



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/12/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604576

E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

Αριθμός απόφασης:

2238

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/ 27-04-2017).

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Οικ. Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1			Εισόδημα	1999	33.764,79€
2			Εισόδημα	2000	34.893,61€
3			Εισόδημα	2001	24.461,82€

του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις, στην ανωτέρω παράγραφο 4, Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 (χρήσεων 1998, 1999 και 2000), του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 1999 (χρήσης 1998), του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.347,63€ (5.229.706 δρχ), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 18.417,16€.

2) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2000 (χρήσης 1999), του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.860,73€ (5.404.545 δρχ), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 19.032,88€.

3) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2000 (χρήσης 1999), του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.119,01€ (3.788.803 δρχ), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 13.342,81€.

Ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθ. εντολής του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 7ο Μονομελές), δυνάμει της οποίας έγινε δεκτή η προσφυγή του προσφεύγοντος, περί ακύρωσης της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της με αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής κατά των οριστικών φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 (χρήσεων 1998, 1999 και 2000) αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, αναπέμποντας την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας.

Βάσει του με αριθ. πρωτ. διαβιβαστικού εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, κοινοποιήθηκε στον έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ η με αριθ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 7ο Μονομελές).

Ύστερα από την πιο πάνω αναγραφόμενη εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος στις ανωτέρω φορολογικές/διαχειριστικές περιόδους και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, ήτοι, 1999-2001, υπήρξε μέλος του επαγγελματικού σωματείου με την επωνυμία το οποίο μεταξύ των λοιπών καταστατικών του σκοπών ασχολείται με την είσπραξη και διανομή στα μέλη του των φορτοεκφορτωτικών δικαιωμάτων. Το ποσό των αποδοχών από τις εισπράξεις των δικαιωμάτων αυτών που λαμβάνει κάθε μέλος του σωματείου φορολογείται επ' ονόματί του ως εισόδημα ΣΤ' πηγής.

Για τις ελεγχόμενες χρήσεις υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος, όπου δηλώθηκαν τα εισοδήματα που έλαβε ο προσφεύγων με τη μορφή μισθωτών υπηρεσιών από τον ως κατωτέρω:

ΧΡΗΣΗ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΜΙΣΘΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΔΡΧ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΔΡΧ
01.01.1998- 31.12.1998	1999	7.407.500	204.160 δρχ.
01.01.1999- 31.12.1999	2000	7.424.535	244.499 δρχ.
01.01.2000- 31.12.2000	2001	7.559.076	-101.197 δρχ.

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου -πορισματική αναφορά του ΣΔΟΕ, διενεργήθηκε έλεγχος στο σωματείο μετά από σχετική πληροφόρηση ότι τα μέλη του σωματείου -εισπράττουν υπέρογκες αμοιβές και φοροδιαφεύγουν. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω σωματείο εμφάνιζε και καταχωρούσε στα βιβλία του υπέρογκα ποσά δαπανών κατά μήνα χωρίς να υπάρχουν αντίστοιχα παραστατικά με αποτέλεσμα την εμφάνιση ελαχιστοποιημένου αποτελέσματος προς διανομή. Τα αποκρυβέντα φορολογητέα εισοδήματα για το χρονικό διάστημα από 1/1/1993 έως και 31/10/1997 (ημερομηνία ελέγχου) ανέρχονται στο ιδιαίτερα υψηλό ποσό των 3.368.720.747 δρχ. Το ποσό αυτό προέκυψε από τη διαφορά του πραγματικού ποσού προς διανομή ύψους 5.946.624.795 δρχ. (προϊόν των συνολικών εσόδων βάσει των τετραπλοτύπων μετά την εκκαθάριση του Κ.Α.Φ.Ε. και των διπλοτύπων είσπραξης) αφαιρουμένων των πραγματικών δαπανών και των κρατήσεων του Ι.Κ.Α. και του ποσού που εμφανίζεται ως δήθεν διανεμηθέν, βάσει των βεβαιώσεων αποδοχών που χορήγησε στους εργαζόμενους μέλη.

