



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη 13-7-2016

Αριθμός απόφασης 828

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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β΄ 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β΄ 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

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

3.Την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας..... κατά της υπ'αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

4.Την με αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 της οποίας ζητείται η ακύρωση, και της από οικείας έκθεσης ελέγχου.

5.Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας 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 με αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 πρόστιμο Κ.Β.Σ.:

➤ **ποσού 586.706,79€**, για κατάρτιση (κατασκευή) - έκδοση από την ίδια με επωνυμία Βουλγάρικης εταιρίας και κατόπιν **λήψη** πενήντα έξι (56) **ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ - ΠΛΑΣΤΩΝ** [σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97] Φορολογικών Στοιχείων (55 DELIVERY NOTES, 1 DELIVERY INV.) και χρήση τους ως παραστατικά φορολογικής εμφάνισης αγορών και ως δικαιολογητικά στις αντίστοιχες διασαφήσεις εισαγωγής του Τελωνείου με φερόμενες εκδότριες (12) δώδεκα βουλγάρικες και λήπτρια την ελεγχόμενη, τα οποία αφορούν σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, με αξία ενός έκαστου άνω των 880 ευρώ και **συνολικής καθαρής αξίας 1.173.413,58€ άνευ Φ.Π.Α.** για συναλλαγές – αγορές εμπορευμάτων – που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10&11 και 18§2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§3,4 του Ν.2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. α΄ του Ν.4337/2015.

➤ **ποσού 18.753,32€**, για **Λήψη** (2) δύο **ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ** [σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97] Φορολογικών Στοιχείων (2 Commercial invoices) και χρήση τους ως παραστατικά φορολογικής εμφάνισης αγορών και ως δικαιολογητικά στις αντίστοιχες διασαφήσεις εισαγωγής του Τελωνείου, με εκδότρια τη βουλγάρικη επιχείρηση..... και λήπτρια την ελεγχόμενη, τα οποία αφορούν σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, με αξία ενός έκαστου άνω των 880 ευρώ και **συνολικής καθαρής αξίας 46.883,29€ άνευ Φ.Π.Α.** για συναλλαγές – αγορές εμπορευμάτων – που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, κατά παράβαση των συνδυασμένων

διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10&11 και 18§2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. α' του Ν.4337/2015.

➤ **ποσού 487.881,54€**, για έκδοση πενήντα οκτώ (58) **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ** [σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97] φορολογικών στοιχείων πώλησης εμπορευμάτων με λήπτριες (12) δώδεκα Βουλγάρικες εταιρίες, μερικής εικονικής αξίας εκάστου άνω των 880 ευρώ και **συνολικής μερικώς εικονικής καθαρής αξίας 1.219.703,84 ευρώ**, για το μέρος των συναλλαγών που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. α' του Ν.4337/2015.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε..... η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα δια των νομίμων εκπροσώπων της πραγματοποίησε εισαγωγές εμπορευμάτων καταγωγής Κίνας, Βιετνάμ και ΗΠΑ, για λογαριασμό βουλγαρικών επιχειρήσεων, εφαρμόζοντας διάφορα τεχνάσματα δόλου και απάτης, σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. Συγκεκριμένα προέβλεψαν στην υποτιμολόγηση των εισαχθέντων εμπορευμάτων με σκοπό και αποτέλεσμα την οικειοποίηση των δασμών φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που αντιστοιχούν στη διαφορά της δηλωθείσας δασμολογητέας αξίας και της συναλλακτικής αξίας των εμπορευμάτων κατά την εξαγωγή τους από τις χώρες προέλευσης με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας και στην καταστρατήγηση των διατάξεων περί απαλλαγής από το ΦΠΑ κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων με σκοπό και αποτέλεσμα την οικειοποίηση του αναλογούντος κατά την εισαγωγή ΦΠΑ.

Τα διάφορα τεχνάσματα που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και ο μηχανισμός δόλου συνίσταται:

