



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 01/11/2021

Αριθμός απόφασης: 4133

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 1064/28.04.2017 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».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 1999, β) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2000, και γ) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2001, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/04/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (επανάληψη διαδικασίας) της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ / 23-06-2021 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 1999, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 7.651,78 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 7.651,78 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 9.719,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **32.674,63 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2000, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 16.841,89 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.420,94 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 10.696,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **35.959,11 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

γ) Με την υπ' αριθμ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2001, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 11.257,25 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 5.628,63 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 7.149,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **24.035,36 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 21/04/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (επανάληψη διαδικασίας) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας. Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ. /2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος - επανάληψη διαδικασίας κατόπιν λήψης της αριθμ. /2020 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου με την οποία ακυρώθηκαν τα /2013, /2013 και /2013 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 αντίστοιχα, και ανέπεμψε την υπόθεση

στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία κατάσχεσης του βιβλίου εσόδων-εξόδων του Συνδέσμου Φορτοεκφορτωτών Λιμένος

Σύντομο ιστορικό

Από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που πραγματοποίησε το ΠΕΚ Πειραιά στο, κατόπιν της αριθμ./2005 εντολής τακτικού Φορολογικού Ελέγχου, προσδιορίστηκαν εκ νέου οι αμοιβές φορτοεκφορτωτικών δικαιωμάτων (μισθοί) του προσφεύγοντος, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην από 22/11/2005 έκθεση ελέγχου της ανωτέρω υπηρεσίας ως εξής:

Χρήση	Μισθοί βάσει ελέγχου
1998	19.849.227 δρχ. ή 58.251,58 €
1999	20.750.306 δρχ. ή 60.895,98 €
2000	16.931.134 δρχ. ή 49.687,85 €

Κατόπιν αυτού εκδόθηκαν τα με αριθμ./2013,/2013 και/2013 οριστικά φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας. Κατά των ως άνω πράξεων ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμ. ΓΑΚ/2014 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 3^ο Μονομελές), σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατάσχεσης. Στη συνέχεια εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας η με αριθμ./2020 εντολή μερικού ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος σε επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την κλήση του σε ακρόαση, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Πλημμέλειες επανάληψης διαδικασίας. Ο έλεγχος δεν συμμορφώνεται με όσα διέταξε το Δικαστήριο με την απόφασή του για επανάληψη διαδικασίας και ως εκ τούτου η επίδικη τυγχάνει ακυρωτέα.
- Παράνομη η δεύτερη επανάληψη διαδικασίας.
- Η φορολογική αρχή δεν τήρησε τη συνταγματική προδικασία έκδοσης της καταλογιστικής πράξης και παραβίασε τον ουσιώδη τύπο αυτής με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να είναι ακυρωτές ως νόμω πλημμελείς
- Δεν επεδείχθη σε αυτόν η εντολή ελέγχου προτού αρχίσει ο έλεγχος
- Δεν διενεργήθηκε νέος επανέλεγχος της υπόθεσης, η Διοίκηση ενέμεινε στα αρχικά πραγματικά περιστατικά αποδεχόμενη πλήρως τα πορίσματα του αρχικού ελέγχου
- Μη ύπαρξη του κατασχεθέντος βιβλίου
- Το δικαίωμα του δημοσίου για έλεγχο των χρήσεων 1998, 1999 και 2000 έχει υποπέσει σε παραγραφή (ΣτΕ 1738/2017)
- Ουσία αβάσιμοι οι ισχυρισμοί του ελέγχου

- Πλημμέλειες αρχικού ελέγχου, η αρχική έκθεση ελέγχου δε φέρει ημερομηνία θεώρησης

Επιπρόσθετα, με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ / 23-06-2021 υπόμνημά του, προσκόμισε τις υπ' αριθμ./2019 και/2017 αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με τις οποίες σε όμοιες περιπτώσεις συναδέλφων του με πραγματικά και νομικά περιστατικά, ακυρώθηκαν τελεσίδικα οι πράξεις φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001, διότι δεν τηρήθηκε η απαιτούμενη από τις διατάξεις και οδηγίες και την Απόφαση/2011 ΣΤΕ διαδικασία επανάλληψης διαδικασίας για τη νέα κατάσχεση του αθεώρητου βιβλίου εσόδων-εξόδων του επαγγελματικού σωματίου με την επωνυμία, όπως αποφάσισε η υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά την συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών του

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

..... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. «Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/17 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το

αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικά σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.»

