



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

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα,

15-03-2016

Αριθμός απόφασης:

884

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. Την με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....» ΑΦΜ «.....», κατοίκου Αθηνών, οδός «.....», κατά της αριθμ. «.....» Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Άρθρ. 5 και 9 Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ. «.....» Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Άρθρ. 5 και 9 Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31-08-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 09-03-2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....» Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 114.328.320 δραχμών ήτοι 335.519,64 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1995 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5&9 και 30§4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις Ν. 1591/86 και των άρθρων 19§§1,2,3 και 4, και 21§2 του Ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη από τον προσφεύγοντα, στην χρήση 1995, δύο (2) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων Πώλησης – Δελτίων Αποστολής) και συγκεκριμένα των: α) με Νο «.....» (ΤΠ- ΔΑ) καθαρής αξίας 25.449,200 δραχμών και β) με Νο «.....»(ΤΠ- ΔΑ) καθαρής αξίας 31.714.960 δραχμών ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 57.164.160 δραχμών ή 167.759,82 ευρώ πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του«.....» , Α.Φ.Μ. «.....».

Η ως άνω Απόφαση εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν της από 31-08-2015 έκθεσης ελέγχου επανάληψης διαδικασίας Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., «.....» η οποία βασίστηκε στις διαπιστώσεις της από 13-12-2002 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών «.....» .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η υπ. αριθμ. «.....»τελεσίδικη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, έκανε δεκτή την προσφυγή του προσφεύγοντος και ακύρωσε την υπ. αριθμ. «.....» πράξη επιβολής προστίμου για τα ίδια επίδικα τιμολόγια και ζητούσε από την Δ.Ο.Υ. να επαναλάβει ορθώς την διαδικασία και επομένως παύει και οποιαδήποτε πράξη εναντίον του , όπως η προσβαλλόμενη και άλλες.

Η υπ. αριθμ. «.....» απόφαση είναι η δεύτερη απόφαση που ακυρώνει την πράξη επιβολής προστίμου μετά την υπ' αριθμ. «.....» απόφασή του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών που έκανε δεκτή την από 13/02/2003 προσφυγή του προσφεύγοντος και ακύρωσε την υπ' αριθμ. «.....» απόφαση επιβολής προστίμου για τα ίδια τιμολόγια, ερμηνεύοντας και εφαρμόζοντας ορθότατα το Νόμο.

2) Είχε ελεγχθεί και από ετέρα Δημόσια Αρχή (και από τη Δ.Ο.Υ. και από το Τελωνείο) η πρώτη ύλη που είχε στην αποθήκη του ο προσφεύγων και η οποία αντιστοιχούσε πλήρως στα επίμαχα τιμολόγια χωρίς να υπάρχει καμία παρατυπία γεγονός που παρέβλεψε η φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

3) Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθόσον η από 31/8/2015 έκθεση ελέγχου επανάληψης διαδικασίας κατόπιν της υπ. αριθμ. «.....» εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ. Δ.Ο.Υ., η υπ' αριθμ. «.....» απόδειξη παράδοσης και η υπ. αριθμ. «.....» Έκθεση κατάσχεσης, δεν συντάχθηκαν κατά το χρόνο ακούσιας αφαίρεσης των επιδίκων τιμολογίων, τα οποία είχε η φορολογική Αρχή στην κατοχή της από το έτος 1997 και τα οποία δεν επιστράφηκαν στον προσφεύγοντα προκειμένου να κατασχεθούν στη συνέχεια, αφού δεν του παραδόθηκε ποτέ το πρωτότυπό τους, αλλά απλώς θυροκολλήθηκαν αντίγραφα αυτών.

Ειδικότερα δεν τηρήθηκε από την φορολογική αρχή η διαδικασία κατάσχεσης που επιτάσσουν οι νόμιμες διατάξεις.

4) Η φορολογική αρχή παραβιάζοντας τον Νόμο, δεν έλαβε υπόψη της ότι, η πλημμέλεια και η ακυρότητα της απόδειξης παραλαβής των επιδίκων τιμολογίων κατά το έτος 1997 δεν δύνανται να θεραπευτούν, όπως ορθώς έκρινε το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 283/2010) καθώς η έκθεση κατάσχεσης, η οποία συνοδεύει και πιστοποιεί την διενέργεια υλικής πράξης που εντάσσεται σε συγκεκριμένη διαδικασία, να μην νοείται χωρίς την διενέργεια της αντίστοιχης υλικής πράξης.

