



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 24/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1242

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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. Την από 30/03/2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με τον ν.4684/2020.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:** που εδρεύει επί της οδού και της του, **ΑΦΜ:** που εδρεύει επί της οδού και, κατά των υπ' αριθ./2019,/2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 (εισοδήματα 01/01-31/12/2014, 01/01-31/12/2015 και 01/01-31/12/2016) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**και της 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:

1) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος ποσού 9.399,78€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 4.699,89€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 700,10€, ήτοι συνολικό ποσό **14.799,77€.**

2) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα 01/01-31/12/2015), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος ποσού 9.804,99€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 4.902,50€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.937,59€, ήτοι συνολικό ποσό **16.645,08€.**

2) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 (εισοδήματα 01/01-31/12/2016), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος ποσού 6.832,89€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 3.416,45€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.391,77€, ήτοι συνολικό ποσό **12.641,11€.**

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης προέκυψαν από το πόρισμα της από 19/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθ./...../2019 και/2019 εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των προσφευγόντων για τα φορολογικά έτη 2014 και 2016 έγινε βάσει των γενικών διατάξεων, ενώ για το φορολογικό έτος 2015 έγινε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ. 1270/2013 και 1050/2014, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (δ) = μέγιστο [(α), (β), (γ)]	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ε)=[(δ)-(α)]
2014	48.300,78	55.458,07	76.784,97	76.784,97	28.484,19
2015	46.897,31	76.609,42	74.481,85	76.609,42	29.712,11

2016	65.175,07	65.175,07	85.881,89	85.881,89	20.706,82
------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΙ 2019/16-4-2020** Υπόμνημα τους, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

A. Τυπικοί λόγοι ακυρότητας των πράξεων

Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες για τους πιο κάτω τυπικούς λόγους:

1. Επειδή εκδίδονται από αναρμόδια προς το σκοπό αυτό φορολογική αρχή. Η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε τις πράξεις χωρίς να έχει καμία αρμοδιότητα και στις σελίδες 2 και 3 της έκθεσης ελέγχου ουδόλως αποδεικνύει την αρμοδιότητα αυτή.
2. Επειδή το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενήργησε τον έλεγχο και επεξεργάστηκε βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα και προέβη σε φορολογικές εγγραφές χωρίς να έχει συντάξει και επιδώσει κατ' αρχήν, απόδειξη παραλαβής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 25§6 του ν. 4174/2013, είτε μετά την κατακράτηση αυτών προς επεξεργασία, έκθεση κατάσχεσης όπως τούτο ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 24§§3,4 του ν.4174/2013, έτσι ώστε να διασφαλιστεί ο αριθμός και το είδος των κατασχεθέντων βιβλίων και λοιπών στοιχείων, καθώς και η διασφάλιση της αξιοπιστίας και της εν γένει αποδεικτικής αξίας αυτών. Η παράλειψη δε αυτή, είχε σαν αποτέλεσμα, ανεπίτρεπτα το ελεγκτικό κέντρο να επικαλείται ότι δήθεν ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ορισμένα στοιχεία, περίπτωση η οποία δεν επαληθεύετο δια της επιβολής κυρώσεων που προβλέπεται από την φορολογική νομοθεσία στην περίπτωση αυτή. Ομοίως, η παράλειψη αυτής της φορολογικής αρχής είχε σαν αποτέλεσμα ο έλεγχος να ισχυρίζεται επίσης ότι ορισμένα φορολογικά στοιχεία δαπανών δεν αφορούν την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος αλλά την κοινωνία «.....
..... –» και ότι ορισμένα (δυσ) φορολογικά στοιχεία δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις αποφάσεις του ΣτΕ 1066/2005, 3112/2015, 2627/1998, 3733/1990 καθώς και τις αποφάσεις της Υπηρεσίας μας ΔΕΔ 3874/2017, 2665/2018 και 3267/2018.
3. Επειδή από το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία μιας νομίμου διοικητικής πράξης όπως:
 - (1) Η ημερομηνία έκδοσης αυτών,
 - (2) Οι διατάξεις με τις οποίες επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης,
 - (3) Οι ειδικότερες διατάξεις με τις οποίες επιβάλλεται: ο αναλογούν φόρος, το ύψος του αναλογούντος φόρου, το ύψος της ειδικής εισφοράς, το πρόστιμο του άρθρου 58 το ν.4174/2013
 - (4) Η υπογραφή των προσβαλλόμενων πράξεων από την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

B. Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας των πράξεων

Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες για τους πιο κάτω ουσιαστικούς λόγους:

1. Επειδή το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ουδέποτε απέδειξε την φορολογητέα ύλη την οποία προσέθεσε στα λοιπά δηλωθέντα εισοδήματα ενός εκάστου εξ αυτών και κατ' επέκταση δεν εφάρμοσε σωστά τις διατάξεις

