



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : ..
Fax : ..

Καλλιθέα 19 / 11 / 2015

Αριθμός Απόφασης 4475

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 υπ' αριθμ. 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 αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των Ομορρύθμων εταίρων του της ήδη λυθείσας εταιρείας, με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών, που έδρευε στην επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. Πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993 και τα Πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993, της οποίας ζητείται η ακύρωση της.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των Ομορρυθμών εταίρων του της ήδη λυθείσας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 του ν. 992/1979, 5 του ν. 1409/83 και 39 του ν. 1914/90 και μετά από κοινή απόφαση (.....) των Υπουργείων Οικονομικών και Γεωργίας συστάθηκε μεικτό συνεργείο για ελέγχους και επανελέγχους, σε επιχειρήσεις τυποποίησης και εμπορίας ελαιολάδου.

Κατά την διάρκεια του προληπτικού ελέγχου της από το μικτό συνεργείο ελέγχου, υπέπεσαν στην αντίληψη των φοροτεχνικών οργάνων, διάφορα ανεπίσημα έγγραφα –στοιχεία, που περιείχαν ανεπίσημες οικονομικές συναλλαγές της εταιρείας με ΑΦΜ..... και τα οποία στοιχεία κατασχέθηκαν από τα φοροτεχνικά όργανα και συντάχθηκε η με αριθ..... έκθεση κατάσχεσης η οποία επιδόθηκε την στον διαχειριστή της ανωτέρω επιχείρησης, ενώ για τα καταμετρηθέντα εμπορεύματα, συντάχθηκε το από Πρωτόκολλο Καταμέτρησης που υπογράφηκε από το σύνολο των ελεγκτών του μικτού συνεργείου ελέγχου, καθώς και από τον διαχειριστή της ανωτέρω εταιρείας. Πέρα αυτών τα φοροτεχνικά όργανα του συνεργείου, παρέλαβαν με την υπ' αριθ. Απόδειξη Παραλαβής και τα επίσημα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία, τα οποία παραδόθηκαν στα εν λόγω φοροτεχνικά όργανα από τον διαχειριστή της εταιρείας.

Μετά το πέρας του πιο πάνω προληπτικού ελέγχου και την ολοκλήρωση της σχετικής έρευνας, τα ελεγκτικά όργανα του Υπουργείου Γεωργίας υπέβαλαν στην υπηρεσία τους την προβλεπόμενη πορισματική τους έκθεση ενώ τα ελεγκτικά φορολογικά όργανα, συνέταξαν το από Δελτίο πληροφοριών που διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, για την επεξεργασία και τον έλεγχο των παραληφθέντων και κατασχεθέντων στοιχείων.

Με βάση το ως άνω δελτίο και με τα συνοδευτικά αυτού επίσημα και ανεπίσημα φορολογικά στοιχεία ο προϊστάμενος της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ. εντολή ελέγχου προκειμένου να ελεγχθεί η ορθή εφαρμογή του Κ.Β.Σ. Μετά από έλεγχο συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ακολούθως εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου **1/1/1993 - 31/12/1993**, επιβάλλοντας σε βάρος της εταιρείας με ΑΦΜ, συνολικό πρόστιμο ποσού 127.200.000 δρχ και ειδικότερα.

1) Δεν διευκόλυνε το φορολογικό έλεγχο και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε το έτος 1993 για σχετικό φορολογικό έλεγχο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§ 1 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2,7,32 &33 του ΠΔ 186/92 και επεβλήθη πρόστιμο ποσού 300.000 δρχ.

2) Εξέδωσε για το χρονικό διάστημα 01/01-31/12-1993 σε 423 περιπτώσεις ισάριθμες αποδείξεις λιανικής πώλησης με ανακριβές περιεχόμενο (εικονικές για ανύπαρκτες συναλλαγές) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1,2 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2,18,32 &33 του ίδιου Π.Δ. και επεβλήθη πρόστιμο ποσού 126.900.000 δρχ (300.000δρχ Χ423).