5) Η παράδοση των δύο πρωτοτύπων επιδίκων τιμολογίων υπ' αριθμ. «.....» και «.....», ουδέποτε έγινε από την φορολογική αρχή στον προσφεύγοντα. Συνεπώς η κατάσχεση των παραπάνω τιμολογίων δεν έγινε ποτέ. Τα τιμολόγια που αναφέρονται στην απόδειξη παραλαβής έπρεπε να επιστραφούν-παραδοθούν στον προσφεύγοντα σύμφωνα με το Νόμο ώστε να μπορούν να κατασχεθούν μετά.

6) Εφόσον δεν συντάχθηκε κατά την παραλαβή των επιδίκων τιμολογίων έκθεση κατάσχεσης, όπως ορθώς έκρινε και η υπ. «.....» απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ήδη έχουν παραγραφεί και οι πράξεις επανελέγχου τόσο της Δ.Ο.Υ. ΙΑ', όσο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διότι υπάρχει παράταση παραγραφής μόνον όταν κατά Νόμο τηρείται η διαδικασία. Επομένως κατ' επέκταση και όλες οι επόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. εναντίον του προσφεύγοντος δεν είναι μόνο πλημμελείς και γι αυτό ακυρωτέες αλλά και νόμω αβάσιμες διότι έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να έχουν παραγραφεί οι οποιεσδήποτε αξιώσεις του Δημοσίου εναντίον του προσφεύγοντος.

7) Η από 31/08/2015 έκθεση ελέγχου θυροκολλήθηκε στον προσφεύγοντα στις 19.10.2015 καθώς και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ήτοι μετά από ένα (1) χρόνο από την κοινοποίηση της υπ. αριθμ. «.....» απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 28/4/2014. Επομένως έχει ήδη παραγραφεί η επιβολή προστίμου.

8) Ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε τις αγορές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια προκύπτει και από τους ελέγχους αποθήκης που πραγματοποίησαν ελεγκτές του Τελωνίου σχετικά με την ποσότητα της τολουόλης που είχε προμηθευτεί για την επεξεργασία των αγορών αυτών.

9) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με την προσβαλλόμενη πράξη επέβαλε το σχετικό πρόστιμο κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, δεδομένου ότι ενόψει των πραγματικών

περιστατικών ήταν αδύνατη η γνώση της εικονικότητας- πλαστότητας των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα στοιχείων. Επομένως, ότι επιβλήθέν πρόστιμο είναι δυσανάλογα υψηλό σε σχέση με την ανυπαίτια παράβαση που, κατά τους ισχυρισμούς του Δημοσίου, διέπραξε ο προσφεύγων .

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αρ. «.....» πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΑ' Αθηνών, η οποία εκδόθηκε κατά επανάληψη της διαδικασίας σε συμμόρφωση με την υπ' αρ./2008 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 114.328.320 δρχ ήτοι 335.519,64 ευρώ για τη λήψη και καταχώριση δύο εικονικών τιμολογίων κατά τη χρήση 1995. Η εν λόγω πράξη επιβολής προστίμου ακυρώθηκε με την υπ' αρ. «.....» απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 6^ο Τριμελές), η οποία παράλληλα ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ ΙΑ' Αθηνών (της οποίας οι αρμοδιότητες ελέγχου έχουν μεταβιβαστεί στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών) για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας κατάσχεσης των επίδικων τιμολογίων.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών σε εκτέλεση της προαναφερθείσας δικαστικής απόφασης και σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1110/18-9-06 , προχώρησε σε επανάληψη της διαδικασίας ως προς την νόμιμη τήρηση της κατάσχεσης των επίδικων τιμολογίων εκδίδοντας τις υπ' αριθμ. «.....» και «.....» (2) εντολές ελέγχου για την παράδοση στον προσφεύγοντα και ακολούθως την κατάσχεση των επίδικων τιμολογίων αντίστοιχα, τα οποία είχε παραλάβει η ΥΠΕΔΑ από τον προσφεύγοντα με την με αριθμ. «.....» απόδειξη παραλαβής. Στην συνέχεια και μετά την ολοκλήρωση της ανωτέρω διαδικασίας κατάσχεσης συντάχθηκε από τον ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....» η από 31-08-2015 έκθεση ελέγχου επανάληψης διαδικασίας Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.) βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Επειδή, στο Κεφάλαιο "Ενέργειες ελέγχου" της από 31-08-2015 έκθεσης ελέγχου επανάληψης διαδικασίας Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ «.....». που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της υπ' αριθμ. «.....» Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. αναφέρεται:

« Σύμφωνα με όσα προβλέπει η ΠΟΛ. 1110/2006, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών οι υπ' αριθμ. «.....» και «.....» εντολές ελέγχου στους ελεγκτές της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών : «.....», για την παράδοση και ακολούθως την κατάσχεση των στοιχείων αντίστοιχα, τα οποία είχε παραλάβει η ΥΠΕΔΑ από τον ελεγχόμενο με την με αριθμ. 316/1997 απόδειξη παραλαβής, ήτοι τα στοιχεία : Α) «.....» καθαρής αξίας 25.449,200 δραχμών πλέον ΦΠΑ 4.580.856 δραχμών και συνολικής αξίας 30.030.056 δραχμών και Β) Τ-Δ.Α. Νο 32/04-12-1995 καθαρής αξίας 31.714.960 δραχμών πλέον ΦΠΑ 5.708.692 δραχμών και συνολικής αξίας 37.423.652 δραχμών εκδόσεως της επιχείρησης «.....» εμπόριο μετάλλων. Έτσι την 26-02-2015 ημέρα Πέμπτη και ώρα 12.55 μ.μ, οι

ανωτέρω ελεγκτές,εφοδιασμένοι με τα παραπάνω δύο (2) στοιχεία, μετέβησαν στην οικία του φορολογούμενου επί της οδού«.....»προκειμένου: α) Να παραδώσουν στον φορολογούμενο ή σε άλλο εκπρόσωπο αυτού τα δύο στοιχεία που η ΥΠΕΔΑ είχε παραλάβει με την υπ' αριθμ. «.....» απόδειξη παραλαβής και β) στην συνέχεια να κατάσχουν τα δύο αυτά στοιχεία με ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ. Στην οικία του φορολογούμενου δεν βρέθηκε κανένας, έτσι οι ελεγκτές συνέταξαν την με αριθμ. «.....» απόδειξη παράδοσης των δύο αυτών στοιχείων, αναφέροντας ότι δεν βρέθηκε κανένας στην οικία του φορολογούμενου προκειμένου να παραδοθούν τα ανωτέρω στοιχεία) και προέβησαν στην θυροκόλληση αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 Κ.Δ.Δ. και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1110/2006, ενεργώντας για την θυροκόλληση ο δεύτερος των ελεγκτών, ως μάρτυρας. Ακολούθως οι ελεγκτές συνέταξαν την με αριθμ. «.....» "ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ" των παραπάνω δύο στοιχείων, αναφέροντας σε αυτή ότι δεν βρέθηκε κανένας στην οικία του φορολογούμενου, προκειμένου να κατασχεθούν τα ανωτέρω στοιχεία και προέβησαν στην θυροκόλληση της έκθεσης κατάσχεσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 Κ.Δ.Δ. και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1110/2006, ενεργώντας για την θυροκόλληση ο δεύτερος των ελεγκτών, ως μάρτυρας. Σημειώνεται, ότι οι επιδόσεις γίνονται στην διεύθυνση«.....», η οποία είναι η κατοικία του ελεγχόμενου και έχει δηλωθεί τόσο στην Υπηρεσία μας, όσο και στα έγγραφα που αυτός καταθέτει στο Δικαστήριο (αγωγές κλπ.), καθόσον, έχει διακόψει οριστικά το επάγγελμα του και έχει αποχωρήσει από την επαγγελματική του έδρα από τις 3/10/2000.....»

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι η με αριθμό «.....» απόδειξη παράδοσης και η με αριθμό «.....» έκθεση κατάσχεσης κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα με θυροκόλληση στη διεύθυνση της οικίας του.

Ειδικότερα, η φορολογική αρχή έδρασε απολύτως σύννομα και σε πλήρη συμμόρφωση με την ad hoc προβλέπουσα Α.Υ.Ο. (1081774/638/0015/ΠΟΛ. 1110/18-9-06), σύμφωνα με την οποία :

«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 υπογράψει 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 συνεταιίρος 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, συνεταιίρος 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 συνεταιίρος κ.λπ.

