



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
Fax : 210 9531321

Καλλιθέα 29 / 01 / 2015

Αριθμός Απόφασης 309

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 **12/11/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ήδη λυθείσας επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών, που έδρευε στο Θεσσαλονίκης επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./**11-09-2014** Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της προϊσταμένης της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ./**11-09-2014** Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της προϊσταμένης της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 11/09/2014 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 21/01/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **12/11/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή γυναικείων ενδυμάτων, που έδρευε στο Θεσσαλονίκης επί της οδού, **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:

Στην προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος ΚΒΣ, δυνάμει της υπ' αριθμ./1996 εντολής ελέγχου του προϊστάμενου της ΥΠ.Ε.ΔΑ Θεσσαλονίκης, από τους υπαλλήλους και, οι οποίοι συνέταξαν την από 11/10/1996 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου, ο προϊστάμενος της ΥΠΕΔΑ, απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμ./13.09.1995 πρόσκληση του άρθρου 36 § 1 του ΚΒΣ, με την οποία ζητείτο μεταξύ των άλλων και η προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με ΑΦΜ: Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στην πρόσκληση προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία στα γραφεία της ανωτέρω υπηρεσίας, συντάχθηκε δε σχετικά η από **04/10/1995 Απόδειξη Παραλαβής** με την οποία παρελήφθησαν τα υπ' αριθμ./04-04-94,/14-04-94,/21-08-94 και/29-08-94 Τιμολόγια Πώλησης - Δελτία Αποστολής και τα υπ' αριθμ./10-10-94 και/17-10-94 Τιμολόγια Πώλησης. Επακολούθησε έλεγχος στα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας και διαπιστώθηκε ότι αυτή **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της έξι (6) **εικονικά ως προς τη συναλλαγή** φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 132.942.800 δραχμών, πλέον ΦΠΑ 23.929.704 δραχμών και συγκεκριμένα:

3	Τ.Π./21-08-1994		24.664.500 δρχ	4.439.610 δρχ	29.104.110 δρχ
4	Τ.Π./29-08-1994		25.458.300 δρχ	4.582.494 δρχ	30.040.794 δρχ
5	Τ.Π.10-10-1994/10-10-1994	23.780.000 δρχ	4.280.400 δρχ	28.060.400 δρχ
6	Τ.Π./17-10-1994/17-10-1994	21.115.000 δρχ	3.800.700 δρχ	24.915.700 δρχ
Σύνολα			132.942.800 δρχ	23.929.704 δρχ	156.872.504 δρχ

Ακολούθως, με βάση το πόρισμα των ελεγκτών της ΥΠΕΔΑ Θεσσαλονίκης, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ εξέδωσε την υπ' αριθμ./**15-01-1997 Απόφαση** Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1/1994 - 31/12/1994, επιβάλλοντας σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ποσού 315.245.000 δρχ και ειδικότερα πρόστιμο για την αποδοχή και λήψη των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 313.745.000 δρχ (ήτοι 2 x 156.872.504) και για την καταχώρηση αυτών πρόστιμο ποσού 1.500.000 δρχ (ήτοι: 6 x 250.000). Κατά της Απόφασης αυτής η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας μεταξύ άλλων **νομική πλημμέλεια της διαδικασίας κατάσχεσης** των παραπάνω έξι φορολογικών στοιχείων, καθόσον γι' αυτή συντάχθηκε απόδειξη παραλαβής και όχι έκθεση κατάσχεσης, η οποία και απορρίφθηκε σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2000 Απόφασή του Δ.Π.Θεσ. Ακολούθως άσκησε έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, το τμήμα Γ' του οποίου εξέδωσε την υπ' αριθμ./**2013 Απόφασή του**, με την οποία **δέχθηκε την έφεση**, ακύρωσε την Απόφαση Προστίμου ΚΒΣ και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια ΔΟΥ, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιαστικός τύπος της νόμιμης αφαίρεσης των ανωτέρω αναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./**2013 Απόφασης** του Γ' τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ η υπ' αριθμ./26-11-

2013 εντολή ελέγχου, με την οποία διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, **έλεγχος ΚΒΣ**, από τον υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε την από 11/09/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Με βάση τα πορίσματα της από 11/09/2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, ο προϊστάμενος της ίδιας ως άνω ΔΟΥ, εξέδωσε την υπ' αριθμ. / **11-09-2014 Απόφαση** Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1/1/1994 - 31/12/1994, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της από την επιχείρηση με ΑΦΜ:, έξι (6) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας εκάστου άνω των 880 €, συνολικής καθαρής αξίας αυτών ποσού 132.942.800 δρχ, πλέον ΦΠΑ ποσού 23.929.704 δρχ, τα οποία είναι **εικονικά** καθόσον αφορούν **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §2,3,9 και των άρθρων 2 § 1, 11 και 12 του Π.Δ 186/92, του άρθρου 31 § 1 του Ν. 1591/1986 και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 33 § 4 του Π.Δ 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5§§10β',11 και 24§4 του Ν.2523/97, ήτοι **πρόστιμο** συνολικού ποσού **780.295,23 €** [132.942.000 δρχ. x 2].