Κατά της απόφασης αυτής οι προσφεύγοντες άσκησαν την από προσφυγή η οποία έγινε εν μέρει δεκτή με την υπ' αριθ απόφαση του Πρωτοδικείου Εναντίον της ως άνω πρωτόδικης απόφασης η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας άσκησε **έφεση** η οποία έγινε εν μέρει δεκτή με την υπ' αριθ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, ως προς το κεφάλαιο της επιβολής προστίμου για παρακώληση του φορολογικού ελέγχου (ποσού 300.000 δρχ.), εξαφανιζόμενης, κατά το μέρος αυτό, της απόφασης του Πρωτοδικείου Κατά της δεύτερης παράβασης που αφορούσε την έκδοση των 423 εικονικών αποδείξεων λιανικής

πώλησης, η έφεση της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε. Ειδικότερα κρίθηκε ότι, εφόσον στην κρινόμενη περίπτωση, μολονότι ο έλεγχος έγινε από το μεικτό συνεργείο ελέγχου επιχειρήσεων ελαιολάδου στην επαγγελματική εγκατάσταση της εταιρείας, α) **δεν της επιδόθηκε σημείωμα του άρθρου 45§8 του ΚΦΣ**, β) την από **έκθεση ελέγχου** του μεικτού αυτού συνεργείου **υπέγραψαν μόνο οι υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών, όχι όμως και οι υπάλληλοι του Υπουργείου Γεωργίας** και γ) **έκθεση κατάσχεσης** συντάχθηκε μόνο για τα ανεπίσημα στοιχεία **και όχι για τα επίσημα στοιχεία για τα οποία συντάχθηκε απόδειξη παραλαβής** και για τους λόγους αυτούς, η υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου ακυρώθηκε ως προς το κεφάλαιο της επιβολής του προστίμου των 126.900.000δρχ. για την έκδοση των 423 εικονικών αποδείξεων λιανικής πώλησης. Τούτο δε διότι η απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ο οποίος είχε επιβάλει το σχετικό πρόστιμο, περί της εικονικότητας των ανωτέρω στοιχείων, στηριζόταν στην από έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Στην συνέχεια ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εξέδωσε την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου προκειμένου, σε συμμόρφωση με την απόφαση του Πρωτοδικείου να διενεργήσει επανάληψη της διαδικασίας. Μετά το πέρας του ελέγχου από την ελεγκτή υπάλληλο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. συντάχθηκε η από (νέα) **έκθεση ελέγχου**.

Βάσει του πορίσματος της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ.

Εναντίον της νέας αυτής καταλογιστικής πράξης (της υπ' αριθ.) οι προσφεύγοντες άσκησαν την από προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση του Πρωτοδικείου με την οποία το δικαστήριο έκρινε ότι η προσβαλλόμενη νέα πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, που εκδόθηκε σε επανάληψη της διαδικασίας έκδοσης της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου, ήταν νομικά πλημμελής και ακυρωτέα, **λόγω εμφιλοχωρησασών νομικών πλημμελειών, οι οποίες δεν θεραπεύονται και ειδικότερα λόγω πλημμελούς τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της.**

Μετά την έκδοση της ανωτέρω απόφασης του Πρωτοδικείου, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προέβη αφενός στην **άσκηση εφέσεως** εναντίον της ανωτέρω απόφασης του Πρωτοδικείου, η οποία μέχρι σήμερα δεν έχει συζητηθεί και αφετέρου εξέδωσε την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί προς νέα επανάληψη διαδικασίας για την θεραπεία της νομικής πλημμελείας. Με την ανωτέρω εντολή επακολούθησε έλεγχος από τους υπαλλήλους της ίδιας Δ.Ο.Υ., οι οποίοι προέβησαν..

