



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05-01-2024

Αριθμός απόφασης: 17

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε (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.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου, ως κληρονόμος του αποβιώσαντος, κατά:

α) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (εισοδήματα από 01/01/1998 έως 31/12/1998) του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 (εισοδήματα από 01/01/1999 έως 31/12/1999) του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (εισοδήματα από 01/01/2000 έως 31/12/2000) του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, υπό την ιδιότητά της ως κληρονόμος του αποβιώσαντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (εισοδήματα από 01/01/1998 έως 31/12/1998) του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στο ΑΦΜ: του αποβιώσαντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 14.821,25 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ποσού 17.928,14€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **32.868,26€**.

Β. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 (εισοδήματα από 01/01/1999 έως 31/12/1999) του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στο ΑΦΜ: του αποβιώσαντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 17.197,56 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ποσού 20.767,84€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **38.074,37€**.

Γ. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (εισοδήματα από 01/01/2000 έως 31/12/2000) του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στο ΑΦΜ: του αποβιώσαντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.122,93€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ποσού 13.621,45€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **24.972,66€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Επανάληψη Διαδικασίας) του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, η συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του ως άνω ΕΛ.ΚΕ. με ελεγχόμενη περίοδο από 01/01/1998 – 31/12/2000. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε από το ως άνω ΕΛ.ΚΕ., λόγω μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και μεταφοράς του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας σε αυτό, σύμφωνα με την με αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α' 1065199ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ..... απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 32ο Μονομελές), έγινε δεκτή προσφυγή της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής κατά των υπ' αριθ. οριστικών

φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 (χρήσεων 1998, 1999 και 2000) αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας.

Η ως άνω αναγραφόμενη δικαστική απόφαση κοινοποιήθηκε, λόγω αρμοδιότητας, στον Προϊστάμενο του 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το με αρ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, και κατ' επανάληψη διαδικασίας, εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου του ίδιου Εκλεκτικού Κέντρου η υπ' αριθ. εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, βάση της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος στις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους (1998, 1999 και 2000), και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Ο ελεγχόμενος, πατέρας της προσφεύγουσας, ήταν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, ήτοι, 1998-2000, μέλος του επαγγελματικού σωματείου με την επωνυμία το οποίο, μεταξύ των άλλων 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 στην οποία δηλώθηκαν τα εισοδήματα που έλαβε ο ελεγχόμενος με τη μορφή μισθωτών υπηρεσιών από τον

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου — πορισματική αναφορά του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ), διενεργήθηκε έλεγχος στο ως άνω σωματείο μετά από σχετική πληροφόρηση ότι τα μέλη του σωματείου - εργαζόμενοι στο χώρο του λιμανιού εισπράττουν υπέρογκες αμοιβές και φοροδιαφεύγουν. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το ελεγχόμενο 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 Π.Ε.Κ. 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 αποδέχθηκε 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. Η έκθεση αυτή κατανέμει τις διαφορές που προέκυψαν, στα μέλη — εργαζόμενους του σωματείου και προσδιορίζει τις 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.

Κατόπιν αυτού εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. Οριστικά Φύλλα Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 1999, 2000 και 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, τα οποία επιδόθηκαν στον αποβιώσαντα δια του πληρεξουσίου δικηγόρου του στις, με τα οποία καταλογίστηκε εις βάρος του αποβιώσαντος η διαφορά εισοδήματος, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Κατά των ως άνω πράξεων, ο αποβιώσας ελεγχόμενος προσέφυγε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. Αποφάσεις του τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (16ο Τριμελές), σύμφωνα με τις οποίες, το δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας 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. Δ.Ε.Δ. έγγραφο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συγκροτήθηκε Ειδικό Συνεργείο προκειμένου να πραγματοποιηθεί Επανελέγχος Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος στον για τις φορολογικές χρήσεις 1993-2000. Ύστερα από την υπ' αριθμ. εντολή διενεργήθηκε επανελέγχος και συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 Ν. 2238/94 & 23 έως 25 και 66 του ΚΦΔ των υπάλλήλων

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

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, εκδόθηκε η υπ' αριθ. Εντολή Μερικού Ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος σε επανάληψη διαδικασίας.

