



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

Καλλιθέα 29/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2758

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604518

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 1.4.2016 και αριθμό πρωτόκολλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ, που εδρεύει στον, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2016 (elenxis /2016) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ -ΚΦΑΣ άρθρου 7§3 του ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /1.3.2016 (elenxis /2016) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ -ΚΦΑΣ άρθρου 7§3 του ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25/02/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

ΑΛΛΗΛΟΓΡΑΦΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Στα πλαίσια εξέτασης της με αριθμ. πρωτ. /1.4.2016 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκαν ελλείψεις στο φάκελο της εν λόγω υπόθεσης. Συγκεκριμένα στην σελίδα 7 της υπ' αριθμ. /2014 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου αναγράφεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλέσθηκε και προσκόμισε φωτοαντίγραφο της με αριθμ. /10.4.2008 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, με την οποία ανατέθηκε σε συγκεκριμένους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ αυτής η επιστροφή στην προσφεύγουσα των παραληφθέντων, με την /13.4.1995 απόδειξη παραλαβής.

Επειδή στην από 25.2.2016 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ επανάληψη διαδικασίας, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ, δεν γίνεται μνεία της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ καθώς και των ενεργειών που έγιναν συνέπεια αυτής.

Ως εκ τούτου με το υπ αριθμ. ΔΕΔ ΕΜΠ έγγραφό μας προς την Δ.Ο.Υ ζητήσαμε να μας ενημερώσει: α) αν τα υπό κρίση στοιχεία με την υπ αριθμ. /10.04.2008 εντολή ελέγχου παραδόθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία και β) αν έχει γίνει εκ νέου κατάσχεση των υπό κρίση στοιχείων σύμφωνα με την ΠΟΛ 1110/2006.

Η Δ.Ο.Υ Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ με το υπ αριθμ. πρωτ. /26.7.2016 (ΔΕΔ 2016 ΕΜΠ 26.7.2016) έγγραφό της μας απάντησε:

« Κατόπιν του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ ΕΞ 2016ΕΜΠ22/7/2016 εγγράφου της Υπηρεσίας σας που παρελήφθη από την υπηρεσία μας με αρ. πρωτ. /22-7-2016, σχετικά με την αριθμ. πρωτ. /1-4-2016 ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ, σας ενημερώνουμε ότι:

- Στο φάκελο της συγκεκριμένης υπόθεσης δεν υπήρχε η με αρ. /10-04-2008 εντολή έλεγχου, που αφορούσε την επιστροφή των παραληφθέντων στοιχείων από την Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών ΥΠ.Ε.Δ.Α).
- Σε αναζήτηση που κάναμε στο Διοικητικό Εφετείο, στο φάκελο δικογραφίας, διαπιστώσαμε την έκδοση της παραπάνω εντολής προς τους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ και
- Μετά από τηλεφωνική επικοινωνία που είχαμε με τον κ., μας ενημέρωσε ότι ουδέποτε πραγματοποιήθηκε η επιστροφή των παραληφθέντων στοιχείων στην επιχείρηση Ι- ΑΦΜ, καθότι δεν υπήρχαν στην Δ.Ο.Υ

Σύμφωνα με τα παραπάνω, τα υπό κρίση στοιχεία με την υπ' αριθμ. /10-04-2008 εντολή ελέγχου δεν παραδόθηκαν ποτέ στην προσφεύγουσα εταιρεία και συνεπώς δεν έχει γίνει εκ νέου κατάσχεση.»

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/04/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λήξασας εταιρείας 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2016 (elenxis /2016) προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ- ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 48.165,10€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1994- 31/12/1994 λόγω λήψης είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 41.030.638 δρχ (120.412,73€) εκδόσεως «....., ΑΦΜ».

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Με την υπ' αριθμ. /1998 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 240.825,46 € (ή 82.061.276 δρχ.) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1994- 31/12/1994 λόγω λήψης είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 41.030.638 δρχ. εκδόσεως «..... ΑΦΜ», σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2 και 19 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Κατά του ανωτέρω προστίμου η εταιρεία κατέθεσε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ. /2005 απόφαση (τμήμα 25^ο Τριμελές) και ακυρώθηκε η ως άνω ΑΕΠ λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της καθότι για την παραλαβή των υπο κρίση τιμολογίων πώλησης αποτην ΥΠΕΔΑ δεν συντάχθηκε η απαιτούμενη έκθεση κατάσχεσης.

Προκειμένου να διορθωθούν οι παραλείψεις που επισημάνθηκαν από το Διοικητικό Πρωτοδικείο η Δ.Ο.Υ. προέβη σε επανάληψη διαδικασίας και συντάχθηκε η από 27.10.2005 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΚΒΣ, δια της οποίας συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης (.../18.3.2005) σύμφωνα με την αριθμ. απόδειξη παραλαβής των υπαλλήλων της ΥΠΕΔΑ και εκδόθηκε η υπ αριθμ. /27.10.2005 ΑΕΠ ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994- 31/12/1994.