του άρθρου 24§1 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος θεώρησε μη αιτιολογημένες καταθέσεις ύψους 64.687,47€ χωρίς να λάβει υπόψη του το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις ατομικές επιχειρήσεις τους, από την εκμίσθωση των ακινήτων τους και από τα έσοδα της

2. Όσο αφορά το 2014:

- (1) Λανθασμένη εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης καθώς ο έλεγχος δεν δέχεται την ύπαρξη μετρητών την 31/12/2013, ύψους 251.580,74€.
- (2) Δεν αφαίρεσε από το ποσό των καταθέσεων, το ποσό των πιστώσεων στους προσωπικούς κοινούς λογαριασμούς τους, ύψους 15.438,25€ προερχόμενο από τα ακαθάριστα έσοδα της, όπως τούτο απεδείχθη στις σελίδες 41 έως 47 του σημειώματος διαπιστώσεων.
- (3) Ο έλεγχος ουδόλως απέδειξε ότι οι δαπάνες για αγορά εμπορευμάτων ύψους 9.561,89€ και οι λοιπές επιχειρηματικές δαπάνες ύψους 36.117,62€ εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους, εντός τη χρήση 2014.
- (4) Επικαλούνται επίσης τρεις αναλήψεις συνολικού ποσού 15.870,00€, στις 23/12/2013 από τον λογαριασμό της, από τις οποίες καλύπτονται οι ελεγχόμενες καταθέσεις της χρήσης 2014.

3. Όσον αφορά το 2015

- Ο έλεγχος ουδόλως απέδειξε ότι οι δαπάνες για αγορά εμπορευμάτων ύψους 13.951,35€ και οι λοιπές επιχειρηματικές δαπάνες ύψους 36.342,72€ εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους εντός τη χρήση 2015.
- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της, επιχείρηση ανήκουσης αποκλειστικά στα οικονομικά τους συμφέροντα.

4. Επί των λογιστικών διαφορών

- Ανεπίτρεπτα ο έλεγχος δεν δέχτηκε λογαριασμούς ΔΕΗ ύψους 5.947,59€, αντίγραφα των οποίων προσκομίζει με την υπό κρίση προσφυγή.
- Η εξόφληση της Α.Π.Υ./2014 έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού, όπως μπορεί να διαβεβαιώσει και η εκδότρια εταιρία.
- Για τις λοιπές λογιστικές διαφορές επιφυλάσσεται να μας παράσχει τις απαραίτητες διευκρινήσεις.

5. Η φορολογική αρχή δεν ανταπεξήλθε στην υποχρέωση της να αποδείξει την φορολογητέα ύλη που προσέθεσε στα δηλωθέντα εισοδήματα τους, κατά παράβαση του άρθρου 64 του ν.4174/2013. Παντελή αοριστία της έκθεσης.

6. Επιπλέον, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΙ 2019/16-4-2020** Υπόμνημα τους, οι προσφεύγοντες επικαλούνται και προσκομίζουν τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολ. ετών 2014, 2015 και 2016 της, επιχείρηση ανήκουσης αποκλειστικά στα οικονομικά τους συμφέροντα, τα οποία ο έλεγχος λανθασμένα δεν συνυπολόγισε στα χρηματικά διαθέσιμά τους την 31/12/2013.

Ισχυρισμοί περί Τυπικών λόγων ακυρότητας των πράξεων

Επειδή, στην υπ' αριθ. **Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ/31-7-2017** (ΦΕΚ 2743/ΤΒ/4-8-2017) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, περί της αρμοδιότητας έκδοσης εντολής ελέγχου και τη διενέργεια αυτού, στην περίπτωση 12, Α.3 αναφέρεται:

«Ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου- Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (Άρθρο 34 ν.4141/2013 –α'81 και υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013 – Α'107), για:

(α) εξαιρετικά, τους φορολογούμενους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων από αυτή:

αα) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος υπερβαίνει αθροιστικά μετά από την 1/1/2009 το ποσό των δύο εκατομμυρίων (2.000.000,00) ευρώ.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από τη σελίδα 107 της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι κριτήριο της ελεγκτικής αρμοδιότητας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τους προσφεύγοντες είναι η αξία της ακίνητης περιουσίας τους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **14 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. **Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **23 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας

εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

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.»

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. [...]

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να **κατάσχει βιβλία και στοιχεία** που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται **έκθεση κατάσχεσης**, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Άρθρο 25 Είσοδος σε εγκαταστάσεις

[...] 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπάλληλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, **τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή.** Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. [...]

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία «σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως **ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας** και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφομένης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική **έκθεση κατασχέσεως** και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής για τον τυπικό λόγο ότι δεν έχει συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο **απαιτείται η εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας**, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣΤΕ 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.). Κατ' εξαίρεση, 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 με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως» (ΣΤΕ 424/2017).