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκαν τα υπ' αριθ, Φύλλα Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 1999-2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, τα οποία επιδόθηκαν στον αποβιώσαντα ελεγχόμενο, δυνάμει των υπ' αριθ. Εκθέσεων Επίδοσης της δικαστικής επιμελήτριας στις Κατά των ως άνω πράξεων, ο αποβιώσας ελεγχόμενος άσκησε τη με ημερομηνία κατάθεσης και ΓΑΚ προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση του 16^{ου} Τμήματος Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας στις και σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση εκ νέου στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατασχέσεως.

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ – 2^η ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Στη συνέχεια εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας η υπ' αριθ.
Εντολή Μερικού Ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος σε επανάληψη διαδικασίας συνεπεία του
οποίου εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. οριστικά φύλλα ελέγχου Φόρου Εισοδήματος
οικονομικών ετών 1999, 2000, 2001 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Οι παραπάνω Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φυσικών Προσώπων
κοινοποιήθηκαν στην κληρονόμο του ελεγχόμενου (προσφεύγουσα) στις με
συστημένη επιστολή.

Κατά των εν λόγω πράξεων Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων ασκήθηκε
η με ημερομηνία κατάθεσης προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ.
..... απόφαση Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο
δέχεται την προσφυγή, ακυρώνει την τεκμαιρόμενη απόρριψη του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.), ακυρώνει τα ως άνω οριστικά φύλλα προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος και αναπέμπει το φάκελο της υπόθεσης στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ
Ελευσίνας προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατάσχεσης.
Συγκεκριμένα στην προαναφερόμενη δικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου
Αθηνών αναφέρεται: «...Τέλος η φορολογική αρχή, παρά την ήδη ακυρωθείσα για τον ίδιο λόγω
ελεγκτική διαδικασία, λόγω παράβασης του συγκεκριμένου ουσιώδους τύπου, δεν επικαλείται
ειδικούς αντικειμενικούς λόγους, που κατέστησαν πρακτικώς ανέφικτη την τήρηση της νόμιμης
διαδικασίας κατάσχεσης του προαναφερθέντος βιβλίου, δεν συνιστά δε τέτοιο λόγο το γεγονός
ότι το εν λόγω βιβλίο δεν βρέθηκε στον, καθώς δεν αναφέρεται στην οικεία έκθεση
ελέγχου ότι αναζητήθηκε πάντως στην υπηρεσία που το είχε εξ αρχής κατάσχει, ήτοι στο Π.Ε.Κ.
Πειραιά. Υπό τα δεδομένα αυτά το Δικαστήριο άγεται στην κρίση ότι η τεκμαιρόμενη – λόγω
άπρακτης παρόδου της προβλεπόμενης στις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του Κώδικα
Φορολογικής Διαδικασίας προθεσμίας – απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) παρίσταται μη
νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί, παρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών λόγων
της προσφυγής...»

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω
προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους
παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης οικ.
έτους 1999.
- 2) Πλημμέλειες της επανάληψης διαδικασίας ως προς την έκθεση κατάσχεσης, μη διενέργεια
νέου φορολογικού ελέγχου (πρώτος, τέταρτος και πέμπτος λόγος της ενδικοφανούς
προσφυγής).
- 3) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- 4) Μη επίδειξη της εντολής ελέγχου.
- 5) Ουσία αβάσιμοι οι ισχυρισμοί του ελέγχου ότι τα μέλη του επαγγελματικού σωματείου με την
επωνυμία είχαν λάβει γνώση και συναινούσαν σε πράξεις οι οποίες εντίκνυνται στην
φορολογική νομοθεσία με αποτέλεσμα το φοροδιαφυγή.
- 6) Η αρχική έκθεση ελέγχου είναι παράνομη διότι δεν φέρει ημερομηνία θεώρησης.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του ΚΦΔ (πρώην άρθρο 66), ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.): «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας (...) 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου (...) 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, στο δε άρθρο 68 παρ. 2 ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ...»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).

