



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/02/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 574

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ:

- α) της υπ' αριθ./17.09.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2017,
- β) της υπ' αριθ./17.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,
- γ) της υπ' αριθ./17.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,
- δ) της υπ' αριθ./17.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,
- ε) της υπ' αριθ./17.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017 και
τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./17.09.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2017, τις υπ' αριθ./17.09.2020 και/17.09.2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./17.09.2020 και/17.09.2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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 υπ' αριθ./17.09.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2017, πρόστιμο ποσού 4.894,81€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 41.333,66€ πλέον ΦΠΑ 9.789,62€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει την κύρωση της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 9.789,62€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./17.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, φορολογικού έτους 2016,

εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσού 16.796,35€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ποσού 1.266,80€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 633,40€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.900,20€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητά του, με την προσθήκη της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, ως αποκρυβείσας ύλης, ποσού 19.586,09€.

Με την υπ' αριθ./17.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, φορολογικού έτους 2017, εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσού 13.350,18€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ποσού 546,65€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 273,33€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 819,98€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητά του, με την προσθήκη της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, ως αποκρυβείσας ύλης, ποσού 21.747,57€.

Με την υπ' αριθ./17.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 4.601,69€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, ύψους 19.586,09€ και καταλογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ 4.601,69€.

Με την υπ' αριθ./17.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 481,99€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 4.705,94€ κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, ύψους 21.747,57€ και καταλογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ 5.187,93€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 17/09/2020 εκθέσεων Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 583/2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 4308/14 (Ε.Λ.Π.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και σύμφωνα με τα δεδομένα

της επιχείρησης του προσφεύγοντος, επιλέχθηκε η τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ αυτών. Τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκαν, στο ποσό των 45.268,23€ (έναντι των δηλωθέντων ποσού 25.682,14€) και για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκαν, στο ποσό των 44.280,25€ (έναντι των δηλωθέντων ποσού 22.532,68€).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμος και άκυρος ο έλεγχος λόγω μη κοινοποίησης των εντολών που παρέτειναν την προθεσμία του ελέγχου. Άκυρη η εντολή ελέγχου με την οποία χορηγήθηκε δεύτερη παράταση στην προθεσμία του ελέγχου λόγω έλλειψης αιτιολόγησης. Δε διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος ως οι εκδοθείσες εντολές ορίζουν.
2. Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων διότι παρελήφθησαν τα πρωτότυπα βιβλία και στοιχεία χωρίς απόδειξη παραλαβής ή έκθεση κατάσχεσης.
3. Άκυρη η υπ' αριθ./17.09.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 λόγω παραβίασης της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.
4. Μη νόμιμος ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου διότι δεν κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. 21767/17.06.2020 υπηρεσιακό σημείωμα επιλογής της μεθόδου.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, 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 το άρθρο 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...».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εκπρόσωπό 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. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. 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 εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό 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».

Επειδή, με το άρθρο 25 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης,... 3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του... 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις... 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή 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, κατά 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 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 αντίγραφό της. 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, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι στον υπάλληλο της φορολογικής αρχής δίδεται η δυνατότητα α) μετακίνησης πρωτότυπων βιβλίων και στοιχείων ή εγγράφων, που έχουν τεθεί στη διάθεση του, στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα (άρθρο 25 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ.), συντάσσοντας σχετική απόδειξη παραλαβής και με την υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών και β) κατάσχεσης πρωτότυπων βιβλίων και στοιχείων (άρθρ. 24 παρ. 3 και 4 του Κ.Φ.Δ.) και οποιωνδήποτε άλλων ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων ή στοιχείων, συντάσσοντας σχετική έκθεση κατάσχεσης. Η σύνταξη απόδειξης παραλαβής ή έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων ή εγγραφών αποτελεί ουσιώδη τύπο της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, προϋπόθεση της νομιμότητας της στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής βιβλίων και εγγράφων κατ' άρθρο 25 παρ. 6. του Κ.Φ.Δ., και επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, υφίσταται και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν έγγραφου αιτήματός της, κατ' άρθρο 14 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. για την χορήγηση αντιγράφων των βιβλίων, είτε κατόπιν πρωτοβουλίας του ιδίου, όταν δεν κρίνεται απαραίτητη η κατάσχεση των εν λόγω βιβλίων και εγγράφων. Σε περίπτωση δε που η φορολογική διοίκηση δεν επιστρέψει εντός δέκα (10) ημερών τα παραληφθέντα ή αφαιρεθέντα στοιχεία, για τα οποία όφειλε να έχει συντάξει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, απόδειξη παραλαβής, πρέπει κατά το χρόνο αυτό (της παρόδου του δεκαημέρου) να συντάξει σχετική έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δυνάμει της υπ' αρ. 583/0/4541/12.06.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή το υπ' αριθ. πρωτ./21.01.2020 αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρου 14 ν.4174/2013), με το οποίο καλούνταν εντός πέντε (5) ημερών να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία εσόδων – εξόδων, τα πρωτότυπα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, τα πρωτότυπα δικαιολογητικά εγγραφών

αγορών και δαπανών, εκτυπώσεις μητρώου παγίων και αποσβέσεων, μισθολογικές καταστάσεις και αντίγραφα των καταστάσεων Α.Π.Δ. και αντίγραφα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα επισυναπτόμενα έντυπα και δικαιολογητικά, της περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2017.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων. Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκύπτει η αξιοποίηση των ανωτέρω στοιχείων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή παρέλαβε τα ως άνω στοιχεία, χωρίς να συντάξει και να επιδώσει απόδειξη παραλαβής. Εν συνεχεία, τα επεξεργάστηκε και παρέμειναν εις χείρας της για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, χωρίς να συνταχθεί και να επιδοθεί στον προσφεύγοντα έκθεση κατάσχεσης, που αποτελεί ουσιώδη τύπο της ελεγκτικής διαδικασίας, πόσω μάλλον εφόσον η φορολογική αρχή στηρίχθηκε στα παραληφθέντα βιβλία και στοιχεία για τη διαμόρφωση του ελεγκτικού πορίσματος της και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, από την εν λόγω παράλειψη της φορολογικής αρχής να συντάξει έκθεση κατάσχεσης των στοιχείων του προσφεύγοντος, καθίσταται τυπικά πλημμελής η διαδικασία που ακολουθήθηκε για την σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου αυτής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».*

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την 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 παρ. 1 εδάφιο 4 και 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 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του 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».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./22.10.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω τυπικής πλημμέλειας, ήτοι μη σύνταξης απόδειξης παραλαβής βιβλίων και στοιχείων ή/και έκθεσης κατάσχεσης. Ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ 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 Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.