



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 30/9/2014

Αριθμός απόφασης: 3061

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210-9563608
ΦΑΞ : 210-9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

- 1.** Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την από 2/7/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, στα κατά των υπ' αριθμ. / 3-6-2014, / 3-6-2014 και / 3-6-2014 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για τα οικονομικά έτη 1999, 2000 και 2001, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 4.** Τις υπ' αριθμ. / 3-6-2014, / 3-6-2014 και / 3-6-2014 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για τα οικονομικά έτη 1999, 2000 και 2001, αντίστοιχα, καθώς και την από 3/6/2014 οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 6.** Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της 2/7/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αριθμόν/ 3-6-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 15.649,28€ (αντί χρεωστικού ποσού 239,3€ που βεβαιώθηκε από την αντίστοιχης δήλωσης φόρου εισοδήματος), πλέον 18.491,97€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών), ήτοι συνολικά ποσό 34.141,25€ για την περίοδο 1/1/1998 – 31/12/1998.

Με την υπ' αριθμόν/ 3-6-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 16.612,3€ (αντί πιστωτικού ποσού 789,07€ που προέκυψε από την αντίστοιχη δήλωση φόρου εισοδήματος), πλέον 20.881,65€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών), ήτοι συνολικά ποσό 37.493,95€ για την περίοδο 1/1/1999 – 31/12/1999.

Με την υπ' αριθμόν/ 3-6-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 11.262,18€ (αντί πιστωτικού ποσού 200,25€ που προέκυψε από την αντίστοιχη δήλωση φόρου εισοδήματος), πλέον 13.754,91€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών), ήτοι συνολικά ποσό 25.017,09€ για την περίοδο 1/1/2000 – 31/12/2000.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από την από 3/6/2014 έκθεση πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος από επανάληψη διαδικασίας, όπως διατάχθηκε από τις με αριθμό, και/2012 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Οι εν λόγω αποφάσεις έκριναν ως άκυρη την από 7/11/2005 έκθεση κατάσχεσης του βιβλίου αθεώρητου βιβλίου εσόδων – εξόδων του Συνδέσμου, προκειμένου να τηρηθεί ο προβλεπόμενος τύπος της διαδικασίας κατάσχεσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν ακολουθήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία για την κατάσχεση του προαναφερθέντος βιβλίου, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ 1110/2006
- Δεν διασφαλίστηκε στον προσφεύγοντα το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση των νέων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, μέσω της κλήσης του σε ακρόαση
- Δεν αναφέρεται στο οικείο σημείωμα ελέγχου που του επιδόθηκε εάν του έγινε επίδειξη της εντολής ελέγχου (δεν του επιδείχθηκε)

- Η έκθεση ελέγχου δε φέρει την υπογραφή και σφραγίδα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας
- Δε διενεργήθηκε νέος έλεγχος των υπαρχόντων στοιχείων, αλλά η νέα έκθεση ελέγχου απλώς αποδέχτηκε πλήρως τα πορίσματα του αρχικού ελέγχου
- Δεν αξιολογήθηκαν τα στοιχεία που περιέχει το βιβλίο εσόδων – εξόδων, το οποίο αποτελεί βασικό στοιχείο της αποδεικτικής βάσης του ελέγχου, καθώς αυτό δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί στα αρχεία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (όπως αναφέρει και η ίδια η νέα έκθεση ελέγχου)
- Το δικαίωμα επιβολής φόρου εκ μέρους της φορολογικής αρχής έχει παραγραφεί

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 «Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας» του ΠΔ186/1992 (Κ.Β.Σ.): «1. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. ... 3. Αν κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, στοιχείων ή εγγράφων, επίσημων ή ανεπίσημων, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί το φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ, ο οποίος εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επόμενης παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του Ν.4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και 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 προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το 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. Εάν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, καθώς και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή

έντυπη μορφή. 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 εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό 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 την ΠΟΛ1110/2006: «Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής: α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράφει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο "Έκθεση Κατάσχεσης"), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμόν 114813/780/0015/28.11.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας: «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, σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 283/2010 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: «απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο θα πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας (ήτοι κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υποχρέου, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως) απαιτείται εκ νέου στην περίπτωση που η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής αντικατασταθεί από την ίδια τη φορολογική αρχή ως νομικώς πλημμελής, για το λόγο ακριβώς ότι δεν είχε συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως.»

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, δεν τηρήθηκε ο τύπος της διαδικασίας κατάσχεσης του βιβλίου εσόδων – εξόδων του σε εκτέλεση των υπ' αριθμ., και/2012 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, οι εκδοθείσες υπ' αριθμ. / 3-6-2014, / 3-6-2014 και / 3-6-2014 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για τα οικονομικά έτη 1999, 2000 και 2001, αντίστοιχα, είναι νομικά πλημμελείς και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθούν και να γίνει δεκτή η υποβληθείσα από το του με ΑΦΜ ενδικοφανής προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την ακύρωση των υπ' αριθμ. / 3-6-2014, / 3-6-2014 και / 3-6-2014 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για τα οικονομικά έτη 1999, 2000 και 2001, αντίστοιχα.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