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της ανωτέρω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i. Ότι παραβιάστηκε το **τεκμήριο της αθωότητας**.
 - ii. Ότι κατά τη διαδικασία κατάσχεσης **δεν τηρήθηκαν** τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. / **2013 απόφαση** του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.
 - iii. Ότι επιβλήθηκε και επιδόθηκε **πρόστιμο επί ανυπάρκτου νομικού προσώπου** και επομένως η επίδοση της Απόφασης προστίμου είναι παράνομη και άκυρη.
 - iv. Ότι κατά το χρόνο έκδοσης της Απόφασης είχε επέλθει **παραγραφή** του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων.
 - v. Ότι παραβιάζεται η **αρχή της εμπιστοσύνης** του διοικούμενου προς τη διοίκηση και η **αρχή της χρηστής διοίκησης**, καθόσον μετά από 20 έτη δεν κρατώ αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης, ώστε να αντιλέξω στα πορίσματα του ελέγχου.
 - vi. Ότι δεν μπορεί να επιβληθεί πρόστιμο του ΚΒΣ, καθόσον **δεν είχε υποχρέωση τήρησης των βιβλίων και στοιχείων** αυτών σήμερα
 - vii. Ότι η κρίση της φορολογικής Αρχής για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, είναι **πλημμελώς αιτιολογημένη**.
 - viii. Ότι με την Απόφαση Προστίμου επεβλήθη **ένα ενιαίο πρόστιμο** για περισσότερες παραβάσεις και όχι ξεχωριστές παραβάσεις.
- i. **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **5 § 2** του **Ν. 2717/1999 [ΦΕΚ Α' 97/17-05-99]** ορίζεται ότι *«Τα δικαστήρια δεσμεύονται, επίσης, από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν, έναντι όλων, καθώς και από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη»*. Στην προκείμενη περίπτωση, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι για την ίδια υπόθεση με τα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά (λήψη εικονικών τιμολογίων) δικάστηκε από το Τριμελές Πλημμελειοδικείο Θεσσαλονίκης και αθώωθηκε με την υπ. αριθ. 9425/1999 απόφασή του, την οποία προσκομίζει και επικαλείται με την παρούσα και ότι η εν λόγω αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου είναι απολύτως δεσμευτική για τα επιλαμβανόμενα των αυτών περιστατικών διοικητικών οργάνων ενόψει του τεκμηρίου αθωότητας του κατηγορουμένου **απορρίπτεται, καθόσον από τις εν λόγω διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας συνάγεται ότι τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται μόνο από αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων (με τις οποίες ο δράστης του ποινικού αδικήματος κρίθηκε ένοχος) και όχι από αθωωτικές αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων.**

- ii. **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **36 §§ 4 και 5** του **Π.Δ 186/1992 [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992]**, όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 32 § 3 του ν. 2648/1998 οριζόταν ότι *«4. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ 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 έγγραφό του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών ... τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων ... Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, 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 διενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία. Αντίγραφο της έκθεσης επιδίδεται στον υπόχρεο, ο οποίος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων με δαπάνες του. 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».*

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, *ναι 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./**2013** απόφαση του ΔΕΦΘες ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./1997 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, λόγω μη κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας και η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της νόμιμης αφαίρεσης των φορολογικών στοιχείων και για τον λόγο αυτόν εκδόθηκε η με αριθμό/26-11-2013 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ
Εν συνεχεία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμό πρωτ./04-06-2014 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, η οποία θυροκολλήθηκε στις 04/06/2014, ημέρα Τετάρτη και ώρα 14:00 στην κατοικία του διαχειριστή της προσφεύγουσας, επί της οδού, καθόσον αυτός αναζητήθηκε και δεν βρέθηκε στην κατοικία του.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η συνταχθείσα έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, δεν αποτελεί πράξη συμμόρφωσης σύμφωνα με το διατακτικό της ανωτέρω απόφασης του ΔΕΦΘες ούτε με το νόμο, γιατί δεν αναφέρει σε ποιο ακριβώς τόπο συντάχθηκε, δεν επιδόθηκε στην έδρα της ούτε συντάχθηκε σε αυτήν και δεν επιδόθηκε στον ίδιο τον διαχειριστή, αλλά θυροκολλήθηκε στην κατοικία του, δίχως να αναφέρεται στην έκθεση ότι έγινε προσπάθεια να βρεθεί στο χώρο εργασίας του και τούτο κατέστη ανέφικτο, απορρίπτονται καθόσον εν προκειμένω