Επειδή, έχει κριθεί με πάγια νομολογία του ΣΤΕ, ότι από τη διάταξη του άρθρου 36 του ΚΒΣ, με την οποία ρυθμιζόταν η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου για την τήρηση των διατάξεων αυτού και προβλεπόταν η δυνατότητα κατάσχεσης κατά τη διάρκεια του ελέγχου βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφομένης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν

λόγω εκθέσεως. (ΣΤΕ 424/2017 επταμ., 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.)

Επειδή, αντιστοίχως συνάγεται ότι η τήρηση των διαδικασιών που προβλέπονται α) από τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 6 ΚΦΔ, για τη δυνατότητα μετακίνησης από τον αρμόδιο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης -πρωτότυπων- βιβλίων και στοιχείων ή έγγραφων που έχουν τεθεί στη διάθεση του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, για την οποία συντάσσεται απόδειξη παραλαβής και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών και β) από τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 4 και 5, για τη δυνατότητα του αρμοδίου υπαλλήλου της φορολογικής διοίκησης να προβεί στην κατάσχεση στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου, κατ' άρθρο 24 παρ. 1 του ΚΦΔ -πρωτότυπων- βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιωνδήποτε άλλων ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων ή στοιχείων, για την οποία συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης κατ' άρθρο 24 παρ. 4 του ΚΦΔ, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής κατ' άρθρο 25 παρ. 6. στην περίπτωση που ο έλεγχος μετακινεί -τα πρωτότυπα- βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, εφαρμόζεται αναλογικά και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν εγγράφου αιτήματος της, κατ' άρθρο 14 παρ. 2 -το οποίο ρυθμίζει μόνο την περίπτωση της παράδοσης αντιγράφων από τον ελεγχόμενο, οπότε και παραδίδεται στο φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης- είτε στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου κατόπιν πρόσκλησης της αρχής ή πρωτοβουλίας του φορολογούμενου, όταν δεν κρίνεται κατά την παράδοση των εγγράφων απαραίτητη η κατάσχεση αυτών.

Επειδή, εξάλλου από την ανωτέρω διάταξη σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 4 και 5 του ΚΦΔ, συνάγεται ότι σε περίπτωση που η φορολογική διοίκηση δεν επιστρέψει εντός δέκα (10) ημερών τα παραληφθέντα ή αφαιρεθέντα στοιχεία, για τα οποία όφειλε να έχει συντάξει κατά τα ανωτέρω απόδειξη παραλαβής, οφείλει κατά το χρόνο αυτό -της παρόδου του δεκαημέρου- να συντάξει σχετικά έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν του με αρ. πρωτ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών, όπως προβλέπεται από το άρθρο 14 του ν.4174/2013, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο μέρος των ζητηθέντων δικαιολογητικών, μεταξύ των οποίων εκτύπωση βιβλίων εσόδων και εξόδων, εκτύπωση μητρώου παγίων και αποσβέσεων καθώς και τιμολόγια αγορών, δαπανών και εσόδων χρήσεων 2014, 2015 και 2016. Τα ως άνω παρελήφθησαν από τον έλεγχο με το αρ. πρωτ./2019 συνοδευτικό έγγραφο του προσφεύγοντος.

Επειδή, ομοίως, κατόπιν του με αρ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών, όπως προβλέπεται από το άρθρο 14 του ν.4174/2013, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα

στοιχεία, μεταξύ των οποίων εκτύπωση βιβλίων εσόδων και εξόδων, εκτύπωση μητρώου παγίων και αποσβέσεων καθώς και τιμολόγια αγορών, δαπανών και εσόδων χρήσεων 2014, 2015 και 2016. Τα ως άνω παρελήφθησαν από τον έλεγχο με το αρ. πρωτ./2019 συνοδευτικό έγγραφο της προσφεύγουσας.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει να έχουν επιστραφεί στους προσφεύγοντες τα ως άνω παραληφθέντα στοιχεία, έως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Επειδή, η φορολογική αρχή παρέλαβε τα ως άνω στοιχεία, χωρίς να συντάξει και να επιδώσει απόδειξη παραλαβής, τα οποία εν συνεχεία, επεξεργάστηκε και παρέμειναν εις χείρας της για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, χωρίς να συνταχθεί και να επιδοθεί στους προσφεύγοντες έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, στα εν λόγω βιβλία και στοιχεία στηρίχθηκε η φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί στην έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, συνεπώς απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας, η σύνταξη σχετικής έκθεσης κατασχέσεως.

Επειδή, από την ανωτέρω παράλειψη της φορολογικής διοίκησης να συντάξει έκθεση κατάσχεσης των στοιχείων των προσφευγόντων, καθίσταται πλημμελής η διαδικασία που τηρήθηκε από τη Φορολογική Αρχή για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου αυτής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων βάσιμα προβάλλεται και παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

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

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**και της του, **ΑΦΜ:**, και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, **λόγω τυπικής πλημμέλειας** (μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης) και ορίζουμε όπως η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προβεί στις απαραίτητες ενέργειες βάσει των ανωτέρω.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.