Στη συνέχεια κατόπιν της εντολής ελέγχου του προϊστάμενου του ΠΕΚ Πειραιά, συνέπεια της με αρ. πρωτ. 1058800/5715/ΔΕ-Β/14.8.2002 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, διενεργήθηκε σε βάρος του σωματείου τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 1993 έως 1997 από αρμόδια όργανα της παραπάνω φορολογικής αρχής. Ο

έλεγχος επαλήθευσε τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της από έκθεσης ελέγχου - πορισματικής αναφοράς του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος η οποία και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου. Στην έκθεση αυτή περιλαμβάνεται η κατανομή των διαφορών που προέκυψαν, στα μέλη - εργαζόμενους του σωματείου και προσδιορίζονται οι βάσει ελέγχου αποδοχές αυτών. Περαιτέρω, κατόπιν της με αρ. εντολής ελέγχου, του ιδίου Προϊσταμένου, αρμόδια όργανα της υπηρεσίας διενήργησαν έλεγχο, στο σωματείο για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους 1998, 1999 και 2000 και σύμφωνα με την από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προέκυψαν οι ίδιες διαπιστώσεις και συμπεράσματα με τον προαναφερθέντα έλεγχο, ως

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΧΡΗΣΗ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ
01.01.1998 - 31.12.1998	1999	20.089.227 δρχ.
01.01.1999 - 31.12.1999	2000	21.689.470 δρχ.
01.01.2000 - 31.12.2000	2001	17.015.559 δρχ.

και εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. οριστικά φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ που αφορούν τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, κατά των με αριθ. Οριστικών Φύλλων Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 1999, 2000 και 2001, αντίστοιχα, άσκησε τις από προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι με αριθμό απορριπτικές αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Κατά των ανωτέρω αποφάσεων ο προσφεύγων άσκησε τις από εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, οι οποίες έγιναν δεκτές με τις με αριθμό αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών σύμφωνα με τις οποίες το δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατασχέσεως, επειδή η έκθεση κατάσχεσης που συντάχθηκε για την αφαίρεση από την έδρα του Σωματείου του τηρούμενου από αυτό αθεώρητου βιβλίου, οι εγγραφές του οποίου αποτέλεσαν το έρεισμα των προσβαλλόμενων φύλλων ελέγχου, δεν ήταν νόμιμη, αφού έφερε την υπογραφή του ενός εκ των δύο ελεγκτών υπαλλήλων του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ, που διενήργησαν την κατάσχεση. Κατόπιν της με αρ. πρωτ. Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με αφορμή το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συγκροτήθηκε Ειδικό Συνεργείο προκειμένου να πραγματοποιηθεί επανάληψη διαδικασίας για τις φορολογικές χρήσεις 1993-2000. Ύστερα από την υπ' αριθμ. εντολή διενεργήθηκε επανάληψη διαδικασίας και συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 Ν. 2238/94 & 23 έως 25 και 66 του Ν 4174/13 των υπάλλήλων

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ -1^η ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Κατόπιν της από έκθεσης ελέγχου εκδόθηκαν τα υπ' αρ.οριστικά φύλλα ελέγχου Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 1999, 2000, 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ που αφορούσαν στον προσφεύγοντα. Κατά των εν λόγω πράξεων Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων ασκήθηκε η με αριθμό προσφυγή, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο ακύρωσε τα ως άνω οριστικά φύλλα προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ανέπεμψε το φάκελο της υπόθεσης, στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατασχέσεως.

ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Ο παρών έλεγχος προκειμένου να προβεί σε διαπιστώσεις στηρίχθηκε στα κάτωθι:

ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ

Ο έλεγχος απέστειλε έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ με αριθμό πρωτοκόλλου και ζήτησε αντίγραφο της από έκθεσης ελέγχου του ΠΕΚ Πειραιά, την οποία έλαβε με ηλεκτρονικό τρόπο (email) από το Δικαστικό Τμήμα της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ. Από την έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι:

Με την με αριθ. εντολή ελέγχου διενεργήθηκε κατά το έτος 2005 έλεγχος για τις χρήσεις 1998 έως 2000 από το ΠΕΚ Πειραιά στον

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ Πειραιά διαπιστώθηκε ότι στο σκέλος των δαπανών είχαν καταχωρηθεί μεγάλα ποσά δαπανών, χωρίς να προσκομίστούν και να επιδειχθούν τα νόμιμα παραστατικά, που να δικαιολογούν τις οικείες εγγραφές στα βιβλία, με αποτέλεσμα να μην αναγνωριστούν από τον έλεγχο ως εκπεστέες από τα έσοδα και να προστεθούν - συνυπολογιστούν στα προς διανομή στα μέλη του σωματίου κέρδη, ώστε να φορολογηθεί ως εισόδημα ΣΤ πηγής. Επιπλέον, ο έλεγχος επέβαλε πρόστιμο στο σωματείο για μη υποβολή δηλώσεων εισοδήματος και για μη υποβολή δηλώσεων ΦΜΥ και ΚΝΤΧ για όσες περιόδους δεν είχαν υποβληθεί.