- Τα φορολογικά στοιχεία, ήδη βρίσκονταν από την πρώτη μη νόμιμη κατάσχεσή τους στο αρχείο του προϊσταμένου της ΔΟΥ (τα οποία είχαν παραληφθεί με την από 02/10/1995 Απόδειξη Παραλαβής της ΥΠΕΔΑ Θεσσαλονίκης) και επομένως δεν ήταν δυνατόν να γίνει νέα κατάσχεση των ήδη ευρισκομένων στη ΔΟΥ στοιχείων, αλλά η υπ' αριθμ./2014 έκθεση κατάσχεσης, συντάχθηκε αποκλειστικά για τη θεραπεία της νομικής πλημμέλειας σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2013 απόφαση του ΔΕΦΘες.
 - Ήταν αδύνατη η εκ νέου κατάσχεση των ήδη παραληφθέντων φορολογικών στοιχείων, **υπό τις ίδιες συνθήκες** που διενεργήθηκε άπαξ (κατά τον αρχικό έλεγχο) στις 02/10/1995 η παραλαβή τους, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα **είχε ήδη προβεί σε διακοπή εργασιών στις 25/06/07** και δεν ήταν δυνατή 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 114813/780/0015/28.11.2007).
 - Για την κοινοποίηση της υπ' αριθμ./2014 έκθεσης κατάσχεσης, καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια ανεύρεσης του διαχειριστή της προσφεύγουσας από δύο εφοριακούς υπάλληλους, οι οποίοι μετέβησαν στην κατοικία του επί της οδούΘεσσαλονίκης, στην οποία δεν βρέθηκε ούτε ο ίδιος, ούτε άλλος σύνοικος ή συγγενής ή μέλος του προσωπικού και θυροκολλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κ.Δ.Δικ παρουσία μάρτυρος (ΠΟΛ 1110/18.09.2006). Δεν κοινοποιήθηκε η έκθεση κατάσχεσης στο χώρο εργασίας του διαχειριστή, καθόσον μετά τη διακοπή εργασιών της προσφεύγουσας, δεν ήταν γνωστή στην Υπηρεσία άλλη διεύθυνση επαγγελματικής δραστηριότητας.
 - Επιπλέον, εφόσον με δικαστική απόφαση ακυρωθεί πράξη για τυπικό λόγο, το Δημόσιο έχει δικαίωμα να επαναλάβει την πράξη (επανάληψη διαδικασίας), αφού τηρήσει προηγουμένως τον τύπο του οποίου η έλλειψη προκάλεσε την ακύρωση της πράξης [ΣΤΕ 5133/1995, 3965/2012]. Όμως εφόσον είναι ακατόρθωτη η σύνταξη της έκθεσης κατάσχεσης υπό τις ίδιες συνθήκες κατά τις οποίες είχαν παραληφθεί τα φορολογικά στοιχεία από τον αρχικό έλεγχο (και τις οποίες απαιτούν ΣΤΕ 60/2013, 4302/2012, 3343/2011, 1076/2011), **αποκλείεται η επανέκδοση νέων καταλογιστικών πράξεων, και απεμπολείται το δικαίωμα του δημοσίου για επανάληψη διαδικασίας.**
- iii. **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **5 §§ 1, 2 και 3** του **N.4174/2014 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013]**, ορίζεται ότι «**1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διο-**

ίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, ..., β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή ..., ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά ..., ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή ..., ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **50 § 1** του **N. 2717/1999 [ΦΕΚ Α' 97/17-05-99]**, ορίζεται ότι «Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις», με τις διατάξεις του άρθρου **51 § 1** του ίδιου νόμου ορίζεται ότι «αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους» και με τις διατάξεις του άρθρου **55 § 1 περ.α** του ίδιου νόμου ορίζεται ότι «Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση, αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση».

