



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.7.2024

Αριθμός απόφασης: **2180**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27.3.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, αρ., κατά της α) της με αριθμό/27.2.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 1999, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμό/27.2.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2000, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, γ) της με αριθμό/27.2.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2001, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27.3.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /27.2.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 1999, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 15.315,45 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 18.378,54 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 33.693,99 ευρώ.

2. Με την υπ' αριθμ. /27.2.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2000, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 16.918,60 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 20.302,32 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 37.220,92 ευρώ.

3. Με την υπ' αριθμ. /27.2.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2001, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 11.267,76 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 13.521,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 24.789,07 ευρώ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 27.2.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Επανάληψη Διαδικασίας) του 4^{ου} ΕΛ. ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. /19.1.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου 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. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ σε αυτό, σύμφωνα με την με αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α'ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Συγκεκριμένα, από την ανωτέρω από 27.2.2024 έκθεση ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ. ΚΕ. Αττικής προκύπτουν τα εξής:

- Κατόπιν του τακτικού ελέγχου, που διενεργήθηκε σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /4-5-2005 εντολή του Π.Ε.Κ. ΠΕΙΡΑΙΑ στον προσδιορίστηκαν εκ νέου οι αμοιβές φορτοεκφορτωτικών δικαιωμάτων (μισθοί), των μελών αυτού, μεταξύ των οποίων και του προσφεύγοντα, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην από 22/11/2005 σχετική έκθεση ελέγχου, και εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ. /2005 οριστικά φύλλα ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, των οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, τα οποία ακυρώθηκαν με τις υπ' αριθ. /2021, /2012 και /2012 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου, λόγω της μη τήρησης του τύπου της διαδικασίας κατάσχεσης του αθεώρητου, και μη υπόχρεου σε τήρηση, βιβλίου από την αρμόδια ή οποιαδήποτε άλλη Δ.Ο.Υ. το οποίο περιείχε εγγραφές που αφορούσαν τις ελεγχόμενες περιόδους.

- Ύστερα από τα ανωτέρω και κατά επανάληψη της διαδικασίας, εκδόθηκαν η από 5.11.2013 έκθεση ελέγχου και τα υπ' αριθμ. /2013 οριστικά φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, κατά των οποίων, ασκήθηκε η με αριθμό /2013 προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2019 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου σύμφωνα με την οποία

ακυρώθηκαν οι ως άνω πράξεις κι αναπέμφθηκε η υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατασχέσεως.

- Στη συνέχεια, ύστερα από την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2014/14.05.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με αφορμή το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Β1ΕΞ 2014/06.05.2014 έγγραφο της Δ/νσης Επίλυσης Διαφορών, συγκροτήθηκε Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου, προκειμένου να πραγματοποιηθεί επανέλεγχος για τις φορολογικές χρήσεις 1993 – 2000 στον Σύνδεσμο Φορτοεκφορτωτών, και κατόπιν της υπ' αριθμ.19.07.2014,/2014 εντολής, διενεργήθηκε επανέλεγχος και συντάχθηκε η από 29/09/2014 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου (επανελέγχου) προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

- Κατόπιν της υπ' αριθ./2019 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου εκδόθηκε η υπ' αριθ./19.3.2020 εντολή ελέγχου- επανάληψης διαδικασίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ και κατόπιν της επανάληψης διαδικασίας εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ./2020 οριστικά φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, κατά των οποίων ασκήθηκε η υπ' αριθ./18.9.2020 ενδικοφανής προσφυγή η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθ./15.9.2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Κατά της τελευταίας ασκήθηκε η από 27.10.2021 προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκαν οι ως άνω πράξεις, αναπέμποντας την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατασχέσεως.

