



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 30/06/2021

Αριθμός απόφασης: 1990

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604568

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 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)

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 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

Την από 03-03-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού ΤΚ κατά των υπ' αριθμ.,,/2020 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ.,,/2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καθώς και την από 30-06-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03-03-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, 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 τη με αριθ./2020 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1999** (φορολογική περίοδος 01/01/1998-31/12/1998) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού ποσού 15.305,14€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 7.625,57€ πλέον προσαυξήσεων άρθρου 53 Ν.4174 9.385,11€ ήτοι συνολικό ποσό **32.315,82€**
2. Με τη με αριθ./2020 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2000** (φορολογική περίοδος 01/01/1999-31/12/1999) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 17.155,77€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 8.577,89€ πλέον προσαυξήσεων άρθρου 53 Ν.4174 10.519,92€ ήτοι συνολικό ποσό **36.253,58€**
3. Με τη με αριθ./2020 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001** (φορολογική περίοδος 01/01/2000-31/12/2000) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.405,65€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 5.702,83€ πλέον προσαυξήσεων άρθρου 53 Ν.4174 6.993,95€ ήτοι συνολικό ποσό **24.102,43€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 10-12-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος – Επανάληψη Διαδικασίας, κατόπιν της με αριθμό/...../...../2020 εντολής ελέγχου.

Σύντομο Ιστορικό

Κατόπιν της με αριθμό/2005 εντολής τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκαν οι αμοιβές φορτοεκφορτωτικών δικαιωμάτων του προσφεύγοντα για τις χρήσεις 1998-2000, όπως αυτές αποτυπώνονται στη με ημερομηνία 22-11-2005 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της ανωτέρω υπηρεσίας. Στη συνέχεια, βάσει της υπ' αριθμ./2014 εντολής

φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας πραγματοποιήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα και συντάχθηκε η με ημερομηνία 30-06-2014 έκθεση ελέγχου εισοδήματος και εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ., και/2014 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1999 (χρήση 1998), 2000 (χρήση 1999) και 2001 (χρήση 2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας. Κατά των εν λόγω φύλλων ελέγχου ασκήθηκε η με αριθμ./2014 προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ./2020 απόφαση Διοικητικού Πρωτοδικείου Τμήμα 11 Μονομελές, σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο ακυρώνει τα υπό κρίση φύλλα ελέγχου και αναπέμπει το φάκελο της υπόθεσης στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, λόγω μη συντασσόμενης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης αθεώρητων βιβλίων εσόδων – εξόδων προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατάσχεσης αυτού.

Κατόπιν της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας η υπ' αριθ./...../...../2020 εντολή μερικού ελέγχου – επανάληψη διαδικασίας.

Ο παρών έλεγχος προχώρησε στην σύνταξη της με ημερ. 07/12/2020 έκθεσης ελέγχου - επανάληψη διαδικασίας φόρου εισοδήματος και στην έκδοση των υπ' αριθμ.,,/2020 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:

- Πλημμέλειας επανάληψης διαδικασίας
- Μη συμμόρφωσης του ελέγχου σε όσα διέταξε το Δικαστήριο
- Μη ύπαρξη του κατασχεθέντα βιβλίου
- Μη διενέργεια νέου φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της με αριθμό/2020 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας Τμήμα 11 Μονομελές (συνοπτικά):

- Η κρινόμενη προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου πρέπει να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της/2014 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος κατά των/2014,/2014 και/2014 οριστικών πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων από 1-1-1998 έως 31-12-1998, από 1-1-1999 έως 31-12-1999 και από 1-1-2000 έως 31-12-2000 αντιστοίχως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας αντίστοιχα, λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης, που απαιτείτο για την έκδοση των προσβαλλόμενων φύλλων ελέγχου και να τηρηθεί εκ νέου η σχετική διαδικασία, η οποία συνίσταται στην παράδοση του βιβλίου στο νόμιμο εκπρόσωπο του σωματείου και στην εκ νέου κατάσχεση αυτού, με σύνταξη επιτόπου εκθέσεων παράδοσης και κατάσχεσης.

