ουσιώδους τύπου, σε περίπτωση, κατά την οποία συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δ.Ο.Υ., που υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα έκθεσης ελέγχου οργάνων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), με την οποία διαπιστώνεται η συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων για την έκδοση φύλλου ελέγχου σε βάρος του φορολογουμένου, έστω και εάν η έκθεση αυτή των οργάνων του Σ.Δ.Ο.Ε. συντάχθηκε επ' ευκαιρία ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογουμένου. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτήν εχώρησε η, κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων, απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην έκθεση των οργάνων του Σ.Δ.Ο.Ε. από όργανο της αρμόδιας για τη φορολόγηση εισοδήματος του υποχρέου, Δ.Ο.Υ, ενώ, συντάχθηκε, επίσης, σχετική έκθεση (πρβλ. ΣτΕ 2633/2002, 4505/1995). Άλλωστε, ελλείψεις, κατά περιεχόμενο, της τελευταίας αυτής έκθεσης ελέγχου δεν καθιστούν το φύλλο ελέγχου τυπικά πλημμελές (πρβλ. ΣτΕ 5470/1996), αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης εκ μέρους των διοικητικών δικαστηρίων κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την ύπαρξη της φορολογικής υποχρέωσης, την οποία αφορά το φύλλο ελέγχου (ΣτΕ 2633/2002, 4505/1995, πρβλ. επίσης ΣτΕ 2825/2014). Εξάλλου, παράλειψη της φορολογικής αρχής να κοινοποιήσει στον υπόχρεο, μαζί με το φύλλο ελέγχου, την έκθεση ελέγχου, επί της οποίας

στηρίζεται αυτό, ή τυχόν ελλείψεις του κοινοποιηθέντος αντιγράφου της έκθεσης ελέγχου, δεν επιδρούν επί του κύρους του εν λόγω φύλλου, αλλά μόνον επί του κύρους της κοινοποίησης αυτού, καθιστώντας άκυρη την τελευταία (πρβλ. ΣΤΕ 506/2015, 951/2012), με συνέπεια να μην εκκινεί η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατά του οικείου φύλλου ελέγχου (ΣΤΕ 2442/1990, 592/1990, πρβλ. ΣΤΕ 212/2016).

**8. Επειδή**, επίσης, κατά την έννοια του άρθρου 36 του π.δ.186/1992 (ΦΕΚ Α ' 84), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, πριν από την τροποποίησή του με το άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 2648/1998 (ΦΕΚ Α' 238), σε περίπτωση κατάσχεσης βιβλίων, στοιχείων ή άλλων εν γένει εγγράφων κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση ορισμένου επιτηδευματία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας (και συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξης) η σύνταξη, κατά τους όρους του νόμου, σχετικής έκθεσης (κατάσχεσης) και η επίδοσή της στον επιτηδευματία αυτόν. Πρέπει δε, για είναι έγκυρη η εν λόγω έκθεση, να εμπεριέχει τον ρητό χαρακτηρισμό της «ως εκθέσεως κατασχέσεως», διότι μόνο με τον τρόπο αυτό δηλώνεται επαρκώς (όπως απαιτείται για τη διασφάλιση των σχετικών δικαιωμάτων του υποχρέου) το νόημα της συγκεκριμένης αφαίρεσης στοιχείων, ότι διενεργείται δηλαδή αναγκαστικά λόγω υπονοιών απόκρυψης φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επιτηδευματία ενδεχόμενες συνέπειες (ΣΤΕ 754/2018, 2976/2002 7μ., 3320/2006, 2076/2009, 3166/2013 κ.ά.). Ωστόσο, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, δεν απαιτείται επίδοση αντιγράφου της έκθεσης κατάσχεσης και σε τρίτο ή τρίτους επιτηδευματίες, τους οποίους ενδεχομένως αφορούν τα κατασχεθέντα βιβλία, στοιχεία ή λοιπά έγγραφα.