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

Επειδή, τηρήθηκε από την φορολογική αρχή η διαδικασία που προβλέπεται, από τις διατάξεις του άρθρου 36§3 του Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.) και από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1110/18-9-06 καθώς νόμιμα πραγματοποιήθηκαν από τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον επανέλεγχο οι υλικές πράξεις, που ήταν αντικειμενικά δυνατές, εφόσον, αφενός ο προσφεύγων είχε πραγματοποιήσει διακοπή των εργασιών του ήδη από την 3-10-2000 και κατά την ημερομηνία επανελέγχου (26-2-2015) ήταν συνταξιούχος και διέμενε στην Αθήνα «.....» οπότε ήταν αδύνατη η αναβίωση της επαγγελματικής εγκατάστασης του προκειμένου να τηρηθεί επακριβώς ο ουσιώδης τύπος κατάσχεσης που απαιτείται κατά τη λειτουργία της επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, ο οικείος ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή, στην από 13-12-2002 έκθεση ελέγχου του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ΄ Αθηνών «.....» επί της οποίας βασίστηκε η οικεία έκθεση ελέγχου επανάληψης διαδικασίας και της οποίας αποτελεί αναπόσπαστο μέρος, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια ατομική επιχείρηση του «.....» , Α.Φ.Μ. «.....» είναι φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα.. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι ο ανωτέρω εκδότης ουδέποτε έκανε έναρξη εργασιών στην Δ.Ο.Υ. ΙΑ΄ Αθηνών, ούτε υπέβαλε ποτέ φορολογικές δηλώσεις ενώ ουδέποτε υπήρξε έδρα της επιχείρησης του.

Επίσης προκύπτει η διαπίστωση ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία, στην χρήση 1995, δύο (2) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τιμολογία Πώλησης – Δελτία Αποστολής) και συγκεκριμένα τα: α) με Νο «.....» (ΤΠ- ΔΑ) καθαρής αξίας 25.449,200 δραχμών και β) με Νο «.....» (ΤΠ- ΔΑ) καθαρής αξίας 31.714.960 δραχμών ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 57.164.160 δραχμών ή 167.759,82 ευρώ πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του «.....» , Α.Φ.Μ. «.....»

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προς απόδειξη των ισχυρισμών του ότι :

1) είχε ελεγχθεί και από ετέρα Δημόσια Αρχή (και από τη Δ.Ο.Υ. και από το Τελωνείο) η πρώτη ύλη που είχε στην αποθήκη του και η οποία αντιστοιχούσε πλήρως στα επίμαχα τιμολόγια χωρίς να υπάρχει καμία παρατυπία

2) πραγματοποίησε τις αγορές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια γεγονός που προκύπτει και από τους ελέγχους αποθήκης που πραγματοποίησαν ελεγκτές του Τελωνείου σχετικά με την ποσότητα της τολουόλης που είχε προμηθευτεί για την επεξεργασία των αγρών αυτών,

οι ανωτέρω ισχυρισμοί κρίνονται αναπόδεικτοι και αβάσιμοι .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και

της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Στην προκειμένη περίπτωση η εκδότρια ατομική επιχείρηση του «.....», Α.Φ.Μ. «.....», είναι φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτη και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν επαρκούν για να αποδείξουν με βεβαιότητα τον ισχυρισμό του ότι η κρινόμενη συναλλαγή ήταν πραγματική και όχι εικονική.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η παραγραφή της διεκόπη το έτος 2002 με την έκδοση και κοινοποίηση της πρώτης υπ' αρ./2002 πράξης επιβολής προστίμου, καθώς και με την έκδοση των μεταγενέστερων υπ' αρ./2010, καθώς και της προσβαλλόμενης υπ' αρ./2015 πράξεων επιβολής προστίμου. Σε κάθε δε περίπτωση, σύμφωνα και με τη διάταξη του άρθρου 87 παρ. 4 του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού «Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησεως από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή εννοία είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαιτήσεως του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία εννοία) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεως του αναστέλλεται μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτή, σε κάθε περίπτωση, προ της παρόδου ενός έτους από της επιμελεία των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποίησεως με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως», γεγονός, που εν προκειμένω συνεπάγεται την αναστολή της παραγραφής της απαίτησης του Ελληνικού Δημοσίου για την υπό κρίση απαίτηση έως τη λήξη της εκκρεμοδικίας, ο οικείος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου είναι αβάσιμος.

Επειδή, η υπ' αρ. «.....» Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κοινοποιήθηκε στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ στις 19-11-2014, όπως αυτό προκύπτει από το σώμα της ανωτέρω απόφασης, η δε προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 19-10-2015 ήτοι προ της παρόδου ενός έτους από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης στην φορολογική αρχή, ο οικείος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης από την φορολογική αρχή της προθεσμίας για εκτέλεση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31-08-2015 έκθεση ελέγχου επανάληψης διαδικασίας Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, «.....», επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», Α.Φ.Μ. «.....».

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/1995

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ. β' Ν.2523/1997 ποσού : **335.519,64 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).