



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

Καλλιθέα, 15/3/2022

Αριθμός απόφασης: 818

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Β' 1440/27-04-2017),

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

- 4. Την από **15-11-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α), με ΑΦΜ, κατοίκου, β), με ΑΦΜ κατοίκου και γ) με ΑΦΜ, κατοίκου, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος, με ΑΦΜ, κατά α) της με αριθ. /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους **1999** 1999 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, β) της με αριθ. /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους **2000** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και γ) της με αριθ. /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους **2001** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις με αριθ. και/2021 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 αντίστοιχα της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15-11-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α), με ΑΦΜ, β), με ΑΦΜ και γ) με ΑΦΜ, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθ./2021 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 των προσφευγόντων διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.368,32€, πλέον πρόστιμο φόρου αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 7.684,16€, πλέον προσαυξήσεων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ποσού 10.433,55 €, ήτοι συνολικό ποσό **33.486,03€**.

β) Με τη με αριθ./2021 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 των προσφευγόντων διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 17.352,00€, πλέον πρόστιμο φόρου αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 8.676,00€, πλέον προσαυξήσεων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ποσού 11.780,00€, ήτοι συνολικό ποσό **37.808,27€**.

γ) Με τη με αριθ./2021 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 των προσφευγόντων διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.404,27€, πλέον πρόστιμο φόρου αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 5.702,14€, πλέον προσαυξήσεων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ποσού 7.742,36 €, ήτοι συνολικό ποσό **24.848,76€**.

Οι ως άνω προβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 7.10.2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος – Επανάληψη Διαδικασίας, κατόπιν της με αριθμό/19-04-2021 εντολής ελέγχου.

Σύντομο Ιστορικό

Κατόπιν της με αριθμό/4-5-2005 εντολής τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκαν οι αμοιβές φορτοεκφορτωτικών δικαιωμάτων του αποβιώσαντος, με ΑΦΜ για τις χρήσεις 1998-2000. Στη συνέχεια συντάχθηκε η με ημερομηνία 8.12.2005 έκθεση ελέγχου εισοδήματος και εκδόθηκαν τα υπ' αριθ., και/2005 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), έτους 2000 (χρήση 1999) και έτους 2001 (χρήση 2000).

Κατά των εν λόγω πράξεων προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, ασκήθηκαν προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, επι των οποίων

εκδόθηκαν οι με αριθμό/2012,/2012 και/2012 αποφάσεις, σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν τα ανωτέρω φύλλα ελέγχου και αναπέμφθηκε ο φάκελος της υπόθεσης, στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατασχέσεως του αθεώρητου βιβλίου εσόδων-εξόδων.

Εν συνεχεία δυνάμει των ανωτέρω αποφάσεων εκδόθηκαν τα με αριθμό/2013,/2013 και/2013 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), έτους 2000 (χρήση 1999) και έτους 2001 (χρήση 2000), κατά των οποίων ασκήθηκε η από 5.4.2014 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 3ο Μονομελές), επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ./2020 απόφαση.

Σύμφωνα με την ως άνω απόφαση ακυρώθηκαν τα προσβαλλόμενα με αριθμό/2013,/2013 και/2013 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και αναπέμφθηκε εκ νέου ο φάκελος της υπόθεσης, στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατασχέσεως

Κατόπιν της ανωτέρω δικαστικής απόφασης εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας η υπ'αρ. αριθμό/19-04-2021 εντολή Μερικού Ελέγχου - Επανάληψη Διαδικασίας.

Ο διενεργηθείς έλεγχος προχώρησε στην σύνταξη της με ημερ. 7.10.2021 έκθεσης ελέγχου – επανάληψη διαδικασίας φόρου εισοδήματος και στην έκδοση των υπ' αριθ., και/2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτούνται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Πλημμέλειες της επανάληψης διαδικασίας κατάσχεσης – δεν παραδόθηκε το κατασχεθέν αθεώρητο βιβλίο εσόδων-εξόδων πριν συνταχθεί η νέα έκθεση κατάσχεσης

- Παράνομη δεύτερη επανάληψη διαδικασίας
- Δεν τηρήθηκε η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης
- Μη επίδειξη της εντολής ελέγχου προτού αρχίσει ο έλεγχος
- Μη διενέργεια νέου φορολογικού ελέγχου
- Μη ύπαρξη του κατασχεθέντος βιβλίου
- Πλημμέλειες αρχικού ελέγχου
- Παραγραφή

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της με αριθμό/2020 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (συνοπτικά):