Συναφώς, οι ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 172/2018 έκριναν ότι δύναται η Φορολογική Αρχή να εκδώσει πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, το δικαίωμα του Δημοσίου στην κύρια φορολογία και για επιβολή προστίμων, κατά παρέκκλιση του γενικού κανόνα, παραγράφεται με την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της

δήλωσης φόρου εισοδήματος, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της παράβασης στηρίζεται σε συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία. Στην έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων εμπίπτει η έκθεση ελέγχου που αποστέλλει άλλη οικονομική υπηρεσία, στις περιπτώσεις που δεν προηγήθηκε σχετικό αίτημα της διενεργούσας τον έλεγχο υπηρεσίας

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν της αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ διενεργήθηκε έλεγχος στον, ΑΦΜ: για τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους 1998, 1999 και 2000 και σύμφωνα με την από έκθεση τακτικού ελέγχου προέκυψαν διαφορές εισοδήματος στον αποβιώσαντα από φορτοεκφορτωτικά δικαιώματα για τα οικονομικά έτη 1999, 2000 και 2001. Κατόπιν τούτου εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. αρχικά Οριστικά Φύλλα Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, οικ. ετών 1999, 2000 και 2001, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, τα οποία επιδόθηκαν στον ως άνω δια του πληρεξούσιου δικηγόρου του στις

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης για το οικονομικό έτος 1999 παραγράφηκε την 31/12/2004 και συνεπώς η αρχική με αριθ. πράξη που κοινοποιήθηκε την είναι προδήλως ακυρωτέα.

Επειδή, ωστόσο από τα ως άνω πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, το έτος 2005, ήτοι μετά την πενταετή παραγραφή, η από έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ για τον, ΑΦΜ:, μέλος του οποίου ήταν και ο αποβιώσας, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και τις προαναφερόμενες αποφάσεις του ΣτΕ, η εν λόγω έκθεση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο που παρατείνει την παραγραφή σε 10ετή. Συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός του χρόνου παραγραφής, στις και ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

« 1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται 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 δήλωση.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος, κατ' επανάληψη διαδικασίας, ο διενεργηθείς από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έλεγχος απέστειλε το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και ζήτησε: α) αντίγραφο της από έκθεσης ελέγχου του ΠΕΚ Πειραιά, και β) αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γ.Δ.Φ.Δ. (έκθεση ελέγχου της) τα οποία και έλαβε με ηλεκτρονικό τρόπο (email) από το Δικαστικό Τμήμα της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Α) Από την έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ στον που συντάχθηκε το 2005 δυνάμει του διενεργηθέντος με την με αριθ. εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 1998 έως 2000 προκύπτει ότι στο σκέλος των δαπανών είχαν καταχωρηθεί μεγάλα ποσά δαπανών χωρίς να προσκομιστούν 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 οι δαπάνες αυτές και να προστεθούν —συνυπολογιστούν στα προς διανομή στα μέλη του σωματείου κέρδη, ώστε να φορολογηθεί ως εισόδημα ΣΤ πηγής. Επιπλέον, προκύπτει σαφώς ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων στηρίχθηκε σε πραγματικά και αναμφισβήτητα στοιχεία όπως τα στοιχεία της υπηρεσίας «Κεφάλαιο Αποζημιώσεως Φορτοεκφορτωτών Ελευσίνας» (Κ.Α.Φ.Ε.) η οποία υπάγεται στην αρμοδιότητα του Υπουργείου Εργασίας και τα παραστατικά δαπανών που η ελεγχόμενη είχε στην κατοχή της. Επίσης αναφέρεται 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».

Β) 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 θέσουν στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά φορολογικά αρχεία.