- Η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στη Διοίκηση, προκειμένου να προβεί στην τήρηση της νόμιμης διαδικασίας.

Επειδή, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 «Δικαιώματα του προϊστάμενου 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 αντίγραφο 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 ανεπισημωμένων 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 τον 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 (ΦΕ Κ 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.).

14. Επειδή, περαιτέρω, ο εκκαλών προβάλλει ότι εσφαλμένα κρίθηκε με την εκκαλούμενη ότι τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, διότι, μεν, ο ίδιος δεν είχε τη δυνατότητα να ζητήσει να λάβει γνώση των εκθέσεων κατάσχεσης, αφού από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι κλήθηκε να απαντήσει σε σχέση με την αποδιδόμενη σε βάρος του παραβατική συμπεριφορά, το δε πρόσωπο που παρέλαβε τις εκθέσεις κατάσχεσης, ουδεμία εξουσία εκπροσώπησης του σωματείου ή παραλαβής τέτοιων εγγράφων διέθετε, αφού είχε ήδη παύσει να φέρει την ιδιότητα του προέδρου και μέλους του Δ.Σ. του τελευταίου. Όμως, για την κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων του σωματείου από τα όργανα του Σ.Δ.Ο.Ε., συντάχθηκαν οι.... εκθέσεις κατάσχεσης, τις οποίες η φορολογική αρχή όφειλε, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά ανωτέρω, να κοινοποιήσει μόνο στο σωματείο, όχι όμως και στον εκκαλούντα τον οποίο αφορούσαν, ως τρίτο, ο οποίος μπορούσε, εφόσον το είχε ζητήσει, να λάβει γνώση αυτών...».

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου και την από 12-12-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος – Επανάληψη Διαδικασίας προκύπτει 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 Φορολογικής Διοίκησης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο παρών έλεγχος αφορούσε μόνο στη διόρθωση της νομικής πλημμέλειας, όπως αυτός ρητά διατάχθηκε από το δικαστήριο, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη διενέργειας νέου ελέγχου κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι μετά την έκδοση της με αρ./...../2020 εντολής ελέγχου η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 30-09-2020 με συστημένη επιστολή, στη συνέχεια ο έλεγχος κοινοποίησε τις με αριθμό, και προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1999 (χρήση 1998), 2000 (χρήση 1999) και 2001 (χρήση 2000), με συνημμένο το υπ' αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, 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.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.6 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά τον χρόνο διενέργειας του».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)**, ορίζεται ότι *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί»*, με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι *«ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».*

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2. ..., 3. ..., 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...»,

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση τα αρχικά φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος εκδόθηκαν το 2005. Συγκεκριμένα, εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ., και/2005 φύλλα ελέγχου για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000, τα οποία ακυρώθηκαν με τις, και/2012 Αποφάσεις του 9^{ου} Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Επομένως, οι αρχικές πράξεις εκδόθηκαν εντός του προβλεπόμενου χρόνου της πενταετούς παραγραφής σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις (Για την χρήση 1998 το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου έληγε 31/12/2005, δεδομένου ότι το νέο στοιχείο – Έκθεση Ελέγχου του ΠΕΚ Πειραιά, περιήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας το έτος 2005).

Επειδή οι επίδικες πράξεις εκδόθηκαν την 10-12-2020 κατοπιν της με αριθμό/2020 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. την

05/03/2020 και ως εκ τούτου εκδόθηκαν εντός του έτους, από την ημερομηνία κοινοποίησης της απόφασης, επομένως ο ισχυρισμός του προσφύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό 03-03-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ. και/2020 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1998 (πράξη/2020):

Διαφορά φόρου	15.305,14€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	7.625,57€
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΑΡ.53 Ν.4174 61,32%	9.385,11€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.315,82€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1999 (πράξη/2020):

Διαφορά φόρου	17.155,77€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	8.577,89€
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΑΡ.53 Ν.4174 61,32%	10.519,92€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.253,58€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2000 (πράξη/2020):

Διαφορά φόρου	11.405,65€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	5.702,83€
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΑΡ.53 Ν.4174 61,32%	6.993,95€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.102,43€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.