Κατά του ανωτέρω προστίμου η προσφεύγουσα εταιρεία προσέφυγε ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, το οποίο παρέπεμψε την εν λόγω προσφυγή στο καθ' ύλην αρμόδιο Διοικητικό Εφετείο, το οποίο με την υπ αριθμ. /2014 απόφασή του ακύρωσε την ως άνω ΑΕΠ (.../2005) ως νομικώς πλημμελή ως προς τη διαδικασία κατά τη σύνταξη της έκθεσης κατάσχεσης φορολογικών στοιχείων και ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (μετά την αναστολή λειτουργίας της Δ.Ο.Υ.) προκειμένου με επιμέλειά του να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας..

Σύμφωνα με το άρθρο 55§5 του ν. 4002/2011 και την υπ' αριθμ. Δ6Α 1092694 ΕΞ 2013/06.06.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., οι αρμοδιότητες του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. μεταφέρθηκαν στη Δ.Ο.Υ. . ' οπότε ο έλεγχος διενεργείται πλέον από την δεύτερη Δ.Ο.Υ., στην οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση. Ο Προϊστάμενος αυτής εξέδωσε την υπ' αριθμ. /28.4.2015 εντολή ελέγχου προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, όπως αυτός ορίζεται στην υπ' αριθμ. /2014 του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Συνεπεία της προαναφερθείσας εντολής συντάχθηκε η από 25.2.2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ.- επανάληψη διαδικασίας του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. . ', επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τόσο αρχικά, όσο και με τη δεύτερη αυτή απόφαση του Διοικητικού Εφετείου /14, κρίθηκε πως η προσβαλλόμενη πράξη /επιβολή προστίμου για την εν λόγω παράβαση, ήταν ακυρωτέα ως νομικώς πλημμελής λόγω της απουσίας νομίμου εκθέσεως κατασχεσεως των φορολογικών στοιχείων της από τα οποία και [υποτίθεται ότι] προέκυπτε η τέλεση των αποδιδομένων παραβάσεων. Τέτοια κατάσχεση βέβαια (σύμφωνα με τις απαιτήσεις και προϋποθέσεις του νόμου), δεν έγινε ποτέ, ούτε και πραγματική νέα έκθεση ελέγχου, άρα

ούτε και πραγματική «επανάληψη διαδικασίας» [-Διοικ. Πρωτ. Αθ. 13657/2006, 172/2009, ΣτΕ 1119/2010, 698/2011, 60/2013], με αποτέλεσμα η επιβολή του προστίμου να παρίσταται παράτυπη, πλημμελής κι ακυρωτέα.

2. Όπως προκύπτει ευθέως και πανηγυρικός από την σχετική έκθεση ελέγχου, όχι μόνο δεν διενεργήθηκαν νομίμως τα δέοντα, δηλ. να γίνει η προσήκουσα κατάσχεση των επιδικών στοιχείων εις χείρας της κλπ [-τα οποία θα έπρεπε να της έχουν επιστραφεί εδώ και 20 χρόνια...], και ο ακόλουθος έλεγχος επί αυτών κλπ, με αποτέλεσμα οι δις διαπιστωθείσες υπό των Διοικητικών Δικαστηρίων παρατυπίες να μην αποκαθίστανται και η επίδικη επιβολή προστίμου να παραμένει πλημμελής και ακυρωτέα, αλλά δεν έχει γίνει καν κατάσχεση ούτε κάτι άλλο, γιατί δεν υπάρχουν ή δεν ανευρίσκονται πλέον τα στοιχεία από τις αρμόδιες Υπηρεσίες μας!
3. Εκτός όμως από απολύτως απαράδεκτη, ανυπόστατη και παράτυπη κατά τα ανωτέρω, η προσβαλλόμενη τυγχάνει περαιτέρω παράτυπη κι ακυρωτέα ως καταχρηστική, αβάσιμη και αναιτιολόγητη, καθώς η κατ' ουσίαν παράβασή της ουδέποτε έλαβε χώρα, όπως βάσιμα προβάλλει επί δύο δεκαετίες.
4. Η αποδιδόμενη παράβασή αφορούσε τη διαπίστωση οργάνων της ΥΠΕΔΑ, περί μη πραγματικής ή άλλως ελλειπούς τοιαύτης, ασκήσεως εμπορίας από πλευράς της επιχείρησης του , ο οποίος την επρομήθευσε ηλεκτρ. υλικό με τα ως άνω τιμολόγια από τον Απρίλιο έως τον Δεκέμβριο του 1994. Από κανένα στοιχείο δεν στοιχειοθετείτο η δική της συμμετοχή και η όποια εν γένει φορολογική παράβασή της.
5. Για τα κρινόμενα ως εικονικά φορολ. στοιχεία [τιμολόγια κλπ], την ευθύνη φέρει ο εκδότης κι όχι ο καλόπιστος τρίτος - αντισυμβαλλόμενος (όπως αυτή), ενώ και το σχετικό βάρος απόδειξης της τοιαύτης εικονικότητας φέρει η φορολογική Αρχή -κάτι στο οποίο επίσης δεν ανταποκρίθηκε η καθής. [πρβλ. ΔΕΑ 704/2000, ΣτΕ 1553/2003, 1647/2005, 547/2006, 1653/2006, 2078/2009, 506/2012].
6. Η προσβαλλόμενη απόφαση τυγχάνει πλημμελής, παράτυπη και ακυρωτέα και εκ του λόγου ότι τόσο από το χρονικό σημείο της φερόμενης ως παράβασης όσο και από το σημείο της σχετικής εντολής ελέγχου, του πορίσματος κλπ αλλά και μέχρι την επιβολή προστίμου, -πολλώ μάλλον την επίδικη επανεπιβολή- έχει παρέλθει χρονικό διάστημα πέραν του ευλόγου και επιτρεπτού υπό του νόμου.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 72 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΔΕΛ Α 1069048 /2.5.2014 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34,62 και 66 του Ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"):