- Στην μη τήρηση των διατάξεων που προβλέπονται από την ισχύουσα κοινοτική και εθνική νομοθεσία για την τελωνειακή διασάφηση και των διατάξεων περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και περί ορισμού φορολογικού εκπροσώπου,
- Στην προσκόμιση στο τελωνείο εισαγωγής των εγγράφων με τίτλο «DELIVERY NOTE» τα οποία εκδόθηκαν για τη δήθεν πώληση των εμπορευμάτων και την παρουσίαση τους στο τελωνείο εισαγωγής ως αντικειμένου διαδοχικών πωλήσεων πριν τον τελωνισμό,
- Στην καταχώρηση των «DELIVERY NOTE» στα τηρούμενα βιβλία της ως τιμολογίων ενδοκοινοτικής απόκτησης ενώ επρόκειτο για εμπορεύματα τρίτων χωρών τα οποία δεν είχαν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία,
- Στην προσκόμιση στο τελωνείο εισαγωγής κατά την θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία ανακριβών (υποτιμολογημένων) τιμολογίων προμηθευτών τρίτων χωρών,
- Στην έκδοση εικονικών τιμολογίων ενδοκοινοτικής παράδοσης που προσκομίσθηκαν στο τελωνείο κατά την θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και επισυνάπτονται επί των ανωτέρω διασαφίσεων εισαγωγής και την μη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που απεικονίζονται σε αυτά,
- Στη χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος 42 «Θέση σε ανάλωση με ταυτόχρονη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων με απαλλαγή από τον ΦΠΑ για παράδοση σε άλλο κράτος – μέλος» και των διατάξεων της αριθμ Τ.10440/1923/Α0019/24.11.1993 Α.Υ.Ο. με την οποία καθορίζεται η διαδικασία θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων για άμεση αποστολή σε άλλο κράτος – μέλος, με απαλλαγή από τον ΦΠΑ και τους λοιπούς φόρους που επιβάλλονται

από τις διατάξεις της Εθνικής Νομοθεσίας, ως μηχανισμού καταστροφής των διατάξεων περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή,

➤ Στην εφαρμογή του μηχανισμού δόλου και απάτης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ του τύπου εξαφανισμένου εμπόρου – καρουζέλ,

➤ Στην προσκόμιση στο τελωνείο..... κατά την θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία των ανακριβίων ως προς τους όρους πληρωμής (CIF) τιμολογίων εισαγωγής, την απόκρυψη των εξόδων μεταφοράς και την ανακριβή δήλωση της δασμολογητέας αξίας.

Στο πλαίσιο της συνδρομής της ΕΔΕΥΘ στη έρευνα που διεξήχθη από την Ελεγκτική Υπηρεσία Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.), συνεργείο ελέγχου εισήλθε την 8^η Οκτωβρίου 2007 στην δηλωθείσα εγκατάσταση επί της οδού, ζητήθηκαν προς έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία τα οποία θεωρήθηκαν και προχώρησε στην παραλαβή α) με την **Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων** επίσημων και ανεπίσημων στοιχείων, δέκα (10) τιμολογίων (Invoíce) προμηθευτών εξωτερικού και δύο (2) λευκών σελίδων με σφραγίδα και υπογραφή της Βουλγαρικής εταιρίας, β) με την αριθμ **Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων**, τεσσάρων(4) φορτωτικών οδικής μεταφοράς (CMR) αποτελούμενης εκάστης από επτά φύλλα της εταιρίας, μίας (1) φορτωτικής οδικής μεταφοράς (CMR) αποτελούμενης από επτά φύλλα της εταιρίας, δύο (2) φορτωτικών οδικής μεταφοράς (CMR) αποτελούμενης εκάστης από επτά φύλλα της εταιρίας και μίας (1) φορτωτικής οδικής μεταφοράς (CMR) αποτελούμενης από επτά φύλλα της εταιρίας και γ) με την αριθμ **Απόδειξη Παραλαβής – Δέσμευσης**, αντίγραφο του σκληρού δίσκου της κεντρικής μονάδας (H/Y) που περιέχει στοιχεία και της εταιρίας σε εξωτερικό σκληρό δίσκο της υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1) Τα στοιχεία που βρέθηκαν στο σκληρό δίσκο του H/Y της επιχείρησης δεν δεσμεύτηκαν με έκθεση κατάσχεσης αλλά με απόδειξη παραλαβής με αποτέλεσμα η διαδικασία έκδοσης της καταλογιστικής πράξης να είναι άκυρη .

2) Τα έγγραφα που προσκομίσθηκαν στο τελωνείο εισαγωγής με τίτλο «DELIVERY NOTE» τα οποία εκδόθηκαν για την πώληση των εμπορευμάτων και την παρουσίαση τους στο τελωνείο εισαγωγής ως αντικειμένου διαδοχικών πωλήσεων πριν τον τελωνισμό και τα οποία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της ως τιμολόγια ενδοκοινοτικής απόκτησης εξομοιώνονται με φορολογικά στοιχεία .

3) Η Φορολογική αρχή φέρει το αποδεικτικό βάρος της απόδειξης της αμφισβήτησης της συναλλαγής – Οι αιτιολογίες με τις οποίες αποπειράται η αντίδικος αρχή να θεμελιώσει την δήθεν ανυπαρξία ενδοκοινοτικής παράδοσης είναι αβάσιμες και σε κάθε περίπτωση συμπερασματικές.