Συνεπώς, για τον καταλογισμό φόρου σε βάρος τρίτου, ο οποίος στηρίζεται σε στοιχεία κατασχεθέντα στην επαγγελματική εγκατάσταση ορισμένου επιτηδευματία, αρκεί η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης, έστω και αν η πράξη καταλογισμού του φόρου στηρίζεται και σε στοιχεία που προέκυψαν από τα κατασχεθέντα έγγραφα. Δύναται, πάντως, ο τρίτος αυτός επιτηδευματίας, σε βάρος του οποίου εκδίδεται η εν λόγω πράξη, εφόσον το ζητήσει, να λάβει γνώση των στοιχείων του φακέλου και, συνεπώς, και της κατά τα ανωτέρω έκθεσης κατάσχεσης, περαιτέρω δε, σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά της εν λόγω πράξης, να προβάλει τυχόν πλημμέλειες της έκθεσης κατάσχεσης στο μέτρο που αφορούν τον ίδιο ή και παντελή έλλειψη σύνταξής της (ΣΤΕ 754/2018, 104/2018 7μελ., 2676/2008, 3466/2009, 700/2011, 3166/2013, 2850/2015 κ.ά.).».

**Επειδή** από τα στοιχεία του φακέλου και την από 23-07-2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – επανάληψη διαδικασίας προκύπτει επίσης ότι τα στοιχεία του εν λόγω αθεώρητου βιβλίου δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα τόσο του αρχικού ελέγχου του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Πειραιά (Π.Ε.Κ.) όσο και του ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Διοίκησης και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει επίσης ότι : μετά την έκδοση της με αρ. ....../...../2019 εντολής ελέγχου η οποία κοινοποιήθηκε στον υπόχρεο με συστημένη επιστολή μέσω ΕΛΤΑ στις 21-06-2019, στη συνέχεια ο έλεγχος κοινοποίησε τις με αρ. ...., ..... και ..... προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1999 (χρήση 1998), 2000 (χρήση 1999) και 2001 (χρήση 2000) με συνημμένο το υπ' αριθμ. ....../2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάση του αρ. 28 του Ν. 4174/2013 και ΔΕΛ Α. 1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013.

Βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4173/2013, της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 παρ. 1 και την υπ' αριθμ. 3382/2010 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας τόσο η κλήση όσο και το σημείωμα διαπιστώσεων έχουν την ίδια έννοια και αποβλέπουν στον ίδιο σκοπό, δηλαδή την μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα τόσο ο φορολογούμενος όσο και μέσω των νομικών εκπροσώπων του να παράσχει διευκρινήσεις προφορικές ή γραπτές επί των διαπιστώσεων του ελέγχου με συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος να είναι αβάσιμος.

**Επειδή** οι επιδικες πράξεις εκδόθηκαν την 20/09/2019 κατοπιν των με αριθμό .....-.....-......./2019 Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. την 24/04/2019 και ως εκ τούτου εκδόθηκαν εντός του έτους, επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με αριθμό ...../16-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ..... και την επικύρωση των α) με αριθμό ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1998, β) την με αριθμό ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1999 και γ) την με αριθμό ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1998 (πράξη ...../2019):**

|                                   |                    |
|-----------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου                     | 14.415,09 €        |
| Πρόστιμο αρθ. 58 του ν. 4174/2013 | 7.207,55 €         |
| Τόκοι αρθ. 53 του ν. 4174/2013    | 7.050,42 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>        | <b>28.673,06 €</b> |

**Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1999 (πράξη ...../2019):**

|                                   |                    |
|-----------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου                     | 13.784,98 €        |
| Πρόστιμο αρθ. 58 του ν. 4174/2013 | 6.892,49 €         |
| Τόκοι άρθ. 53 του ν. 4174/2013    | 6.742,23 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>        | <b>27.419,70 €</b> |

**Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2000 (πράξη ...../2019):**

|                                   |                    |
|-----------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου                     | 10.023,18 €        |
| Πρόστιμο αρθ. 58 του ν. 4174/2013 | 5.011,59 €         |
| Τόκοι άρθ. 53 του ν. 4174/2013    | 4.902,34 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>        | <b>19.937,11 €</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**Σ η μ ε ι ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.