Επειδή, στην παρ. Δ' της ΠΟΛ. 1069/2014 ορίζονται τα εξής:

«Δ. Εξέταση Ενδικοφανούς Προσφυγής και έκδοση απόφασης

1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. και παράλληλα αποστέλλεται στην αρμόδια Φορολογική Αρχή για τις δικές της ενέργειες.

2. Ειδικά, για τις περιπτώσεις των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια Φορολογική Αρχή μέχρι 28.2.2014, η προθεσμία έκδοσης της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επεκτείνεται στις εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί να παραστεί στη συζήτησή της.

Επειδή, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αλλά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλίση του προσφεύγοντος σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι μέλος του επαγγελματικού σωματείου, με την επωνυμία «Φορτοεκφορτωτών Λιμένος Ελευσίνας», το οποίο αποτελεί νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ασχολείται, μεταξύ άλλων, με τη συνένωση όλων των εργαζομένων στη φορτοεκφόρτωση εμπορευμάτων γενικού εμπορίου και αποσκευών στο λιμένα Ελευσίνας σε ενιαία οργάνωση προς κοινή ενέργεια για τη μελέτη, προστασία και προαγωγή των οικονομικών, επαγγελματικών, κοινωνικών και συνδικαλιστικών συμφερόντων αυτών καθώς και με την είσπραξη και διανομή στα μέλη του των φορτοεκφορτωτικών δικαιωμάτων, τα οποία φορολογούνται στο όνομα κάθε μέλους ως εισόδημα ΣΤ' πηγής. Ο ανωτέρω Σύνδεσμος, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 5696/35 (Η 682/18) 30.8.1975 του Υπουργείου Οικονομικών δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείων ούτε στην τήρηση βιβλίων του Π.Δ. 186/1992. Δυνάμει της αριθ.

2005 εντολής ελέγχου έκδοσης του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Πειραιά διενεργήθηκε στο ανωτέρω Σωματείο τακτικός έλεγχος βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000. Όσον αφορά τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα εισοδήματά του από φορτοεκφορτωτικά δικαιώματα κατά τις κρίνόμενες χρήσεις ανέρχονται σε 19.849.227 δρχ. για τη χρήση 1998 (διαφορά 12.556.846 δρχ.), σε 20.750.306 δρχ. για τη χρήση 1999 (διαφορά 13.986.923 δρχ.) και σε 16.931.134 δρχ. για τη χρήση 2000 (διαφορά 9.553.300 δρχ.), αντί των δηλωθέντων 7.292.380 δρχ., 6.763.383 δρχ. και 7.377.835 δρχ. αντίστοιχα. Ακολούθως εκδόθηκαν τα με αριθμ./2013,/2013 και/2013 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Κατά των εν λόγω πράξεων ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμ. ΓΑΚ/2014 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ./2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 3^ο Μονομελές), σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατάσχεσης.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της με αριθμ./2020 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου – Τμήμα 3^ο Μονομελές:

«.....

6. Συνεπώς, εφόσον δεν τηρήθηκε προσηκόντως η διαδικασία κατάσχεσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 – 5 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και ανεξαρτήτως του ότι το υπό κατάσχεση βιβλίο θα έπρεπε να βρίσκεται στην υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο (Π.Ε.Κ. Πειραιώς), και όχι στα γραφεία του σωματείου, αφού από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η επιστροφή του σε αυτό, τα ανωτέρω προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου τα οποία εκδόθηκαν κατ' επανάληψη της διαδικασίας και

στηρίχθηκαν στον αρχικό έλεγχο, είναι νομικώς πλημμελή και πρέπει να ακυρωθούν, κατά το βάσιμο λόγο της προσφυγής.... Τέλος η φορολογική αρχή δεν επικαλείται ειδικούς αντικειμενικούς λόγους, που κατέστησαν πρακτικώς ανέφικτη την τήρηση της διαδικασίας αυτής, δε συνιστά δε τέτοιο λόγο το γεγονός ότι το εν λόγω βιβλίο δεν ευρέθη στον, καθώς δεν αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι αναζητήθηκε πάντως στην υπηρεσία που το είχε εξ αρχής κατάσχει, ήτοι στο Π.Ε.Κ. Πειραιώς.....

7. Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος καθώς και τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001, αντιστοίχως, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής. Περαιτέρω, η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 3 περ. β' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, προκειμένου αυτός να προβεί στην τήρηση της νόμιμης διαδικασίας.

.....

ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

Δέχεται την προσφυγή και τους πρόσθετους λόγους επ' αυτής.

Ακυρώνει τη σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών..... Ακυρώνει τα υπ' αρ., και/2013 φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 (διαχειριστικές χρήσεις 1998, 1999 και 2000).

Αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/26.05.1992) "Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας":

«... 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 έγγραφό 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 της 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 διάρκεια 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 προϊστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.

5. Στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού. Επίσης επιτρέπεται παραλαβή των βιβλίων και στοιχείων αυτών, προς έλεγχο στις περιπτώσεις μη ύπαρξης ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με απόδειξη παραλαβής.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση/2019 του Διοικητικού Εφετείου - Δ' Μονομελές:

«4. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζει στο άρθρο 4 αυτού, ότι «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α - Β-Γ"-Δ-Ε.. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ -», στο άρθρο 45 ότι: «1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους ...», στο άρθρο 46 ότι- «1. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξής του...», στο άρθρο 66 ότι: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση *-2-3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά το ν έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παρ.1 για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που

προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν. Σε δηλώσεις που ελέγχονται σύμφωνα με τις αποφάσεις του προηγούμενου εδαφίου αλλά δεν επέρχεται επίλυση της φορολογικής διαφοράς, μπορεί με τις αποφάσεις αυτές να ορίζεται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Για τις δηλώσεις αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται τα σχετικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις και ακολουθείται η οριζόμενη από τις οικείες φορολογικές διαφορές διαδικασία (όπως η παράγραφος αυτή είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 13 παρ. 3 του ν.2601/1998 - Α' 81/15-4-1998). 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως α) Συνιστώνται ειδικά ελεγκτικά κέντρα, στα οποία παρέχεται η αρμοδιότητα για το φορολογικό έλεγχο ορισμένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη μορφή ή τον τύπο με τον οποίο λειτουργούν ή το είδος τους ή την κατηγορία των βιβλίων που τήρησαν και καθορίζεται ο αριθμός αυτών, η χωρική τους αρμοδιότητα, η οργάνωση, η στελέχωση και ο τρόπος λειτουργίας τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης, β) Μπορεί να ανατίθεται η διενέργεια ελέγχου σε προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που δεν είναι καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιος. Όλη η υπόλοιπη, εκτός από τη διενέργεια του ελέγχου, διαδικασία επιβολής του φόρου ενεργείται από τον καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. 5. στο άρθρο 68 αυτού, ότι «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν--} και στο άρθρο 69 του ίδιου νόμου, ότι αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου ...». Περαιτέρω, ο κυρωθείς με το άρθρο πρώτο του ν. 2690/1999 (ΦΕΚ Α'45) Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας ορίζει στο άρθρο 5 ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα εννοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις» και στο άρθρο 17 ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στ ο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης--}.

5. Επειδή, από τις παραπάνω διατάξεις, συνάγεται ότι η ενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης από όργανο της Δ.Ο.Υ., στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο έκδοσης του οικείου φύλλου ελέγχου ή της οικείας πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων (πρβλ. ΣτΕ 506/2015, 2630-2633/2002). Δεν υφίσταται, όμως, παράλειψη του εν λόγω ουσιώδους τύπου, σε περίπτωση, κατά την οποία συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δ.Ο.Υ., που υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα έκθεσης ελέγχου οργάνων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), με την οποία διαπιστώνεται η συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων για την έκδοση φύλλου ελέγχου σε βάρος του φορολογουμένου, έστω και εάν η έκθεση αυτή των οργάνων του Σ.Δ.Ο.Ε. συντάχθηκε επ' ευκαιρία ελέγχου των βιβλίων και