Επίσης παρατίθενται και καταγράφονται στην έκθεση του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης τα κάτωθι:

- 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 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 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.
- 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.
- Από το σωματείο των φορτοεκφορτωτών δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για κανένα οικονομικό έτος. Από προηγούμενους ελέγχους για την μη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος επεβλήθη πρόστιμο του άρθρου 87 παρ. 1 του ΝΔ 2238/94, σε συνδυασμό με το άρθρο 116 του ίδιου νόμου.
- Επειδή όλοι οι έλεγχοι (προηγούμενοι έλεγχοι Σ.Δ.Ο.Ε, Π.Ε.Κ Πειραιά (2), Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας) 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 τα σκέλος -των δαπανών.
- Από τον έλεγχο που έγινε από την Δ.Ο.Υ Ελευσίνας 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.
- Κατέληξε στο πόρισμα ότι τα μέλη είχαν λάβει γνώση και συναινούσαν 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.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πλημμέλειας της επανάληψης διαδικασίας ως προς την έκθεση κατάσχεσης, από την από οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος κατ' επανάληψη διαδικασίας του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι η ως άνω Ελεγκτική Αρχή, συμμορφούμενη στην υπ' αριθ. απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (32^ο Τμήμα), **εξάντλησε κάθε δυνατότητα ανεύρεσης του εν λόγω βιβλίου, χωρίς ωστόσο αυτό να καταστεί πρακτικά εφικτό.**

Ειδικότερα:

1) 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 Συνδέσμου

2) 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.

3) 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.

4) Τέλος, δια του με αριθ. πρωτ. εγγράφου αιτήθηκε και εγγράφως από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, την άμεση αποστολή του ν 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 καθώς αυτό ουδέποτε παρεδόθη στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, μετά τη μεταφορά του φυσικού και μαγνητικού αρχείου των Π.Ε.Κ. στις κατά τόνον αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει υποχρέωση (και βάσει των προαναφερόμενων δικαστικών αποφάσεων) της φορολογικής να συντάξει πράξη κατάσχεσης, ενώ χωρίς αυτήν δεν είναι δυνατή η επιβολή του αντίστοιχου προστίμου, **απορρίπτεται ως αβάσιμος**, δεδομένου ότι από τον οικεία έκθεση ελέγχου το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αποδεικνύεται ο λόγος για τον οποίο κρίνεται ότι κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η αναγκαστική αφαίρεση των επίμαχων βιβλίων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία.

Επειδή, η έκθεση κατάσχεσης συνοδεύει και πιστοποιεί τη διενέργεια υλικής πράξης, εντασσόμενη 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, 1283-1284/201 Ι, 2074/2010, επίσης ΣτΕ 785/2021, 1519/2018).

Επειδή, 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.).

Συνεπώς, **νομίμως** στην προκειμένη περίπτωση, το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προχώρησε σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, χωρίς να δύναται να επαναλάβει την υλική πράξη της αφαίρεσης του αθεώρητου βιβλίου εσόδων-εξόδων του Συνδέσμου για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, ο εν λόγω ισχυρισμός **είναι αβάσιμος** καθώς, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, επί του παρόντος ελέγχου, συνετάγη το υπ' αρ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., καθώς και οι 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 στην προσφεύγουσα ως κληρονόμο του ελεγχόμενου με την υπ' αριθμ. συστημένη επιστολή (RE.....GR με ημερ. κοινοποίησης) και επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε υπόμνημα.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη επίδειξης της εντολής ελέγχου, ο εν λόγω ισχυρισμός **είναι αβάσιμος** καθώς, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα δια της με αριθ. πρωτ. γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου δια συστημένης επιστολής (RE GR), η οποία παραδόθηκε στην προσφεύγουσα στις

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ουσία αβάσιμο των ισχυρισμών του ελέγχου ότι τα μέλη του εν λόγω σωματείου, είχαν λάβει γνώση και συναινούσαν σε πράξεις φοροδιαφυγής, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο παρόν έλεγχος στηρίχθηκε στα πορίσματα τριών προγενέστερων ελέγχων διεξαχθέντων από το Π.Ε.Κ. Πειραιώς (έκθεση ελέγχου της), το Ειδικό Συνεργείο Επανελέγχου της Γ.Δ.Φ.Δ. (έκθεση ελέγχου της) και τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, τα αποτελέσματα των οποίων δεν στηρίζονται αποκλειστικά στις αναφερόμενες στη ενδικοφανή προσφυγή υπεύθυνες δηλώσεις, οι οποίες αποτέλεσαν τμήμα του επεξεργασθέντος υλικού που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του αλλά αποτελούν εμπεριστατωμένα συμπεράσματα, όπως αυτά αναλύονται στις επιμέρους εκθέσεις ελέγχου.