Σε αντικατάσταση της απόδειξης παραλαβής Νο με την αριθμό πρωτ. έκθεση κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων προκειμένου να τηρηθεί η τυπική διαδικασία βάσει του άρθρου 36§4 του ΚΒΣ υπογραφόμενη από τους ανωτέρω εκλεκτές η οποία μαζί με αντίγραφο της εντολής επιδόθηκε στις στους προσφεύγοντες και εταίρους της εταιρείας, στον στην κατοικία του επί της οδού

Επίσης η νέα έκθεση ελέγχου με ημερομηνία δεν μπορούσε να φέρει την υπογραφή των επιθεωρητών του υπουργείου Γεωργίας (..... -είναι οι διενεργήσαντες την έρευνα) λόγω της μεγάλης χρονικής απόστασης από την ΠΟΡΙΣΜΑΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥΣ με ημερομηνία υπογραφής 06-06-1993,(ΣΧΕΤ. ΕΓΓΡΑΦΟ ΑΠΟ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ).

Τέλος από τους ανωτέρω υπαλλήλους συντάχθηκε. το αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και μαζί με την αριθ..... Προσωρινή Πράξη, επιδόθηκαν στους εκπροσώπους της επιχείρησης στις

Ακολουθώντας, με βάση το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση <<εξέδωσε για το χρονικό διάστημα 01/01-31/12-1993 σε 423 περιπτώσεις ισάριθμες αποδείξεις λιανικής πώλησης με ανακριβές περιεχόμενο (εικονικές για ανύπαρκτες συναλλαγές) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1,2 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2,18,32 & 33 του ιδίου Π.Δ.>> και καταλογίστηκε πρόστιμο ποσού 126.900.000 δρχ ή 372.413,80€ (300.000 δρχ Χ 423), το οποίο βεβαιώθηκε στις (Α.Τ.Β. & Α.Χ.Κ.....).

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i . Δεν είναι νόμιμη η παράλληλη έκδοση νέας καταλογιστικής πράξης, καθόσον υπάρχει εκκρεμοδικία για την ίδια παράβαση ενώπιον του Εφετείου
- ii. Η νέα έκθεση κατάσχεση με υπ' αριθ. δεν συντάχθηκε ούτε κατά το χρόνο της ακούσιας αφαίρεσης των συγκεκριμένων βιβλίων και στοιχείων από την επιχείρηση, ούτε και στο τόπο στον οποίο έγινε η εν λόγω αφαίρεση.
- iii. Ότι η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ υπογράφεται μόνο από τους δύο ελεγκτές και όχι και από τον επόπτη καθώς επίσης στο σημείο θεώρησης δεν φέρει υπογραφή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
- v. Ότι κατά το χρόνο έκδοσης της Πράξης Επιβολής Προστίμου, είχε επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό προστίμου.
- vi. Ότι η κρίση της φορολογικής Αρχής για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.
- vii. Ότι με την Πράξη Επιβολής Προστίμου θα έπρεπε να επιβληθεί ένα ενιαίο πρόστιμο για την κρινόμενη χρήση και όχι αυτοτελές πρόστιμο για κάθε μια απόδειξη.

i. Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. **233/2013 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' ΤΜΗΜΑ)** η οποία έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την υπ' αριθ. **ΠΟΛ 1196/02-08-2013** προκύπτει ότι:

<< γ) Για την ίδια υπόθεση φορολογίας ένα και μόνον αρχικό φύλλο ελέγχου εκδίδεται, μετ' ακύρωση δε τούτου, πέραν της ασκήσεως ενδίκων μέσων κατά της οικείας δικαστικής αποφάσεως, δεν αποκλείεται η έκδοση και δευτέρου αρχικού φύλλου ελέγχου για την ίδια υπόθεση, η νομιμότητα όμως του τελευταίου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου (ΣτΕ 1646, 1647/1991). Επομένως, η Διοίκηση, στα πλαίσια της κατά τ' ανωτέρω υποχρεώσεώς της προς συμμόρφωση στις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, υποχρεούται, δυνάμει της εφετειακής αποφάσεως υπέρ του Δημοσίου με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη (αρχικό φύλλο ελέγχου)1

να προβεί αμελλητί (άρθρο 74 ΚΦΕ)ρε επαναβεβαίωση της φορολογικής οφειλής, με βάση το αρχικό φύλλο ελέγχου και επι πλέον σε διαγραφή της φορολογικής οφειλής, που βεβαιώθηκε, μετά την επανάληψη διαδικασίας, με τη νεώτερη πράξη. Η ως άνω δε εφετειακή απόφαση κασιγχύει τυχόν πρωτόδικης ή εφετειακής απόφασης, που εκδόθηκε επί προσφυγής κατά της νεώτερης πράξης, μετά την επανάληψη της διαδικασίας, διότι η νομιμότητα του νεώτερου φύλλου ελέγχου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου.