στοιχείων άλλου φορολογουμένου. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτήν εχώρησε η, κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων, απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην έκθεση των οργάνων του Σ.Δ.Ο.Ε. από όργανο της αρμόδιας για τη φορολόγηση εισοδήματος του υπόχρεου, 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 υπόχρεου) 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. Δύνανται, πάντως, ο τρίτος αυτός επιτηδευματίας, σε βάρος του οποίου εκδίδεται η εν λόγω πράξη, εφόσον το ζητήσει, να λάβει γνώση των στοιχείων του φακέλου και, συνεπώς, και της κατά τα ανωτέρω έκθεσης κατάσχεσης, περαιτέρω δε, σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά της εν λόγω πράξης, να προβάλει τυχόν πλημμέλειες της έκθεσης κατάσχεσης στο μέτρο που αφορούν τον ίδιο ή και παντελή έλλειψη σύνταξής της (ΣτΕ 754/2018, 104/2018 7μελ., 2676/2008, 3466/2009, 700/2011, 3166/2013, 2850/2015 κ.ά.).»

Επειδή, από 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 Π.Ε.Κ. Πειραιά, 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 Π.Ε.Κ. συντάχθηκε επ' ευκαιρία ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογουμένου. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτήν exchρησε η, κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων, απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην έκθεση των οργάνων του Π.Ε.Κ. από όργανο της αρμόδιας για τη φορολόγηση εισοδήματος του υπόχρεου, Δ.Ο.Υ., ενώ, συντάχθηκε, επίσης, σχετική έκθεση (πρβλ. ΣτΕ 2633/2002, 4505/1995).

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 29/09/2014 έκθεσης ελέγχου Φόρου Εισοδήματος των υπαλλήλων του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης και στο

- Όταν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος τρίτου επιτηδευματία, στον οποίο δεν έλαβε χώρα αφαίρεση στοιχείων, αλλά το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει κατασχέσεως στοιχείων άλλου επιτηδευματία, δεν απαιτείται η επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης των στοιχείων του άλλου επιτηδευματία (ΣτΕ 2676/2008, 1874/2009)
- Συντάχθηκε η από 7.11.2005 έκθεση κατάσχεσης
- Ως προς τα έσοδα του συνδέσμου, τα στοιχεία επεδείχθησαν και ήταν στη διάθεση προγενέστερων ελέγχων και επειδή σε καμία προσφυγή που κατατέθηκε ενώπιον των αρμόδιων Πρωτοδικείων εκ μέρους του Συνδέσμου αλλά και των μελών του Σωματείου δεν αμφισβητήθηκαν (παρά μόνο επικαλέστηκαν τυπικούς λόγους στις προσφυγές τους), ο έλεγχος δεν αμφισβητεί τα έσοδα, ως έχουν προσδιοριστεί)
- Όλοι οι έλεγχοι (Σ.Δ.Ο.Ε., Π.Ε.Κ. Πειραιά, Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας) κατέληξαν στις ίδιες διαπιστώσεις (καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών)
- Στο τέλος κάθε έτους, όπως ορίζεται και από το καταστατικό του σωματείου, γινόταν ο οικονομικός απολογισμός στη Γενική Συνέλευση, η οποία αποτελεί το κυρίαρχο σώμα του Συνδέσμου και μετά από ψηφοφορία τον ενέκριναν τα μέλη
- Από λήψη ένορκων εξετάσεων μαρτύρων σύμφωνα με την πορισματική έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ομολογούν όλοι οι εξετασθέντες, οι οποίοι εργαζόταν στο σύνδεσμο για πολλά έτη και χωρίς την ίδια ιδιότητα κάθε έτος, ότι γνώριζαν πως οι «εν λόγω» δαπάνες είναι χωρίς παραστατικά και όλες εγκρίνονται από την ολομέλεια του Συνδέσμου και ποτέ δεν απορρίφθηκε καμία δαπάνη από τα μέλη
- Οι προσφυγές που κατατέθηκαν από τα μέλη του συνδέσμου απορρίφθηκαν σχεδόν στο σύνολό τους από τα Πρωτοδικεία, πλην ελαχίστων που έγινε αναπομπή της υπόθεσης στις αρμόδιες φορολογικές