Εξάλλου, η συναίνεση των μελών του σωματείου, τυχόν έγκρισή τους περί των γενόμενων δαπανών, ή/και η γνώση τους περί της αλήθειας ή μη των βεβαιώσεων αποδοχών που έλαβαν, ακόμη και η σύγκληση ή μη γενικών συνελεύσεων, δεν αποτελούν προϋπόθεση για τους ένδικους καταλογισμούς, τους οποίους η φορολογική διοίκηση εξέδωσε βάσει ποσών που προέκυψαν 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.

Περαιτέρω, στο σωματείο διενεργήθηκε και επανέλεγχος προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τις διαχειριστικές περιόδους 1993 έως 2000, από τους ελεγκτές του Ειδικού συνεργείου επανελέγχου Η από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου (επανελέγχου) προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αναφέρει όλο το ιστορικό της υπόθεσης και επιβεβαιώνει και αποδεικνύει ότι τα μέλη είχαν λάβει γνώση και συναινούσαν στις πράξεις οι οποίες έρχονταν σε αντίθεση με τη φορολογική νομοθεσία με αποτέλεσμα τη φοροδιαφυγή και σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και συνεπώς ορθώς καταλογίστηκαν από τους προηγούμενους ελέγχους τα επί πλέον ποσά στα μέλη, τα οποία ευθύνονται κατά το μέρος που τους αναλογεί.

Επειδή, η φορολογική αρχή επανειλημμένως ζήτησε με προσκλήσεις να προσκομιστούν τα παραστατικά των δαπανών που επικαλείται ο, όμως αυτά ουδέποτε προσκομίστηκαν ούτε στην φορολογική αρχή αλλά ούτε ενώπιον κάποιου δικαστηρίου όπως δεσμεύονταν οι αντίδικοι στα δικόγραφα των προσφυγών τους.

Επειδή, οι εν λόγω δαπάνες ποτέ δεν πραγματοποιήθηκαν αλλά εγγράφηκαν στα βιβλία του Συνδέσμου με σκοπό να μειωθούν τα κέρδη προς διανομή. Ως αποτέλεσμα το διανεμηθέν κέρδος στα μέλη του σωματείου είναι μεγαλύτερο από αυτό που είχε δηλωθεί ότι είχε διανεμηθεί με βάση τις βεβαιώσεις των αποδοχών τους οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματικών δαπανών είναι απορριπτέοι ως γενικοί, **αόριστοι και ουσία αβάσιμοι**.

Επειδή, ως γίνεται δεκτό νομολογιακώς (βλ. ΣΤΕ 1315/1991 ΔικΔικτ. 4^{ος}, 1992, σ. 987 και 2633/2002, ΔεφΘεσ. 41/2002 ΝΟΜΟΣ) δεν υφίσταται παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμοδίας για την επιβολή της καταλογιστικής πράξεως ή προστίμου φορολογικής αρχής συντάσσει κανονικώς έκθεση ελέγχου, η οποία βασίζεται και σε έτερη έκθεση ελέγχου, που είχε συνταχθεί προηγουμένως από υπάλληλο της Ιδίας ή ετέρου υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση ελέγχου που στηρίζει την πράξη ή το πρόστιμο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου και συνετάγη και σχετική έκθεση. Τυχόν, δε, κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' της ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (ΣΤΕ 564/2008).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογία Εισοδήματος

Α. Οικονομικό έτος 1999 (εισοδήματα από 01/01/1998 έως 31/12/1998)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	14.821,25€
Πρόστιμο άρθρου 1 ν. 2523/1997	17.928,14€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.868,26€

(αριθμ. πράξης)

Β. Οικονομικό έτος 2000 (εισοδήματα από 01/01/1999 έως 31/12/1999)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	17.197,56€
Πρόστιμο άρθρου 1 ν. 2523/1997	20.767,84€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.074,37€

(αριθμ. πράξης)

Γ. Οικονομικό έτος 2001 (εισοδήματα από 01/01/2000 έως 31/12/2000)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	11.122,93€
Πρόστιμο άρθρου 1 ν. 2523/1997	13.621,45€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.972,66€

(αριθμ. πράξης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η 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.