Δύναται δε να προβεί στα ανωτέρω μη δεσμευόμενη από την απόφαση επί της νεώτερης πράξης και απέχοντας από κάθε ενέργεια σε σχέση μ' αυτήν, καθόσον το νεώτερο φύλλο ελέγχου τελεί υπό την

προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του αρχικού. Άλλωστε και το Δικαστήριο δύναται να κρίνει περί του κύρους του αρχικού φύλλου και της υπάρξεως και εκτάσεως της οικείας φορολογικής υποχρεώσεως, χωρίς να.. παρεμποδίζεται από το γεγονός ότι έχει τυχόν στο μεταξύ προηγηθεί η έκδοση τελεσίδικης απόφασης επί της ουσίας της υποθέσεως, εξ αφορμής δευτέρου αρχικού φύλλου ελέγχου που εκδόθηκε μετά την πρωτόδικη απόφαση, με την οποία είχε ακυρωθεί το ως άνω αρχικό φύλλο ελέγχου. Τούτο δε διότι, οι δύο δίκες (η επί του αρχικώς εκδοθέντος και η επί του νεώτερου φύλλου) δεν δύναται να θεωρηθεί ότι βαίνουν ανεξάρτητα, προφανώς, διότι έχουν την ίδια νομική και πραγματική αιτία και ως εκ τούτου, αν στη μία από τις δίκες αυτές εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση επί της ουσίας της διαφοράς, από την απόφαση αυτή δεν απορρέει δεδικασμένο, το οποίο κωλύει την πρόοδο της άλλης δίκης (ΣτΕ 1646, 1647/1991) >>.

Στην προκείμενη περίπτωση βάσει της διάταξης αυτής, είναι νόμιμη η παράλληλη έκδοση νέας καταλογιστικής πράξης, ενόσω υπάρχει εκκρεμοδικία για την ίδια παράβαση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου και ο σχετικός ισχυρισμός **απορρίπτεται**.

ii. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **36** του ΠΔ **186/1992(ΚΒΣ)**, (**ΦΕΚ Α'84**) (ισχύει από 01-07-1992) ορίζεται ότι:

<< **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 στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής. **2.**.....

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 Δ.Ο.Υ., ο οποίος εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει 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 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. 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 ανεπισημών βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με απόδειξη παραλαβής. 6..... 7. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού.

Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου. >>.

Περαιτέρω, με αποφάσεις του ΣτΕ προκύπτει ότι για να είναι έγκυρη η εν λόγω έκθεση πρέπει να εμπεριέχει: α) το ρητό χαρακτηρισμό της ως «**έκθεση κατάσχεσης**» 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 απόκρυψης φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επαγγελματία ενδεχόμενες συνέπειες (ΣτΕ 122, 855/2005, 221, 3111/2004, 884, 2976/2002), β) **τον τόπο** στον οποίο έλαβε χώρα η κατάσχεση, καθόσον, αυτή επιτρέπεται σε ορισμένο τόπο, δηλαδή στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Προς έλλειψη μνείας δε του τόπου διενέργειας της κατάσχεσης εξομοιώνεται και η περίπτωση, κατά την οποία από την οικεία έκθεση δεν προκύπτει με βεβαιότητα ο τόπος όπου έγινε αυτή (ΣτΕ 1089/1993), γ) τον **τόπο** και το **χρόνο** που έχει συνταχθεί η σχετική έκθεση κατάσχεσης, καθόσον αυτή πρέπει να συντάσσεται αμέσως μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου και της κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων, στην έδρα του επαγγελματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου δ) τα **ονόματα των ελεγκτικών οργάνων** που διενήργησαν την κατάσχεση και συνέταξαν τη σχετική έκθεση, ως και του επιτηδευματία σε βάρος του οποίου επιβάλλεται η κατάσχεση ως και τις υπογραφές αυτών (ΣτΕ 3284/1995, 3645/1992).