- Τέλος, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./19.1.2024 εντολής του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της ανωτέρω υπ' αριθμ./2023 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές), δυνάμει της οποίας δέχεται την προσφυγή περί ακύρωσης των υπ' αριθμ./2020 φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των οικονομικών ετών 1999, 2000 και 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διενεργήθηκε ο παρών έλεγχος (επανάληψη διαδικασίας) από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κι εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 27.02.2024, ενώ οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν νομίμως, άλλως αυτές φέρονται να του κοινοποιήθηκαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, όπως αναφέρεται στην από 27.02.2024 έκθεση ελέγχου της υπαλλήλου, στις 05.02.2024, δηλαδή αυτές (προσβαλλόμενες πράξεις) εκδόθηκαν σε χρόνο που μπορούσε να εκφράσει τις απόψεις του, αφού είχε δικαίωμα να τις εκφράσει μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση των προσωρινών αυτών πράξεων, δηλαδή μέχρι τις 06.3.2024, δεδομένου ότι η προθεσμία των είκοσι ημερών άρχιζε από τις 16.02.2024, δηλαδή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την, κατά την φορολογική αρχή, ανάρτησή τους στις 05.02.2024 στον λογαριασμό του, δικαίωμα το οποίο δεν κατέστη εφικτό να ασκήσει. Επομένως, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι προεχόντως για τον λόγο αυτό μη νόμιμες και συνακόλουθα ακυρωτές.

2. Η φορολογική αρχή προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χωρίς να προβεί σε καμία ειδικότερη έρευνα αναφορικά με το ζήτημα της ανεύρεσης και της εκ νέου κατάσχεσης του επίμαχου βιβλίου, αλλά αρκέστηκε στην αξιολόγηση ενεργειών που έλαβαν χώρα εκ μέρους της σε χρόνο προγενέστερο της έκδοσης της/01.9.2023 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Συνεπώς δεν τηρήθηκε η διαδικασία που η απόφαση αυτή προέβλεπε κι επίσης το προαναφερόμενο ελεγκτικό όργανο δεν εξέφερε δική

του κρίση αλλά αρκέστηκε να υιοθετήσει την κρίση άλλου οργάνου, γεγονός που ισοδυναμεί με παράλειψη σύνταξης ιδίας έκθεσης ελέγχου από την εκδούσα τις καταλογιστικές πράξεις αρχή καθιστώντας αυτές νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές.

3. Η υπ. αριθμ./27.02.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 1999 (φορολογική περίοδος 01.01.1998 - 31.12.1998) του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα διότι όπως προκύπτει από τον φορολογικό φάκελο και είναι γνωστό στην φορολογική Διοίκηση, το αρχικό υπ. αριθμ./2005 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 1999 του κοινοποιήθηκε στις 30.12.2005, δηλαδή σε χρόνο που, σύμφωνα με τις/2017 και/2020 αποφάσεις του ΣτΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποκύψει σε παραγραφή λόγω συμπλήρωσης του χρόνου της πενταετούς παραγραφής.

4. Πέραν των ανωτέρω αιτιάσεων δέον να παρατηρηθεί ότι και ο τρόπος εκκαθάρισης και προσδιορισμού του ύψους των εσόδων του από την ελεγκτική αρχή δεν ερείδεται σε κανένα απολύτως δεδομένο, αλλά γίνεται όλως αυθαίρετως και αναίτιολογήτως, με αυτονόητη συνέπεια ο καταλογισμός του δήθεν προκύπτοντος φόρου να είναι σαφέστατα παράνομος και αυθαίρετος και φυσικά ακυρωτέος.

5. Εφόσον ήθελε κριθεί ότι οι ένδικες φορολογικές δηλώσεις ήταν ανακριβείς, ζητά να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να του επιβληθεί πρόστιμο σύμφωνα με τις επιεικέστερες εν προκειμένω διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 άλλως του ν. 4987/2022.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή στο άρθρο 5 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α` 184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή [...]

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2, 3 και 3Α, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, **εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της ή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή της στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.** Το πρώτο εδάφιο ως προς την εφαρμογή της παρ. 3Α ισχύει εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από

τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77/1). Στην περίπτωση μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης, η κοινοποίηση των εγγράφων βεβαιώνεται με την ψηφιοποιημένη ιδιόχειρη υπογραφή επί αυτών από το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση, ή σε περίπτωση απουσίας του, από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 24. Αν τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου λείπουν ή αρνούνται να υπογράψουν, η κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτηση των εγγράφων στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή άλλου εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης»

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου το 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, την 5.2.2024, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα μέσω της πλατφόρμας e-κοινοποίηση το υπ' αριθμ. πρωτ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένους τους τον προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, **το οποίο αναγνώσθηκε την 6.2.2024**, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση. Το ανωτέρω διάστημα παρήλθε χωρίς ο προσφεύγων να ανταποκριθεί.