Στην έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ Πειραιά βάσει της οποίας εκδόθηκαν τα φύλλα ελέγχου Φόρου εισοδήματος, προκύπτει σαφώς ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων στηρίχθηκε σε πραγματικά περιστατικά και συνοπτικά αφορούσε :

1. Τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τα οποία αναμφισβήτητα προκύπτουν από τα στοιχεία της υπηρεσίας η οποία υπάγεται στην αρμοδιότητα του Υπουργείου Εργασίας και
2. Τα παραστατικά δαπανών που η ελεγχόμενη οντότητα είχε στην κατοχή της.

Αναφέρεται επίσης στην έκθεση και συγκεκριμένα στην παράγραφο 7, ότι τηρήθηκε και κατασχέθηκε ανεπίσημο βιβλίο 300 σελίδων και μεταξύ άλλων επισημαίνεται ότι « ...στο οποίο (βιβλίο) ήταν καταχωρημένα από το σωματείο τα έσοδα και τα έξοδα των ελεγχόμενων χρήσεων».

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.

ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΥΝΕΡΓΕΙΟΥ

Ο έλεγχος απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ το με αριθ. πρωτ. έγγραφο και ζήτησε αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γ.Δ.Φ.Δ. (έκθεση ελέγχου της), την οποία και έλαβε με ηλεκτρονικό τρόπο (email) από το Δικαστικό Τμήμα της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

Στις διαπιστώσεις της από έκθεσης ελέγχου Φόρου Εισοδήματος των υπαλλήλων του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης στο καταγράφονται τα κάτωθι:

- Ο έλεγχος ζήτησε έγγραφο, όπου να επιβεβαιώνονται τα μέλη της διοίκησης.
- Κοινοποιήθηκε η με αρ εντολή ελέγχου (επανελέγχου) στον Πρόεδρο του Συνδέσμου, και ζητήθηκε από τον Πρόεδρο να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που υπήρχαν στην έδρα τους του σωματείου.
- Ο Πρόεδρος κ., με υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 δήλωσε ότι παρά την έρευνα που έγινε στα αρχεία του Συνδέσμου δεν βρέθηκε κανένα στοιχείο-παραστατικό και ότι η έρευνα θα συνεχιζόταν. Επίσης δήλωσε ότι ως Πρόεδρος δεν παρέλαβε βιβλία και στοιχεία.
- Επιδόθηκε εγγράφως πρόσκληση προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά φορολογικά αρχεία.

Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση του ελέγχου αν και τηρούσε, μεταξύ άλλων, βιβλίο ταμείου θεωρημένο από το Πρωτοδικείο Αθηνών, όπως αναφέρεται ρητά στην σελ. 4 της από Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ΠΕΚ Πειραιά, το οποίο δεν είχε κατασχεθεί από τον έλεγχο.

Σύμφωνα με την από έκθεση του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1. 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).
2. Συντάχθηκε η από έκθεση κατάσχεσης.
3. 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.
4. Όλοι οι έλεγχοι (Σ.Δ.Ο.Ε, Π.Ε.Κ Πειραιά, Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ) κατέληξαν στις ίδιες διαπιστώσεις (καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών)
5. 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.
6. Από λήψη ένορκων εξετάσεων μαρτύρων σύμφωνα με την πορισματική έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ομολογούν όλοι οι εξετασθέντες, οι οποίοι εργάζονταν 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.
7. Οι προσφυγές που κατατέθηκαν από τα μέλη του συνδέσμου απορρίφθηκαν σχεδόν στο σύνολο τους από τα Πρωτοδικεία, πλην ελαχίστων που έγινε αναπομπή της υπόθεσης στις αρμόδιες φορολογικές αρχές για επανάληψη διαδικασίας. Επίσης κάποια μέλη συμβιβάστηκαν για τα επιπλέον ποσά που τους καταλογίστηκαν.
8. Από το σωματείο δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για κανένα οικονομικό έτος. Από προηγούμενους ελέγχους για την μη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 87 § 1 του ΝΔ 2238/94, σε συνδυασμό με το άρθρο 116 του ίδιου νόμου.
9. Επειδή όλοι οι έλεγχοι (προηγούμενοι έλεγχοι Σ.Δ.Ο.Ε, Π.Ε.Κ Πειραιά (2), Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ) κατέληξαν στις ίδιες διαπιστώσεις (καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών) και δεδομένου ότι ο έλεγχος αυτός δεν είχε κανένα παραστατικό στοιχείο στη διάθεση του δεν αμφισβήτησε τα αποτελέσματα των προηγούμενων ελέγχων και ως προς το σκέλος των δαπανών.