4) Προαπαιτείται η απόδειξη της πρόθεσης του εν λόγω λήπτη που ενδεχομένως εξέπεσε τον αναλογούντα στα στοιχεία αυτά φόρο, να αποκρύψει φορολογητέα ύλη διενεργώντας την έκπτωση αυτή, δηλαδή της κακής πίστης αυτού κατά τη λήψη των εικονικών στοιχείων.

5) Δεν μπορεί να υπάρξει για τα ίδια (υποτιθέμενα) φορολογικά στοιχεία επιβολή προστίμου τόσο για την έκδοση παστού φορολογικού στοιχείου, όσο και για έκδοση και λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου.

6) Παραβιάστηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας – Μη συγκοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων.

7) Δεν εφαρμόστηκαν οι νεότερες ρυθμίσεις του Ν.4337/2015.

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 36 του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.), όπως οι παράγραφοι ίσχυαν κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, δηλ. μετά την τροποποίησή τους με το Ν.2648/1998 και πριν την τροποποίησή τους με το Ν.3842/2010 :«1.Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. 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. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., προκειμένου για βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊστάμενου αυτής.....3. Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., 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.4. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπονοιές 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., 6 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. **5.Στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού. Επίσης επιτρέπεται παραλαβή των βιβλίων και στοιχείων αυτών, προς έλεγχο στις περιπτώσεις μη ύπαρξης ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με απόδειξη παραλαβής.** 10.Τα δικαιώματα του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1, 3, 6 και 7 του άρθρου αυτού ενασκούνται παράλληλα και από τους Γενικούς Διευθυντές Φορολογίας, Επιθεώρησης και Ελέγχων, καθώς και από τους προϊσταμένους της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.).

Επειδή σύμφωνα με το 1019322/73/17.02.2009 έγγραφο του Υπ.Οικονομικών με το οποίο ορίζεται η έννοια επίσημων ή ανεπίσημων στοιχείων: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 36 του ΚΒΣ (π.δ.186/92), όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την 1118148/936/ΠΟΛ.3/24.11.1992 εγκύκλιο, και τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση (σχετ. έγγραφο 1102926/859/22.12.2004), **τα μη οριζόμενα από τις διατάξεις του ΚΒΣ, βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα που δεν αποτελούν δικαιολογητικό εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία, θεωρούνται ανεπίσημα.** 2. Περαιτέρω οι εκδοθείσες επιταγές αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης και συνεπώς δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως επίσημο ή ανεπίσημο στοιχείο κατά την έννοια που παραπάνω αναφέρεται. Ομοίως δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως επίσημο ή ανεπίσημο στοιχείο φωτοτυπίες καταχωρημένων επιταγών στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. που λαμβάνονται από τον έλεγχο για τη διευκόλυνση των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επίσημο στοιχείο στην περίπτωση αυτή θα αποτελούσε το λογιστικό σημείωμα ή το εξτρέ της τράπεζας με τα οποία γίνονται οι εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία. 3. Τέλος ο χαρακτηρισμός ως επίσημων ή ανεπίσημων των κατασχεθέντων στοιχείων και εγγράφων, είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής με βάση και τα ανωτέρω αναφερόμενα.

Επειδή, όπως συνάγεται από τις ως άνω διατάξεις, στην περίπτωση κατά την οποία τα όργανα που διενεργούν φορολογικό έλεγχο προβαίνουν στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις αυτές και, ειδικότερα, στην κατά την παράγραφο 3 του ανωτέρω άρθρου 36 «κατάσχεση», δηλαδή στην αναγκαστική αφαίρεση από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία βιβλίων, εγγράφων ή άλλων εν γένει στοιχείων, από όπου «είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης», απαιτείται, ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας (και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως της φορολογικής αρχής) η σύνταξη, κατά τους όρους του νόμου, σχετικής εκθέσεως κατασχέσεως και η επίδοσή της στον επιτηδευματία. Εξ άλλου, κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων, η εν λόγω έκθεση πρέπει, για να είναι έγκυρη, να εμπεριέχει το ρητό χαρακτηρισμό της

ως «εκθέσεως κατασχέσεως» γιατί μόνο με τον τρόπο αυτό δηλώνεται επαρκώς (όπως απαιτείται για τη διασφάλιση των σχετικών δικαιωμάτων του υπόχρεου) το νόημα της συγκεκριμένης αφαίρεσης στοιχείων, ότι διενεργείται δηλαδή αναγκαστικά λόγω υπονοιών αποκρύψεως φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επιτηδευματία ενδεχόμενες συνέπειες. (ΣΤΕ 1066/2005, ΣΤΕ 2976/2002)