Επιπλέον, σε περίπτωση ακυρώσεως πράξεως της φορολογικής αρχής με απόφαση των διοικητικών δικαστηρίων για τυπικούς λόγους, δεν κωλύεται η φορολογική αρχή, πέρα από την άσκηση των κατά το νόμο ένδικων μέσων, να εκδώσει νέα πράξη για το ίδιο αντικείμενο, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια για την οποία ακυρώθηκε η αρχική πράξη (Επανάληψη διαδικασίας) ΣτΕ 5133/1955. Τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας (ήτοι κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, 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 κατάσχεσης** (ΣτΕ 60/2013, ΣτΕ 4302/2012, ΣτΕ 3343/2011, ΣτΕ 1076/2011, ΣτΕ 283-285/2010, ΣτΕ 1375-78, 1295-8/2009, κλπ). Όμως, και μεν σύμφωνα με την αρχή της αμεσότητας που διέπει, κατά τα προαναφερόμενα, τη διαδικασία της κατάσχεσης, η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης πρέπει να συναρτάται άμεσα με τον τόπο και το χρόνο πραγματοποίησης της υλικής πράξης της κατάσχεσης, πλην όμως, **στην περίπτωση της, κατ' επανάληψη διαδικασίας, διενέργειας κατάσχεσης**, ενόψει των ειδικών συνθηκών αυτής και ειδικότερα του γεγονότος ότι τα βιβλία και στοιχεία του επιχειρηματία βρίσκονται ήδη από την πρώτη μη νόμιμη κατάσχεση τους στην αρμόδια ΔΟΥ, όπου διαφυλάσσονται από τον Προϊστάμενο, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 3 και 4 του άρθρου 36 του ΚΒΣ, δεν απαιτείται για την κατάσχεσή τους, η επιστροφή αυτών στην επαγγελματική εγκατάσταση του επαγγελματία και η ταυτόχρονη εκ νέου παραλαβή τους, καθόσον θεωρείται ότι η διενέργεια της παράδοσης της κατοχής αυτών, εκ μέρους του επιχειρηματία πραγματοποιείται, με μία, κατ' αναλογία

προς τα ισχύοντα επί παραγώγου κτήσης της νομής, (άρθρο 976 παρ. 2 ΑΚ), «βραχεία χειρί» (μη υλική) παράδοση τους, για περαιτέρω έλεγχο στα αρμόδια όργανα της ΔΟΥ, η οποία είναι ήδη κάτοχος αυτών (4529/2005 ΔΕφΑΘ).

Στην προκειμένη περίπτωση με την υπ' αριθμ. απόφαση του Εφετείου ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, λόγω **εμφιλοχωρησασών νομικών πλημμελειών, οι οποίες δεν θεραπεύονται και ειδικότερα λόγω πλημμελούς τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της.**

Οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ότι η συνταχθείσα έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, δεν συντάχθηκε ούτε κατά το χρόνο της ακούσιας αφαίρεσης των συγκεκριμένων βιβλίων και στοιχείων από την επιχείρηση, ούτε και στον τόπο έγινε η εν λόγω αφαίρεση, **απορρίπτονται** καθόσον εν προκειμένω:

- Τα φορολογικά στοιχεία, ήδη βρίσκονταν από την πρώτη μη νόμιμη κατάσχεσή τους στο αρχείο του αρμόδιου προϊσταμένου της ΔΟΥ (τα οποία είχαν παραληφθεί με την υπ' αριθμ. Απόδειξη Παραλαβής υπογεγραμμένη από τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας) και επομένως δεν ήταν δυνατόν να γίνει νέα κατάσχεση των ήδη ευρισκομένων στη ΔΟΥ στοιχείων, αλλά η υπ' αριθμ. έκθεση κατάσχεσης, συντάχθηκε αποκλειστικά για τη θεραπεία της νομικής πλημμελίας σύμφωνα με την υπ' αριθμ. απόφαση του Εφετείου