10. Από τον έλεγχο που έγινε από την Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ για τα επόμενα έτη διαπιστώθηκε καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών χωρίς την επίδειξη παραστατικών, παρότι είχαν προηγηθεί άλλοι τρεις έλεγχοι και είχαν βεβαιωθεί ποσά φόρων για τον ίδιο λόγο) με συνέπεια να μην αμφισβητηθούν τα κέρδη, ως προσδιορίστηκαν από τους προηγούμενους ελέγχους.

11. Κατέληξε στο πόρισμα ότι τα μέλη είχαν λάβει γνώση και συναινούν στις πράξεις, οι οποίες αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία με αποτέλεσμα την φοροδιαφυγή και σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία ορθώς καταλογίστηκαν από τους προηγούμενους ελέγχους τα επί πλέον ποσά στα μέλη, τα οποία ευθύνονται κατά το μέρος που τους αναλογεί.

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ -ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο παρών έλεγχος αρχικά απευθύνθηκε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, όπου και ακολούθως μετέβη, προκειμένου να ερευνήσει το υπάρχον αρχείο κατασχεμένων, ωστόσο από την σχετική έρευνα του ελέγχου την στα κατασχεμένα αρχεία της υπηρεσίας, δεν βρέθηκε το εν λόγω κατασχεμένο αθεώρητο βιβλίο εσόδων-εξόδων του

Μετέβη στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και στο υπάρχον αρχείο διαβιβαστικών υποθέσεων του ΠΕΚ Πειραιά, ανευρέθη αποκλειστικά έγγραφο διαβίβασης περαιωμένου ελέγχου (φακέλου υπόθεσης) προς την Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ το οποίο φέρει αριθμό πρωτοκόλλου με τις ενδείξεις ότι ο φάκελος περιέχει τις φορολογίες Φ.Μ.Υ. και Κ.Ν.Τ.Χ.

Εν συνεχεία, κατόπιν αρχικής προφορικής επικοινωνίας με τη Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ στις, ο έλεγχος ενημερώθηκε ότι δεν υφίσταται στην υπηρεσία τους το κατασχεμένο αθεώρητο βιβλίο και ακολούθως απέστειλε έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ με αριθμό πρωτοκόλλου και ζήτησε αντίγραφο των εκθέσεων ελέγχου του ΠΕΚ Πειραιά (έκθεση ελέγχου της), και του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γ.Δ.Φ.Δ. (έκθεση ελέγχου της), τις οποίες και έλαβε με ηλεκτρονικό τρόπο (email) από το Δικαστικό Τμήμα της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ. Το περιεχόμενο αυτών των εκθέσεων παρατίθεται συνοπτικά, ως ανωτέρω στην παράγραφο 5 (5.1& 5.2) του παρόντος.

Τέλος, δια του με αριθ. πρωτ. εγγράφου της, αιτήθηκε και εγγράφως από την Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, την άμεση αποστολή του ανωτέρω βιβλίου εσόδων-εξόδων, η οποία απάντησε δια του με αριθ. πρωτ. εγγράφου της ότι: «δεν ανευρέθη στα αρχεία της το αθεώρητο βιβλίο εσόδων εξόδων του ανωτέρω Συνδέσμου για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000, το οποίο είχε κατασχεθεί από το ΠΕΚ Πειραιά δυνάμει της με αριθμό Έκθεσης Κατάσχεσης, καθώς αυτό ουδέποτε παρεδόθη στη Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, μετά τη μεταφορά του φυσικού και μαγνητικού αρχείου των ΠΕΚ στις κατά τόπον αρμόδιες Δ.Ο.Υ.».

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω δεδομένα των ελέγχων, τις διαπιστώσεις επ' αυτών και τις σχετικές διατάξεις, που παρατέθηκαν αναλυτικά και βάση των κάτωθι:

1) Τις διαπιστώσεις της από 2005 έκθεσης ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και των οριστικών φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματοςτης Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

2) Των με αριθμόαποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών με τις οποίες έγιναν δεκτές οιαποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με τις οποίες ακυρώθηκαν τα ανωτέρω φύλλα ελέγχου λόγω παραβίασεως του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κατασχέσεως ενός αθεωρήτου βιβλίου εσόδων- εξόδων (300 σελίδων), του προαναφερόμενου Συνδέσμου.