Συνεπώς ο προσφεύγων έλαβε το Σημείωμα Διαπιστώσεων με επισυνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου την 6.2.2024 και ο ισχυρισμός του ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σε χρόνο που μπορούσε να εκφράσει τις απόψεις του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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, προϋποθέσεων 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 (βλ. και ΔΕφΠειρ 238, 239/2019).

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν της αρ./4-5-2005 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ διενεργήθηκε έλεγχος στον Σύνδεσμο φορτοεκφορτωτών, ΑΦΜ:, για τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους 1998, 1999 και 2000 και σύμφωνα με την από 22/11/2005 έκθεση τακτικού ελέγχου προέκυψαν διαφορές εισοδήματος στον προσφεύγοντα από φορτοεκφορτωτικά δικαιώματα για τα οικονομικά έτη 1999, 2000 και 2001. Κατόπιν τούτου εκδόθηκαν τα υπ' αριθ./2005,/2005 και/2005 αρχικά Οριστικά Φύλλα Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, οικ. ετών 1999, 2000 και 2001, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, τα οποία του κοινοποιήθηκαν στις 30/12/2005.

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./2005 πράξη που κοινοποιήθηκε την 30/12/2005 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 **22/11/2005** έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ για τον Σύνδεσμο φορτοεκφορτωτών Λιμένος 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 30/12/2005 και ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

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 27.2.2024 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος, κατ' επανάληψη διαδικασίας, ο διενεργηθείς από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έλεγχος απέστειλε το με αριθμό πρωτοκόλλου/07-03-2023 έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και ζήτησε: α) αντίγραφο της από 22.11.2005 έκθεσης ελέγχου του ΠΕΚ Πειραιά, και β) αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γ.Δ.Φ.Δ. (έκθεση ελέγχου της 29/09/2014) 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 Σύνδεσμο Φορτοεκφορτωτών Λιμένα που συντάχθηκε το 2005 δυνάμει του διενεργηθέντος με την με αριθ. /4-5-2005 εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 1998 έως 2000 προκύπτει 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 εκπεστές 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» (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 29/09/2014 έκθεσης ελέγχου Φόρου Εισοδήματος των υπαλλήλων του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης στο Σύνδεσμο Φορτοεκφορτωτών Λιμένος καταγράφονται τα κάτωθι:

- Ο έλεγχος ζήτησε έγγραφο, όπου να επιβεβαιώνονται τα μέλη της διοίκησης.
- Κοινοποιήθηκε η με αρ/18-07-2014 εντολή ελέγχου (επανελέγχου) στον του, και ζητήθηκε από τον 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 07-11-2005 έκθεση κατάσχεσης,
- Ως προς τα έσοδα του συνδέσμου, τα στοιχεία επεδείχθησαν και ήταν στη διάθεση προγενέστερων ελέγχων και επειδή σε καμία προσφυγή που κατατέθηκε ενώπιον των αρμόδιων Πρωτοδικείων εκ μέρους του Συνδέσμου αλλά και των μελών του Σωματείου δεν αμφισβητήθηκαν (παρά μόνο επικαλέστηκαν τυπικούς λόγους στις προσφυγές τους), ο έλεγχος δεν αμφισβητεί τα έσοδα, ως έχουν προσδιοριστεί.
- Όλοι οι έλεγχοι (Σ.Δ.Ο.Ε, Π.Ε.Κ Πειραιά, Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας) κατέληξαν στις ίδιες διαπιστώσεις (καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών)
- Στο τέλος κάθε έτους, όπως ορίζεται και από το καταστατικό του σωματείου, γινόταν ο οικονομικός απολογισμός στη Γενική Συνέλευση, η οποία αποτελεί το κυρίαρχο σώμα του Συνδέσμου και μετά από ψηφοφορία τον ενέκριναν τα μέλη.
- Από λήψη ένορκων εξετάσεων μαρτύρων σύμφωνα με την πορισματική έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ομολογούν όλοι οι εξετασθέντες, οι οποίοι 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 του προσφεύγοντος περί πλημμέλειας της επανάληψης διαδικασίας ως προς την έκθεση κατάσχεσης, από την από 27.2.2024 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος κατ' επανάληψη διαδικασίας του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι η ως άνω Ελεγκτική Αρχή, συμμορφούμενη στην υπ' αριθ./2023 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (..... 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 15/3/2023 στα κατασχεμένα αρχεία της υπηρεσίας δεν βρέθηκε το εν λόγω κατασχεμένο αθεώρητο βιβλίο εσόδων-εξόδων του Συνδέσμου Φορτοεκφορτωτών
- 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. Ελευσίνα, το οποίο φέρει αριθμό πρωτοκόλλου/06-04-2006 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 27.03.2023, 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/07-03-2023 και ζήτησε αντίγραφο των εκθέσεων ελέγχου του ΠΕΚ Πειραιά (έκθεση ελέγχου της 22/11/2005), και του Ειδικού Συνεργείου Επανελέγχου της Γ.Δ.Φ.Δ. (έκθεση ελέγχου της 29/09/2014), τις οποίες και έλαβε με ηλεκτρονικό τρόπο (email) από το Δικαστικό Τμήμα της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