« Άρθρο 66

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 προβλέπεται ότι σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης (π.χ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2007 ακυρώνεται με απόφαση του δικαστηρίου το Νοέμβριο του 2013. Η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με την απόφαση του δικαστηρίου εκδίδει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου τον Μάρτιο του 2014) εφαρμοζόμενης της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 διαδικασίας.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36§4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«4. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφο του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή.

Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα.

Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1110/18.09.2006, με θέμα «Τρόπος έκδοσης απόφασης επιβολής προστίμου στην περίπτωση έκδοσης ή λήψης και καταχώρησης πλαστών κ.λπ. στοιχείων-Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.»:

«II . Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.

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 συνεταιίρο 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 συνεταιίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η

αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταιρός κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης).

Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταιρός κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνεταιρός κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία.»

Επειδή εν προκειμένω στο 8^ο φύλλο της υπ' αριθμ. /2014 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου αναφέρεται ότι:

«.....

Επομένως εφόσον στην προκείμενη περίπτωση δεν τηρήθηκε η προδιαγραφείσα διαδικασία κατά τη σύνταξη της έκθεσης κατάσχεσης, εφ' ης η προσβαλλόμενη πράξη, το Δικαστήριο κρίνει ότι η πράξη αυτή εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας και ως εκ τούτου είναι ακυρωτέα ως νομικώς πλημμελής, όπως βασίμως υποστηρίζουν οι προσφεύγοντες, παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών λόγων της υπο κρίση προσφυγής.

8. Κατ' ακολουθίαν όλων αυτών πρέπει το υπό κρίση ένδικο βοήθημα να γίνει δεκτό, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη και η υπόθεση να ανατεμφθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να ενεργηθούν τα νόμιμα κατ' άρθρο 79 παρ 3 ΚΔΔ.....»

Επειδή όπως προκύπτει από το άρθρο 55§5 του ν. 4002/2011 και την υπ' αριθμ. Δ6Α 1092694 ΕΞ 2013/06.06.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., οι αρμοδιότητες του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. μεταφέρθηκαν στη Δ.Ο.Υ.

Επειδή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την υπ' αριθμ. /28.4.2015 εντολή ελέγχου προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιαστικός τύπος της διαδικασίας, όπως αυτός ορίζεται στην υπ' αριθμ. /2014 του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Συνεπεία της προαναφερθείσας εντολής συντάχθηκε η από 25.2.2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ.- επανάλληψη διαδικασίας του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθμ. /2016 (elenxis /2016) προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ.

Επειδή στο πόρισμα ελέγχου σελίδα 70 της από 25/02/2016 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ.- επανάλληψη διαδικασίας του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., αναγράφεται:

«Ο έλεγχος προκειμένου να προβεί στις ενέργειες στις οποίες εντέλλεται από το διοικητικό Εφετείο Τμήμα 7^ο Τριμελές, αναζήτησε τα βιβλία και τα στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ (.....), στην Ειδική Γραμματεία Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ.Σ.Δ.Ο.Ε) πρώην ΥΠ.Ε.Δ.Α που είχε διενεργήσει τον αρχικό έλεγχο και στην υπηρεσία μας, πλην όμως δεν κατέστη δυνατόν να βρεθούν.

Κατόπιν τούτου ο έλεγχος προβαίνει στην επανάλληψη διαδικασίας, αποδέχεται και υιοθετεί το πόρισμα ελέγχου, όπως αυτό αποτυπώνεται στην αρχική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΥΠΕΔΑ που διενήργησε τον έλεγχο .»

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, καθόσον εκδόθηκε χωρίς να συνταχθεί και να διενεργηθεί νομοτύπως κατάσχεση των επίμαχων - κριθέντων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων Τιμολογίων Πώλησης- Δελτίων Αποστολής και να επιδοθεί σε αυτήν η σχετική έκθεση κατάσχεσης, κατά παράβαση των διαταχθέντων με την υπ'

αριθμ./2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου και συνεπώς εκδόθηκε εκ νέου κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην/2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου

Επειδή παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών λόγων της υπο κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 1.4.2016 και αριθμό πρωτόκολλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθ./2016 (.../2016) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Πρόστιμο αρθ. 7§3 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994: 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).