3) Τις διαπιστώσεις της απόέκθεσης ελέγχου Φόρου Εισοδήματος (1ης επανάληψης διαδικασίας) και των οριστικών φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματοςτης Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

4) Την με αριθμόαπόφαση του 7ου Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία ακυρώθηκαν τα ανωτέρω φύλλα ελέγχου λόγω της μη ύπαρξης κατασχέσεως αποδεικτικού υλικού (αθεωρήτου βιβλίου εσόδων- εξόδων του προαναφερόμενου Συνδέσμου).

5) Το κατ' άρθρον 171 § 1 Ν. 2717/1999 "τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς

τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά'. Επίσης, στο μεν άρθρο 176 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζεται ότι «1. Όποιος προσβάλλει έγγραφο ως πλαστό οφείλει, συγχρόνως, να προσάγει και να επικαλείται τα στοιχεία στα οποία στηρίζει τον ισχυρισμό του, 2, Για την πλαστότητα αποφαινεται παρεμπιπτόντως το δικαστήριο [...]», στο δε άρθρο 30 παρ. 6 αυτού ότι "απαιτείται ειδική δικαστική πληρεξουσιότητα [...] για την προσβολή εγγράφου ως πλαστού».

6) Το δεδομένο ότι το εν λόγω κατασχεμένο αθεώρητο βιβλίο εσόδων-εξόδων του δεν ευρέθη στα γραφεία του ανωτέρω σωματείου,

7) Το γεγονός ότι η φορολογική αρχή σε συμμόρφωσή σε φερόμενη συμμόρφωσή της με τους αριθμούςαποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, είχε επιδώσει προς τοντην με αριθμόπρόσκληση για εκ νέου προσκόμιση του αθεώρητου βιβλίου εσόδων - εξόδων που τηρήθηκε από τον Σύνδεσμο κατά τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη. Ωστόσο, υπήρχε αδυναμία προσκόμισης του εν λόγω βιβλίου στον έλεγχο, καθώς αυτό είχε ήδη κατασχεθεί από τιςαπό το ΠΕΚ Πειραιά, χωρίς να επιστραφεί στη συνέχεια στο Σύνδεσμο.(ως τα ανωτέρω έχουν γίνει δεκτά από την υπ' αριθ.....απόφαση Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών),

8) Την αναστολή λειτουργίας των ΠΕΚ απόκαι τη μεταφορά του φυσικού και μαγνητικού αρχείου αυτών, δια του με αρ. πρωτ.εγγράφου ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αρ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) καθώς και τις υπ' αρ. Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οικονομικών ετών 1998, 1999, 2000 αντίστοιχα, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την με email (e κοινοποίηση) (με ημερομηνία ανάγνωσης την).

Ο έλεγχος εντός της οριζόμενης προθεσμίας έλαβε με το υπ' αρ. έγγραφο ηλεκτρονικώς τις απόψεις του ελεγχόμενου περί των διαπιστωθέντων, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές και ο παρών έλεγχος δέχθηκε τα προσδιορισθέντα, από τον προηγούμενο τακτικό φορολογικό έλεγχο του ΠΕΚ Πειραιά, ακαθάριστα και καθαρά έσοδα (φορτοεκφορτωτικά δικαιώματα και αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες των μελών) και επαναπροσδιόρισε τα φορολογητέα εισοδήματα του ελεγχόμενου εκδίδοντας νέες Πράξεις Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικών ετών 1999 έως 2001 (φορολογικών χρήσεων 1998 έως 2000).

Σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου προσδιορίσθηκαν τα φορολογητέα εισοδήματα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 1999 (ΧΡΗΣΗ 1998)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	
			ποσά σε δρχ.	ποσά σε ευρώ
Αξία επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος/τέλος/εισφορά	7.407.500	19.964.347	12.556.847	36.850,61
Φόρος	204.160	5.433.866	5.229.706	15.347,63
Πρόσθετος φόρος Βάσει ν.3943/2010 ανώτερο 120%				18.417,16
Σύνολο οφειλής				33.764,79

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2000 (ΧΡΗΣΗ 1999)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	
			ποσά σε δρχ.	ποσά σε ευρώ
Αξία επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος/τέλος/εισφορά	7.424.535	21.529.023	14.104.488	41.392,48

Φόρος	244.499	5.649.044	5.404.545	15.860,73
Πρόσθετος φόρος Βάσει ν.3943/2010 ανώτερο 120%				19.032,88
Σύνολο οφειλής				34.893,61

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2001 (ΧΡΗΣΗ 2000)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	
			ποσά σε δρχ.	ποσά σε ευρώ
Αξία επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος/τέλος/εισφορά	7.559.076	16.953.057	9.393.981	27.568,54
Φόρος	- 101.197	3.687.606	3.788.803	11.119,01
Πρόσθετος φόρος Βάσει ν.3943/2010 ανώτερο 120%				13.342,81
Σύνολο οφειλής	- 101.197			24.461,82

Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου, συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν, οι παρακάτω οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρων και προστίμων, (άρθρο 28 & 62 του Ν. 4987/2022):

- Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (Εισοδήματα 01/01/1998-31/12/1998).
- Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 (Εισοδήματα 01/01/1999-31/12/1999).
- Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (Εισοδήματα 01/01/2000-31/12/2000)

οι οποίες όλες κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έχει παραγραφεί – Δεν είναι δυνατή η 2^η επανάληψη της διαδικασίας.
2. Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της κατάσχεσης του αθεώρητου βιβλίου εσόδων-εξόδων του – Αντικειμενική αδυναμία κατάσχεσης κατ' ομολογία του ελέγχου.
3. Ολική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης – Ανυπαρξία φορολογικής οφειλής – Ένσταση εξόφλησης.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφέρεται ότι: «8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: Άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». Άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α' 113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις:

Άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για

κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011».

Άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Άρθρο 22 του ν. 4203/2013 (Α' 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 87 του ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης

Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016 (Α'141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη».

Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίστηκε ότι κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίστηκε ότι «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. ...».

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς τότε συμπληρώνεται η παραγραφή.

Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης

...

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.6, 7 και 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις»

του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«6. 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 το χρόνο διενέργειάς του

7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006, ορίζεται ότι: «2. 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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1, 4 και 6 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α'151) ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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.

[...]

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

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.

[...]

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, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. 114813/780/0015/28.11.2007 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνιακών Θεμάτων (Δ/νση 15 Βιβλίων και Στοιχείων) με θέμα: «Επανάληψη διαδικασίας λόγω ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου, για νομική πλημμέλεια» διευκρινίζεται ότι:

«Με το 13190/15.10.2007 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αθηνών, το οποίο μας διαβιβάστηκε μέσω της Γενικής Διεύθυνσης Επιθεώρησης και της Διεύθυνσης Ελέγχου και το οποίο αφορά θέμα επανάληψης διαδικασίας λόγω ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου για νομική πλημμέλεια και ειδικότερα για μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης αλλά απόδειξης παραλαβής, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 4και 5 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), στην περίπτωση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματία προς έλεγχο ερωτάται: ο) εάν η ανωτέρω νομική πλημμέλεια θεραπεύεται με την αντικατάσταση της απόδειξης παραλαβής από έκθεση κατάσχεσης η οποία συντάσσεται από άλλο υπάλληλο, σε μεταγενέστερο χρόνο και όχι στην έδρα της επιχείρησης αλλά στη Δ.Ο.Υ., β) εάν επιτρέπεται δεύτερη επανάληψη διαδικασίας μετά την απόρριψη της πρώτης για τους ίδιους λόγους και γ) εάν είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει κάνει διακοπή εργασιών με ημερομηνία 1.5.2004.

Επί των θεμάτων, λοιπόν, αυτών σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Με την εγκύκλιό μας 1081774/638/0015/18.9.2006 (η οποία επισυνάπτεται), έχουν παρασχεθεί οδηγίες για τη διενέργεια επανάληψης διαδικασίας στην περίπτωση ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λ.π., αφού λήφθηκε υπόψη σχετική νομολογία του Σ.Τ.Ε. και η άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας. Όπως προκύπτει από την ανωτέρω εγκύκλιο, η επανάληψη της διαδικασίας πραγματοποιείται στην έδρα της επιχείρησης με πραγματική παράδοση και εκ νέου κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων, οπότε και συντάσσεται η σχετική έκθεση στο χρόνο αυτό. Περαιτέρω, η επανάληψη της διαδικασίας δεν απαιτείται να διενεργείται από τους ίδιους υπαλλήλους που είχαν διενεργήσει την αρχική κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων.

Εξάλλου, εφόσον υπάρχει δικαστική απόφαση που ακυρώνει την πράξη προστίμου λόγω νομικής πλημμέλειας είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας απαλλαγμένη από τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν διενεργηθούν.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σε εκτέλεση των δικαστικών αποφάσεων αρχικά των υπ' αριθ..... του 19^{ου} Μονομελούς Διοικ. Εφετείου Αθηνών και της με αριθ.απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών εκδόθηκε η με αριθ. εντολή ελέγχου της Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος σε επανάληψη διαδικασίας σε βάρος του προσφεύγοντος, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, όπως συνάγεται και από την από οικεία έκθεση ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για τις χρήσεις 1998 έως 2000, διότι, αφενός, σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που κατά τη δικαστική απόφαση παραβιάστηκε, αφετέρου δεν τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν θα διενεργηθούν κατ' επιταγήν σχετικής δικαστικής απόφασης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σε βάρος του προσφεύγοντος είχαν εκδοθεί τα με αριθ. αρχικά οριστικά φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 1999, 2000 και 2001, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, βάσει της από έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ, που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, η πενταετής προθεσμία παραγραφής:

- για το οικονομικό έτος 2001 (χρήση 2000) συμπληρωνόταν στις 31-12-2006,
- για το οικονομικό έτος 2000 (χρήση 1999) συμπληρωνόταν στις 31-12-2005
- για το οικονομικό έτος 1999 (χρήση 1998) συμπληρωνόταν στις 31-12-2004

Επειδή, η ως άνω έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, εντός του έτους 2005, ήτοι μετά το πέρας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Επιπλέον, το σωματείο με την δεν είχε υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για κανένα οικονομικό έτος, όπως αναφέρεται ρητά στην σελ. 5 της από Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ΠΕΚ Πειραιά.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 84 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετων φόρων για το οικονομικό έτος 1999 (χρήση 1998) παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι εν προκειμένω στις 31/12/2009.

Επειδή, οι με αριθ. προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 (χρήσεων 1998, 1999 και 2000), του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αντίστοιχα, που εκδόθηκαν κατ' επανάληψη διαδικασίας, σύμφωνα με την με αριθ.Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 7ο Μονομελές), δεν τυγχάνουν ακυρωτέες λόγω παραγραφής, καθότι οι ως άνω αρχικώς εκδοθείσες και ακυρωθείσες πράξεις εκδόθηκαν πριν την επέλευση του χρόνου παραγραφής τους.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ ΤΟΥ ΑΘΕΩΡΗΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ ΤΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. [...]

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, σύμφωνα με τα πορίσματα της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας, συμμορφούμενη στις επιταγές της υπ' αριθ.αποφάσεως του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (7ο Τμήμα), ο έλεγχος εξάντλησε κάθε δυνατότητα ανεύρεσης του εν λόγω βιβλίου, χωρίς ωστόσο αυτό να καταστεί πρακτικά εφικτό. Ειδικότερα:

Ο έλεγχος αρχικά απευθύνθηκε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, όπου και ακολούθως μετέβη, προκειμένου να ερευνήσει το υπάρχον αρχείο κατασχεμένων, ωστόσο από την σχετική έρευνα του ελέγχου την στα κατασχεμένα αρχεία της υπηρεσίας, δεν βρέθηκε το εν λόγω κατασχεμένο αθεώρητο βιβλίο εσόδων-εξόδων του Μετέβη στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και στο υπάρχον αρχείο διαβιβαστικών υποθέσεων του ΠΕΚ Πειραιά, ανευρέθη

αποκλειστικά έγγραφο διαβίβασης περαιωμένου ελέγχου (φακέλου υπόθεσης) προς την Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας το οποίο φέρει αριθμό πρωτοκόλλου με τις ενδείξεις ότι ο φάκελος περιέχει τις φορολογίες Φ.Μ.Υ. και Κ.Ν.Τ.Χ. Εν συνεχεία, κατόπιν αρχικής προφορικής επικοινωνίας με τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας στις, ο έλεγχος ενημερώθηκε ότι δεν υφίσταται στην υπηρεσία τους το κατασχεμένο αθεώρητο βιβλίο και ακολούθως απέστειλε έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας με αριθμό πρωτοκόλλου και ζήτησε αντίγραφο των εκθέσεων ελέγχου του ΠΕΚ Πειραιά (έκθεση ελέγχου της), και του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γ.Δ.Φ.Δ. (έκθεση ελέγχου της), τις οποίες και έλαβε με ηλεκτρονικό τρόπο (email) από το Δικαστικό Τμήμα της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας. Το περιεχόμενο αυτών των εκθέσεων παρατίθεται συνοπτικά, ως ανωτέρω στην παράγραφο 5 (5.1& 5.2) του παρόντος. Τέλος, ο έλεγχος δια του με αριθ. πρωτ. εγγράφου, αιτήθηκε και εγγράφως από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, την άμεση αποστολή του ανωτέρω βιβλίου εσόδων-εξόδων, η οποία απάντησε δια του με αριθ. πρωτ. εγγράφου ότι: «δεν ανευρέθη στα αρχεία της το αθεώρητο βιβλίο εσόδων εξόδων του ανωτέρω Συνδέσμου για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000, το οποίο είχε κατασχεθεί από το ΠΕΚ Πειραιά δυνάμει της με αριθμό Έκθεσης Κατάσχεσης, καθώς αυτό ουδέποτε παρεδόθη στη Δ.Ο. Υ. Ελευσίνας, μετά τη μεταφορά του φυσικού και μαγνητικού αρχείου των ΠΕΚ στις κατά τόπον αρμόδιες Δ.Ο.Υ.».