Επειδή, σύμφωνα με την 2018/1995 απόφαση ΣΤΕ: Κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα της φορολογικής αρχής με αφαίρεση ή γενικότερα παραλαβή των βιβλίων και στοιχείων από υπαλλήλους της ΔΟΥ ή της ΥΠΕΔΑ προκειμένου να παραδοθούν για έλεγχο συνιστούν κατάσχεση αυτών. Η πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΦΣ εκδίδεται νόμιμα αν έχει προηγουμένως συνταχθεί έκθεση κατάσχεσης και έχει επιδοθεί αντίγραφο αυτής στον υπόχρεο. Η παραλαβή των βιβλίων και στοιχείων από όργανα της ΥΠΕΔΑ για έλεγχο και η παραμονή σε αυτή επί επτά μήνες, συνιστά κατάσχεση αυτών. Η απόδειξη παραλαβής δεν μπορεί να υποκαταστήσει την έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του Ν. 2648/1998, με την παρ. 3 του άρθρου 32 του νόμου αυτού, σκοπήθηκε «η απλούστευση της παραλαβής επίσημων βιβλίων και στοιχείων, χωρίς ν' ακολουθείται η διαδικασία της κατάσχεσης, αλλά να παραλαμβάνονται με απόδειξη παραλαβής στις περιπτώσεις εκείνες που κρίνεται απαραίτητος ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων στα γραφεία των φορολογικών υπηρεσιών. Η θέσπιση της διάταξης αυτής είναι αναγκαία, δεδομένου ότι έχουν εκδοθεί δικαστικές αποφάσεις, με τις οποίες κρίθηκε ότι απαιτείται έκθεση κατάσχεσης και των επίσημων βιβλίων και στοιχείων, γεγονός που δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη. Σημειώνουμε ότι κατάσχεση επισήμων, άρα και έκθεση κατάσχεσης, απαιτείται μόνο όταν η Δ.Ο.Υ. έχει παραλάβει συγχρόνως και ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία για να παραμείνουν στα γραφεία της μέχρι τελεσιδικίας της υπόθεσης και ως στοιχεία του φακέλου». Το ποιο πάνω εδάφιο θεσπίστηκε, γιατί η προηγούμενη διάταξη είχε ερμηνευτεί – ΣΤΕ 2018/95- ότι παραλαβή επίσημων βιβλίων μπορεί να γίνει μόνο με έκθεση κατάσχεσης. Έτσι πλέον, χωρίς αμφισβητήσεις, όταν παραλαμβάνονται επίσημα βιβλία και στοιχεία προς έλεγχο αρκεί να παραδοθεί απόδειξη παραλαβής στο πρόσωπο από το οποίο παραλήφθηκαν. (Δ. Σταματόπουλος Ερμηνεία Κ.Β.Σ.)

Συνεπώς, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 2648/1998 (22-10-1998), σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν επίσημα βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, δεν απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις των παρ. 3-4 του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι η σύνταξη επί τόπου από τους ελεγκτές σχετικής έκθεσης κατασχέσεως και η υπογραφή της από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο θα πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως, παρά, προς πιστοποίηση της υλικής πράξεως της αφαιρέσεως των επίσημων βιβλίων και στοιχείων, αρκεί η σύνταξη απλής απόδειξης παραλαβής. Αντιθέτως, **απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως, μόνο σε περίπτωση που αφαιρούνται απ' την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία προς**

περαιτέρω έλεγχο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ανεπίσημα ή και ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία (ΣΤΕ1280/2011).