- Η με ΓΑΚ/2014 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών πρέπει να γίνει δεκτή και να ακυρωθούν τα υπ' αριθ./2013 και/2013 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), έτους 2000 (χρήση 1999) και έτους 2001 (χρήση 2000), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ελευσίνας αντίστοιχα, λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης, που απαιτείτο για την έκδοση των προσβαλλόμενων φυλλων ελέγχου, η εκ νέου τήρηση της σχετικής διαδικασίας, 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 προϊσταμένου 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 ανεπισήμων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με απόδειξη παραλαβής.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση **A 1708/2019** του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά – 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 υποχρεων 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 (Φ Ε 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. Σ τ Ε 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 προβάλλει τυχόν πλημμέλειες της έκθεσης κατάσχεσης στο μέτρο που αφορούν τον ίδιο ή και παντελή έλλειψη σύνταξής της (ΣτΕ 754/2018, 104/2018 7μ ε λ., 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 σωματίου 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 σωματίου 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 7.10.2021 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 τυπικής 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./19-04-2021 εντολής ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στις προσφεύγουσες και με συστημένη επιστολή (RE/27.4.2021 και RE/27.4.2021) και κατά Κ.Δ.Δ. την 26.4.2021, ο έλεγχος κοινοποίησε με

συστημένες επιστολές στις 17.5.2021 (RE, RE και RE αντίστοιχα) τις με αριθ., και/2021 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), έτους 2000 (χρήση 1999), και έτους 2001 (χρήση 2000), με συνημμένο το υπ' αρ./2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του αρ. 28 του Ν. 4174/2013 και ΔΕΛ Α. 1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013, προκειμένου εντός είκοσι ημερών να διατυπώσουν τις απόψεις τους επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Το ανωτέρω διάστημα παρήλθε άπρακτο χωρίς να ανταποκριθούν οι προσφεύγουσες στην ως άνω κλήση.

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.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η από 22-11-2005 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βεβαιώνει ότι "... τηρήθηκε και κατασχέθηκε ανεπίσημο βιβλίο 300 φύλλων στο οποίο ήταν καταχωρημένα από το σωματείο τα έσοδα και τα έξοδα των ελεγχόμενων χρήσεων...", ενώ εν συνεχεία (από την σελίδα 11 και εφ' εξής) γίνεται μνεία των συμπερασμάτων, στα οποία είχε καταλήξει η φορολογική αρχή ποιούσα χρήση του ως άνω ανεπίσημου βιβλίου. Επιπροσθέτως, στην σελίδα 29 της ίδιας Εκθέσεως Ελέγχου, τόσο η, με ημερομηνία 18-11-1997, έκθεση κατασχέσεως, όσο και φωτοαντίγραφα των σελίδων του κατασχεθέντος βιβλίου, αφορώσες στις επίδικες χρήσεις, περιλαμβάνοντα, στον κατάλογο των, επισυναπτομένων στην Έκθεση, εγγράφων.

Επομένως, από τον χρόνο κοινοποίησής στον ελεγχόμενο της Έκθεσης Ελέγχου και των συναπτομένων σε αυτήν εγγράφων, ήταν σε γνώση της υπάρξεως ενός κατασχεθέντος αθεωρήτου βιβλίου, χωρίς, ωστόσο, να έχει προβάλει σχετικό ισχυρισμό αμφισβήτησής της υπάρξεως αυτού και χωρίς να έχει προβάλει ένσταση πλαστότητας των προαναφερθέντων δημοσίων εγγράφων (Εκθέσεως Ελέγχου και εκθέσεως κατασχέσεως).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 15-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α), με ΑΦΜ, β), με ΑΦΜ και γ) με ΑΦΜ, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος, με ΑΦΜ, και την επικύρωση : α) της με αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 , β) της με αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 και γ) της με αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1998 (πράξη/2021):

Διαφορά φόρου	15.368,32 €
Πρόστιμο αρθ. 58 του ν. 4174/2013	7684,16 €
Τόκοι αρθ. 53 του ν. 4174/2013	10.433,55 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.486,03€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1999 (πράξη/2021):

Διαφορά φόρου	17.352,00 €
Πρόστιμο αρθ. 58 του ν. 4174/2013	8.676,00 €
Τόκοι αρθ. 53 του ν. 4174/2013	11.780,27 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.808,27 €

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2000 (πράξη/2021):

Διαφορά φόρου	11.404,27 €
Πρόστιμο αρθ. 58 του ν. 4174/2013	5.702,14 €
Τόκοι αρθ. 53 του ν. 4174/2013	7.742,36 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.848,76 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.