Σκοπός της ως άνω πρόσκλησης ήταν με την προσκόμιση του αιτηθέντος στοιχείου, να συνταχθεί έκθεση κατάσχεσης αυτού, παραδίδοντας αντίγραφο αυτής στον προσφεύγοντα. Από τα ανωτέρω, δεν προκύπτει η παραλαβή του πρωτότυπου φορολογικού στοιχείου από την υπηρεσία μας.

Επειδή, η έκθεση κατάσχεσης συνοδεύει και πιστοποιεί τη διενέργεια υλικής πράξης, εντασσόμενης σε συγκεκριμένη διαδικασία, με συνέπεια να μη νοείται η σύνταξή της, χωρίς τη διενέργεια της αντίστοιχης υλικής πράξης (ΣτΕ 1630/2013, 60/2013, 1752/2011, 1283-1284/2011, 2074/2010, επίσης ΣτΕ 785/2021, 1519/2018). Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων, ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα καταλογιστική πράξη με το ίδιο περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της αφαίρεσης (σχετικές οι ΣτΕ 2545/2020, 1576-7/2019, 424/2017 7μ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος ορθά και νόμιμα προέβη στην διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, χωρίς να επαναλάβει την υλική πράξη της αφαίρεσης του αθεώρητου βιβλίου εσόδων-εξόδων του για τα κρινόμενα οικονομικά έτη 1999, 2000 και 2001 (χρήσεις 1998, 1999 και 2000).

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι υφίσταται υποχρέωση (και βάσει των προαναφερόμενων δικαστικών αποφάσεων) της αρμόδιας φορολογικής αρχής να συντάξει πράξη κατάσχεσης, ενώ χωρίς αυτήν δεν είναι δυνατή η επιβολή του αντίστοιχου προστίμου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΟΛΙΚΗ ΕΛΕΙΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ - ΑΝΥΠΑΡΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ - ΈΝΣΤΑΣΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση γιατί δήλωσε παραπάνω εισοδήματα για τις ελεγχόμενες χρήσεις και όχι τα εισοδήματα που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος τόσο στα με αριθμό αρχικά φύλλα ελέγχου όσο και στις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβαίνοντας σε πρόδηλο σφάλμα στην αριθμητική χιλιάδα.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει τον εν λόγω ισχυρισμό βασιζόμενος στα εκκαθαριστικά σημειώματα, που αιτήθηκε και έλαβε από την Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ με το με αριθ.απαντητικό έγγραφο, τα οποία εκ παραδρομής και λόγω σφάλματος του ηλεκτρονικού συστήματος του taxis παρουσιάζουν ένα ψηφίο παραπάνω.

Επειδή, στην από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ως προς τον συγκεκριμένο ισχυρισμό του προσφεύγοντος αναφέρεται ρητά ότι:

«ΩΣΤΟΣΟ, το ανωτέρω ηλεκτρονικό σφάλμα του taxis μεταγενέστερα ΔΙΟΡΘΩΘΗΚΕ και πλέον τα εκκαθαριστικά σημειώματα που αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις 1998-2000 ΕΚΤΥΠΩΝΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΑ ΣΩΣΤΑ ΠΟΣΑ ΚΑΙ ΨΗΦΙΑ. (βλ. συνημμένα εκκαθαριστικά σημειώματα με ημερομηνία εκτύπωσης 18.10.2019 και 29.09.2021) όπως ακριβώς αυτά αποτυπώνονται και στα αρχικά φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος (.....) των ελεγχόμενων διαχειριστικών χρήσεων 1998 έως 2000.».

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από Έκθεση Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 (χρήσεων 1998, 1999 και 2000), αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Οικ. Έτος
1			Εισόδημα	1999
2			Εισόδημα	2000
3			Εισόδημα	2001

του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Οικ. Έτους 1999

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

Διαφορά φόρου	15.347,63€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	18.417,16€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.764,79€

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Οικ. Έτους 2000

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

Διαφορά φόρου	15.860,73€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	19.032,88€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	34.893,61€

3. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Οικ. Έτους 2001

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

Διαφορά φόρου	11.119,01€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	13.342,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.461,82€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.