αρχές για επανάληψη της διαδικασίας. Επίσης κάποια μέλη συμβιβάστηκαν για τα επιπλέον ποσά που τους καταλογίστηκαν».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και την από 21/04/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (επανάληψη διαδικασίας) της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, προκύπτει ότι «ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων στηρίχθηκε σε πραγματικά περιστατικά και αφορούσε: στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων τα οποία αναμφισβήτητα προκύπτουν από τα στοιχεία της υπηρεσίας «Κεφάλαιο Αποζημιώσεως Φορτοεκφορτωτών Ελευσίνας» (Κ.Α.Φ.Ε.) η οποία υπάγεται στην αρμοδιότητα του Υπουργείου Εργασίας και στα παραστατικά δαπανών που η ελεγχόμενη είχε στην κατοχή της. Συμπληρωματικά δε των ανωτέρω στοιχείων ελέγχθηκε το αναφερόμενο αθεώρητο κατασχεθέν βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, η επεξεργασία του οποίου ουδόλως επηρέασε το αποτέλεσμα του ελέγχου το οποίο ούτως ή άλλως είχε διαμορφωθεί από τα προαναφερθέντα αδιαμφισβήτητα στοιχεία», ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως αναφέρει η Δ.Ο.Υ. στην έκθεση απόψεων, ο παρόν έλεγχος περιορίστηκε στη διόρθωση της νομικής πλημμέλειας, όπως αυτό ρητά διατάχθηκε από το Δικαστήριο κατόπιν της υπ' αριθμ./2020 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου και όχι στη διενέργεια νέου ελέγχου. Βάσει του άρθρου 28 του ν. 4173/2013, της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 παρ. 1 και την υπ' αριθμ./2010 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας τόσο η κλήση όσο και το σημείωμα διαπιστώσεων έχουν την ίδια έννοια και αποβλέπουν στον ίδιο σκοπό, δηλαδή την μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα τόσο ο φορολογούμενος όσο και μέσω των νομικών εκπροσώπων του να παράσχει διευκρινήσεις προφορικές ή γραπτές επί των διαπιστώσεων του ελέγχου με συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος να είναι αβάσιμος.

Επειδή, από την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, προκύπτει ότι μετά την έκδοση της αριθμ./2020 εντολής ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή μέσω ΕΛΤΑ στις 12-10-2020, ο έλεγχος κοινοποίησε τις με αριθμ., και/2020 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1999 (χρήση 1998), 2000 (χρήση 1999) και 2001 (χρήση 2000) με συνημμένο το με αριθμ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/2013, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και μη κλήσης του σε ακρόαση, τυγχάνουν απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, στις διατάξεις του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 36 παραγραφή

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. ...

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.»

Επειδή, στις διατάξεις του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζεται:

«Άρθρο 84. Παραγραφή

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.

.....

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, η με αριθμ./2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου – Τμήμα 3^ο Μονομελές κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας στις 19/05/2020, ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης εκδόθηκαν στις 21/04/2021 και κοινοποιήθηκαν στις 06/05/2021, ήτοι εντός του έτους από την επίδοση αυτής, επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 03/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2021,/2021 και/2021 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

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

Α) Οικονομικό έτος 1999

Διαφορά φόρου	15.303,56 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	7.651,78 €
Προσαυξήσεις άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	9.719,29 €
Καταλογιζόμενο ποσό	32.674,63 €

Β) Οικονομικό έτος 2000

Διαφορά φόρου	16.841,89 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	8.420,94 €
Προσαυξήσεις άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	10.696,28 €
Καταλογιζόμενο ποσό	35.959,11 €

Γ) Οικονομικό έτος 2001

Διαφορά φόρου	11.257,25 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	5.628,63 €
Προσαυξήσεις άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	7.149,48 €
Καταλογιζόμενο ποσό	24.035,36 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.