Επειδή, σύμφωνα με την 2337/13 απόφαση ΣΤΕ : Μετά την έναρξη ισχύος του ν.2648/98 (22-10-98), σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν επίσημα βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, δεν απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστέας πράξης, η σύνταξη επί τόπου από τους ελεγκτές σχετικής έκθεσης κατασχέσεως, παρά, προς πιστοποίηση της υλικής πράξεως της αφαιρέσεως των επίσημων βιβλίων και στοιχείων, αρκεί η σύνταξη απλής απόδειξης παραλαβής. Αντιθέτως, **απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως, μόνο σε περίπτωση που αφαιρούνται απ' την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία προς περαιτέρω έλεγχο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ανεπίσημα ή και ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.** Κρίσιμος δε χρόνος τήρησης της ως άνω διαδικασίας κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, όπως αυτή διαγράφεται από το αρ. 36 του ΚΒΣ, πριν και μετά την τροποποίηση του από την §3 του αρ.32 του ν.2648/98, είναι ο χρόνος παραλαβής αυτών {βιβλίων και στοιχείων} και, ειδικότερα, ο χρόνος συντέλεσης της υλικής πράξεως της αφαιρέσεως των επίσημων βιβλίων και στοιχείων.(ΣΤΕ 223/2015, 1807/2015, 814/2013, 819/2013, 820/2013, 822/2013, 823/2013, 824/2013, 825/2013, 2951/2013,488/2013,3704/2012,4390/12).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. συνεργείο ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήσε στην έδρα της εταιρείας, παρέλαβε α) με την υπ'αριθμ..... **Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων** επίσημων και ανεπίσημων **δέκα (10)** τιμολόγια (Invoice) προμηθευτών εξωτερικού και δύο (2) λευκές σελίδες με σφραγίδα και υπογραφή της Βουλγαρικής εταιρίαςβ) με την αριθμ **Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων** τέσσερις (4) φορτωτικές οδικής μεταφοράς (CMR) αποτελούμενης εκάστης από επτά φύλλα της εταιρίας μία (1) φορτωτική οδικής μεταφοράς (CMR) αποτελούμενης από επτά φύλλα της εταιρίαςδύο (2) φορτωτικές οδικής μεταφοράς (CMR) αποτελούμενης εκάστης από επτά φύλλα της εταιρίας και μία (1) φορτωτική οδικής μεταφοράς (CMR) αποτελούμενης από επτά φύλλα της εταιρίας..... και γ) με την αριθμ..... Απόδειξη Παραλαβής – Δέσμευσης, αντίγραφο του σκληρού δίσκου της κεντρικής μονάδας (H/Y) που περιέχει στοιχεία της εταιρίας σε εξωτερικό σκληρό δίσκο. Στον δεσμευμένο H/Y βρέθηκαν σε μορφή EXCEL και εκτυπώθηκαν τιμολόγια (invoice) εκδόσεως τρίτης χώρας με λήπτρια βουλγαρική επιχείρηση και delivery Note (σημειώματα παράδοσης) βουλγαρικών επιχειρήσεων που χρησιμοποιήθηκαν για διασαφήσεις εισαγωγών στο τελωνείο, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Με σχόλια [d1]:

Επειδή σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. 114813/780/0015/28.11.2007 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών : Με την εγκύκλιό 1081774/638/0015/18.9.2006 έχουν παρασχεθεί οδηγίες για τη διενέργεια επανάληψης διαδικασίας στην περίπτωση ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου

λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λ.π., αφού λήφθηκε υπόψη σχετική νομολογία του Σ.Τ.Ε. και η άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας. Όπως προκύπτει από την ανωτέρω εγκύκλιο, η επανάληψη της διαδικασίας πραγματοποιείται στην έδρα της επιχείρησης με πραγματική παράδοση και εκ νέου κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων, οπότε και συντάσσεται η σχετική έκθεση στο χρόνο αυτό. Περαιτέρω, η επανάληψη της διαδικασίας δεν απαιτείται να διενεργείται από τους ίδιους υπαλλήλους που είχαν διενεργήσει την αρχική κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων. χωρίς να τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν διενεργηθούν. Τέλος, σε περίπτωση που έχει γίνει διακοπή εργασιών ατομικής επιχείρησης η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί στην κατοικία του φορολογούμενου - πρώην επιτηδευματία ή στην τελευταία έδρα της επιχείρησης (τελευταία γνωστή διεύθυνση έδρας) εφόσον δεν είναι γνωστή η διεύθυνση κατοικίας, και σε περίπτωση που παραστεί ανάγκη θα ακολουθηθεί η διαδικασία περί θυροκόλλησης που αναφέρεται στην ανωτέρω εγκύκλιο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.4174/13 : 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) **εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.**

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω η καταλογιστική πράξη εκδόθηκε μετά από έλεγχο και επεξεργασία και των στοιχείων που βρέθηκαν στο αντίγραφο του σκληρού δίσκου, το οποίο αφαίρεσε συνεργείο έλεγχο της ΕΔΕΥΘ από την επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας με την υπ' αριθμ. «Απόδειξη Παραλαβής – Δέσμευσης», ανεπίσημο στοιχείο, χωρίς την σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης **κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας**

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς** προσφυγής της

προσφεύγουσαςπαρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων λόγων αυτής, καθώς και την ακύρωση της προβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., **για λόγους τυπικής πλημμέλειας** και ορίζουμε, όπως η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση των νέων πράξεων εξαιτίας της ακύρωσης αυτής, ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία σύμφωνα με την περ.γ' της παρ.2 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013.

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

**Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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 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).