- Ήταν αδύνατη η εκ νέου κατάσχεση των ήδη παραληφθέντων φορολογικών στοιχείων, υπό τις ίδιες συνθήκες που διενεργήθηκε (κατά τον αρχικό έλεγχο) στις η παραλαβή τους, δεδομένου ότι η εταιρεία είχε ήδη προβεί σε διακοπή εργασιών στις και δεν ήταν δυνατό η κατάσχεση των στοιχείων και η σύνταξη της έκθεσης κατάσχεσης στην έδρα της επί της οδού ούτε από τους ίδιους υπαλλήλους που διενήργησαν την παραλαβή των στοιχείων (εγκ.Υ.Ο).

- Η επίδοση της υπ' αριθμ. έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, έγινε από τους δύο εφοριακούς υπαλλήλους της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., στις στους προσφεύγοντες και εταίρους της εταιρείας,

ΙΙΙ. Επειδή, η έκθεση ελέγχου είναι ακριβή αντίγραφο του πρωτοτύπου, όπως βεβαιώνεται από τους ελεγκτές υπαλλήλους Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτού η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή των ελεγκτών υπαλλήλων. Συνεπώς αυτό (έκθεση ελέγχου) έχει ισχύ πρωτοτύπου, παράγει τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσιο έγγραφο μπορεί να προσβληθεί μόνο επί πλαστότητα. Άλλωστε από την διαβίβαση δια τηλεομοιοτυπίας στην Υπηρεσία μας του πρωτοτύπου της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου (η οποία τηρείται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) προκύπτει ότι αυτό φέρει τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοιο με το κοινοποιηθέν στον ενδιαφερόμενο αντίγραφο. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη σύννομης έκδοσης της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου πρέπει να **απορριφθεί ως αβάσιμη** .

ν. Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **66 § 11** του **Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-13]**, ορίζεται ότι «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες 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*», με τις διατάξεις του άρθρου **85 § 6** του **Ν.2238/1994 [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94]**, ορίζεται ότι «*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» και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 5 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997]**, ορίζεται ότι «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Στην προκείμενη περίπτωση η υπ' αριθμ. Απόφαση τουΕφετείουκοινοποιήθηκε στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στις και η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες στις, πριν δηλαδή από την παρέλευση έτους από την κοινοποίηση της Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου και επομένως ο λόγος προσφυγής που επικαλούνται οι προσφεύγοντες , **απορρίπτεται ως απαράδεκτος**.

vi. Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από συμπληρωματική έκθεση ελέγχου της οποίας αποτελεί αναπόσπαστο μέρος η από έκθεση επανελέγχου και η από αρχική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία >> εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

vii. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των: (ισχύει από τις 01-07-1992):

Α) Άρθρο **32§1 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

<< 1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα αυτού τιμωρείται, για κάθε είδος παράβασης, με πρόστιμο **μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) δραχμές, προκειμένου για τους λοιπούς υπόχρεους**.....>>

Β) Άρθρο **33§1&4 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

<<1. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις και επιβάλλεται για κάθε παράβαση το πρόστιμο που κατά περίπτωση ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2 του προηγούμενου άρθρου:

.....
4. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών θεωρείται **ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της συνολικής αξίας κάθε στοι-**

χείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, κατά περίπτωση, του ωόποσου αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών ή του ανωτάτου ορίου προστίμου, που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32, στην αντίθετη περίπτωση>>.

Στην προκείμενη περίπτωση, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί καθόσον θα έπρεπε να επιβληθεί ένα ενιαίο πρόστιμο για την κρινόμενη χρήση και όχι αυτοτελές πρόστιμο για κάθε μια απόδειξη, πλην όμως, βάσει των ανωτέρω διατάξεων νόμιμα και ορθά επιβλήθηκαν το εν λόγω πρόστιμο για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-1993, ήτοι 372.413,80€ (423 Α.Λ.Π.Χ300.000δρχ= 126.900.000δρχ ή 372.413,80€) και ο ισχυρισμός τους απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από συμπληρωματική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1993 - 31/12/1993.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 372.413,80 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους .

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

α/α

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).