



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/05/2021

Αριθμός απόφασης: 1685

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ

....., κατοίκου, οδός, Τ.Κ. κατά των
κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Φορολογικό έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		23-9-2020	Εισόδημα	2014	254,37€
2		23-9-2020	Εισόδημα	2015	0,00€
3		23-9-2020	Εισόδημα	2016	957,68€
4		23-9-2020	Εισόδημα	2017	329,66€
5		23-9-2020	Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013	01/01/2014 - 16/10/2015	30.000,00€
6		23-9-2020	Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013	2017	500,00€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τις πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 23-9-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 και την από 23-9-2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 και του ν.4174/2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 831,36€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 21,61€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 16,63€.

Με την με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, δεν προέκυψε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος.

Με την με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 3.482,59€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 191,54€.

Με την με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 760,00€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 49,40€.

Με την με αριθ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-16/10/2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, ποσού 30.000,00€, λόγω μη έκδοσης παραστατικών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 7 του ν.4093/2012.

Με την με αριθ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, ποσού 500,00€, λόγω μη έκδοσης παραστατικών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 12 και 13 του ν.4308/2014.

Ιστορικό

Ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος καθώς και η ορθή τήρηση των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2014-2017.

Κατόπιν της ως άνω εντολής ελέγχου, ο έλεγχος με την υπ' αρ. πρωτ./2019 Γνωστοποίηση, η οποία επιδόθηκε στις 11-02-2019 από την Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ, κοινοποίησε στην ελεγχόμενη εκτός από την ανωτέρω εντολή ελέγχου και πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013. Επίσης, της γνωστοποίησε τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις χρήσεις 01/01/2014 - 31/12/2017, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τον ν. 4512/2018.

Επιπλέον, με την με αριθ. πρωτ./2019 πρόσκληση του άρθρου 14 παρ.1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) κλήθηκε η προσφεύγουσα να προσκομίσει στον έλεγχο εκτυπώσεις από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή των επισκέψεων των ασθενών της, ασφαλισμένων και μη ασφαλισμένων που πραγματοποιήθηκαν από 01/01/2014 έως και την 31/12/2017, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε προσκομίζοντάς τα σε ηλεκτρονική μορφή.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ Α΄ΠΑΤΡΩΝ με το αρ. πρωτ./2019 έγγραφο ζήτησε από τον ΕΟΠΠΥ να σταλούν σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν. 4174/2013 όλες οι εκτυπώσεις παραπεμπτικών εργαστηριακών εξετάσεων πελατών, οι οποίοι είχαν επισκεφθεί το ανωτέρω μικροβιολογικό εργαστήριο της προσφεύγουσας για το διάστημα 01/01/2014-31/12/2017. Ο ΕΟΠΠΥ ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω αίτημα απέστειλε όλα τα ανωτέρω στοιχεία σε ηλεκτρονική μορφή, επίσης.

Κατόπιν αντιπαραβολής των εργαστηριακών εξετάσεων που έγιναν των καταστάσεων του ΕΟΠΠΥ (ηλεκτρονικό αρχείο) σε σχέση με τις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ) που εκδόθηκαν, με βάσει τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας και με τα δεδομένα των δηλώσεων των εντύπων Ε3 για τα φορολογικά έτη 2014-2017, ο έλεγχος αναμόρφωσε τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας.

Έπειτα βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε το με αριθ./2020 Σημείωμα

Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), αναφορικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, προκειμένου η προσφεύγουσα να υποβάλλει τις απόψεις της επ' αυτών εντός είκοσι (20) ημερών.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./2020 υπόμνημά της.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και την από 23-9-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 και την από 23-9-2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 και του ν.4174/2013, αντίστοιχα, για τις χρήσεις 2014-2017.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμες οι καταλογιστικές πράξεις διότι δεν έγινε έκθεση κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς την φορολογική διοίκηση – κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου αναφορικά με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων, ώστε ο έλεγχος να τεκμηριώνεται επαρκώς.
- Μη εφαρμογή της αρχής της επεικέστερης κύρωσης των διατάξεων του νόμου.

Προς στήριξη των ανωτέρω ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα με την κρινόμενη προσφυγή προσκόμισε στην Υπηρεσία μας στοιχεία, που δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου και συγκεκριμένα:

- αντίγραφα ενενήντα (90) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για την χρήση 2015 και
- αντίγραφα του βιβλίου εσόδων- εξόδων της ατομικής της, επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015 με σκοπό να αποδείξει την καταχώρηση των ενενήντα (90) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από τις ενενήντα έξι (96) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που της είχε καταλογίσει ο έλεγχος.

Εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/ 07-04-2021 έγγραφο, την με αριθ./2021 Πράξη Αναπομπής έχοντας συνημμένα αντίγραφα των ως άνω δικαιολογητικών προκειμένου να διενεργηθεί από την Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Η Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ με το υπ' αριθ. πρωτ./2021 έγγραφο της (αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/ 10-05-2021) μας απέστειλε το πόρισμά της επί του συμπληρωματικού ελέγχου που διενέργησε σύμφωνα με το οποίο, μεταξύ άλλων, αναφέρει ότι: «Από τον έλεγχο των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και του τηρηθέντος βιβλίου εσόδων-εξόδων που συνυπέβαλε η ελεγχόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή της και μας διαβίβασε η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών διαπιστώθηκε ότι η οντότητα του δεν εξέδωσε στο κρινόμενο διάστημα από 01/01/2015 έως 16/10/2015 δέκα οκτώ (18) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδων συνολικής αξίας

τουλάχιστον 106,76€ στις ενενήντα έξι (96) περιπτώσεις πελατών – ασθενών για τις παραχθείσες υπηρεσίες – εξετάσεις στο μικροβιολογικό ιατρείο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 12 και 13 Ν.4308/20147, για τις οποίες επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 §1θ'και §2γ' ν.4174/2013.».

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 υπαλλήλου 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, 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 έγγραφου 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 μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, 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 Γνωστοποίηση, η οποία επιδόθηκε στις 11-02-2019 από την Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ στην προσφεύγουσα, κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη εκτός από την εντολή ελέγχου νο./2019 και πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 με την οποία ο έλεγχος ζητούσε από την προσφεύγουσα τα κάτωθι στοιχεία:

1. τα τηρούμενα βιβλία και δικαιολογητικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ.- Τ.Π.Υ.) - δαπανών (αμοιβές προσωπικού, παροχές τρίτων, διάφορα έξοδα (ενοίκια κ.λπ), αγορές παγίων) για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2017 με κατάσταση αποτελεσμάτων.
2. Έντυπα Ε3 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2017.
3. Κατάσταση αποδοθέντων και οφειλόμενων φόρων εισοδήματος και έμμεσων φόρων με αποδεικτικά εξόφλησης για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2017.
4. Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2017.
5. Μισθωτήρια Επαγγελματικής Εγκατάστασης για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2017.
6. Αποδεικτικά εξόφλησης των συναλλαγών με επιχειρήσεις ή ιδιώτες για αξία 500€ και άνω.
7. Αποδεικτικά εξόφλησης μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού συστήματος.
8. Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, από τις 23-09-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι όλα τα βιβλία – στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων 2014-2017 προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της επικαλείται ότι προσκόμισε στον έλεγχο όλα τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) χωρίς να συνταχθεί έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι κατόπιν του με αρ. πρωτ./2019 πρόσκλησης, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο σε ηλεκτρονική μορφή το βιβλίο επίσκεψης ασθενών, με όλες τις επισκέψεις των ασθενών της, ασφαλισμένων και μη ασφαλισμένων που πραγματοποιήθηκαν από 01/01/2014 έως και την 31/12/2017, το οποίο η προσφεύγουσα τηρούσε προαιρετικά, ως ημερολόγιο, καταγράφοντας ημερολογιακά τα ανεπίσημα στοιχεία της.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι η φορολογική αρχή παρέλαβε τα ως άνω στοιχεία χωρίς να συντάξει και να επιδώσει απόδειξη παραλαβής στο οποίο να γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή, η φορολογική αρχή επεξεργάστηκε τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία και ειδικότερα τις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών και το βιβλίο επίσκεψης ασθενών προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις συνταχθέντες οικίες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι δεν έχει συνταχθεί απόδειξη παράδοσης – επιστροφής των ως άνω παραληφθέντων στοιχείων στην προσφεύγουσα.

Επειδή, από τις οικίες εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει, ούτε ο χρόνος παράδοσης, αλλά ούτε και ο χρόνος επιστροφής των ως άνω παραληφθέντων στοιχείων ώστε να διαπιστωθεί ότι αυτά έχουν επιστραφεί εντός δέκα (10) ημερών στην προσφεύγουσα, χωρίς να χρειάζεται έκθεση κατάσχεσης όπως ορίζετε από τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, από την ανωτέρω παράλειψη της φορολογικής διοίκησης να συντάξει έκθεση κατάσχεσης των στοιχείων της προσφεύγουσας, καθίσταται πλημμελής η διαδικασία που τηρήθηκε από τη Φορολογική Αρχή για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου αυτής. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

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 του 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.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης 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».

Επειδή, γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. / 04-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, και την **ακύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Φορολογικό έτος
1		23-9-2020	Εισόδημα	2014
2		23-9-2020	Εισόδημα	2015
3		23-9-2020	Εισόδημα	2016
4		23-9-2020	Εισόδημα	2017
5		23-9-2020	Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013	01/01/2014-16/10/2015
6		23-9-2020	Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013	2017

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ λόγω τυπικής πλημμέλειας (μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.