4) Τέλος, δια του με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/19.05.2023 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. /26.05.2023 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 τόπον αρμόδιες Δ.Ο.Υ..

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος 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, 1283-1284/2011, 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 Φορτοεκφορτωτών Λιμένα για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο ίδιος ως μέλος του εν λόγω σωματείου φορτοεκφορτωτών Λιμένος ουδέποτε έλαβε γνώση και συναινούσε 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 22/11/2005), το Ειδικό Συνεργείο Επανελέγχου της Γ.Δ.Φ.Δ. (έκθεση ελέγχου της 29/09/2014) και τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, τα αποτελέσματα των οποίων δεν στηρίζονται αποκλειστικά στις υπεύθυνες δηλώσεις, οι οποίες αποτέλεσαν τμήμα του επεξεργασθέντος υλικού που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του αλλά αποτελούν εμπειριστατωμένα 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 29/9/2014 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 συναινούν 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 Σύνδεσμος φορτοεκφορτωτών, 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 εγγράφτηκαν 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.

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 ίδιας ή έτερου 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 αρμοδίας 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 με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του

τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό

(50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, προέκυψε διαφορά φόρου ύψους 15.315,45 € για το οικονομικό έτος 1999, 16.918,60 € για το οικονομικό έτος 2000 και 11.267,76 € για το οικονομικό έτος 2001 ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου έχει ως εξής:

Α) οικονομικό έτος 1999

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § 1 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (122 μήνες Χ 0,73% = 89,06%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	18.378,54 €	7.657,73 €	13.639,94 €	21.297,66 €	18.378,54 €

Β) οικονομικό έτος 2000

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § 1 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (122 μήνες Χ 0,73% = 89,06%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	20.302,32 €	8.459,30 €	15.067,71 €	23.527,01 €	20.302,32 €

Γ) οικονομικό έτος 2001

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § 1 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (122 μήνες Χ 0,73% = 89,06%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	13.521,31 €	5.633,88 €	10.035,07 €	15.668,95 €	13.521,31 €

Συνεπώς ορθώς υπολογίσθηκαν τα επίμαχα πρόστιμα σύμφωνα με τις επιεικέστερες εν προκειμένω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 και ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27.2.2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27.3.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των με αριθμό/27.2.2024,/27.2.2024 και/27.2.2024 προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Φορολογία Εισοδήματος

Α. Οικονομικό έτος 1999 (01/01/1998- 31/12/1998)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	15.315,45€
Πρόστιμο άρθρου 1 ν. 2523/1997	18.378,54€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.693,99€

(Ως η υπ' αριθ. /27.2.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Β. Οικονομικό έτος 2000 (01/01/1999- 31/12/1999)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	16.918,60€
Πρόστιμο άρθρου 1 ν. 2523/1997	20.302,32€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.220,92€

(Ως η υπ' αριθ. /27.2.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Γ. Οικονομικό έτος 2001 (01/01/2000- 31/12/2000)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	11.267,76€
Πρόστιμο άρθρου 1 ν. 2523/1997	13.521,31€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.789,07€

(Ως η υπ' αριθ. /27.2.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.