Στην προκείμενη περίπτωση, η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **17/10/2014** από τον δικαστικό επιμελητή, ο οποίος στην με αριθμό Β' έκθεση επίδοσης βεβαιώνει ότι **επέδωσε** την εν λόγω πράξη **στον ίδιο τον**, νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, τον οποίο βρήκε στην κατοικία του, επί της οδού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου **5 § 3** του **N. 4174/2013**, όπου προβλέπεται ότι η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προστίμου, καθόσον η εταιρία έχει λυθεί και διαλυθεί κάνοντας οριστική διακοπή εργασιών στην ΔΟΥ, δημοσιεύοντας τη διάλυση αρμοδίως και πριν επιβληθεί και επιδοθεί το εν λόγω πρόστιμο θα έπρεπε να ζητήσει τη δικαστική αναβίωση της εταιρίας και τον ορισμό νόμιμου εκπροσώπου αυτής από το αρμόδιο Ειρηνοδικείο. Οι ισχυρισμοί αυτοί **απορρίπτονται** καθόσον νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη στο όνομα της λυθείσας εταιρείας, γιατί ανάγεται στη διαχειριστική περίοδο 1994, κατά την οποία υφίστατο το εν λόγω νομικό πρόσωπο. Η ανωτέρω πράξη κοινοποιείται σε όλους τους εταίρους, οι οποίοι μπορούν να ασκήσουν προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού πρωτοδικείου, είτε όλοι μαζί είτε ο καθένας χωριστά, **ΣτΕ 2579/1998**. Επιπλέον είναι άκυρη η κοινοποίηση προς λυθείσα εταιρία, εφόσον δεν γίνεται προς τους εκκαθαριστές αυτής, ή, αν περατώθηκε η εκκαθάριση, προς όλους τους τέως εταίρους της, **ΣτΕ 3010/1993**, ενώ νόμιμη

είναι η έκδοση και κοινοποίηση πράξης στους εταίρους λυθείσας επιχείρησης οι οποίοι έχουν δικαίωμα άσκησης ενδίκων μέσων από κοινού ή ο καθένας χωριστά, **ΣτΕ 1877/1990**.

Ισχυρίζεται ακόμα ότι ακόμη και εάν θεωρηθεί ως έγκυρη η επίδοση στον τελευταίο νόμιμο εκπρόσωπο, ούτε αυτό συνέβη, καθόσον η διαδικασία του άρθρου 54 ΚΔΔ προβλέπεται μόνον στην περίπτωση που βεβαιώνεται ότι δεν κατέστη εφικτή η κοινοποίηση με κάποιον από τους τρόπους που πρώτα αναφέρονται στο άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 απορρίπτεται επίσης, καθόσον με τις διατάξεις της ΑΥΟ **ΠΟΛ 1188/2011** [ΦΕΚ Β' 1993/08-09-11], όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της απόφασης **ΔΕΛ Α1139948/2012** [ΦΕΚ Β' 2756/11-10-12], οι οποίες εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου **8 § 6** του **Ν. 3943/2011** [ΦΕΚ Α' 66/31-03-2011], προβλέπεται ότι «*καταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές*».

Οι ισχυρισμοί που επικαλείται η προσφεύγουσα με τον τρίτο λόγο της παρούσας, **απορρίπτονται** επίσης και από το γεγονός ότι η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου που διενεργήθηκε σε επανάληψη διαδικασίας, με το υπ' αριθμ./30-06-2014 σημείωμα διαπιστώσεων και την υπ' αριθμ./30-06-2014 Προσωρινή Πράξη επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ, στα οποία και απάντησε με το υπ' αριθμ./21-07-2014 έγγραφό της. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την τυχόν πλημμελή κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ΣτΕ 2124/2012.

- iv. **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.2238/1995** [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./2013 Απόφαση του Δ.Εφ.Θεσ/κης κοινοποιήθηκε στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ στις 21/11/2013 και η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 17/10/2014, πριν δηλαδή από την παρέλευση έτους από την κοινοποίηση της Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου και επομένως ο τέταρτος λόγος προσφυγής που επικαλείται η προσφεύγουσα, **απορρίπτεται ως απαράδεκτος**.

- v. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάζεται την αρχή της εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση και η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον μετά από 20 έτη δεν κρατά αντιγραφα των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης, ώστε να αντιλέξει στα πορίσματα του ελέγχου και ότι δεν μπορεί να επιβληθεί πρόστιμο του ΚΒΣ από τη στιγμή που δεν έχει υποχρέωση τήρησης των βιβλίων και στοιχείων αυτών σήμερα, **απορρίπτεται**, καθόσον με τις διατάξεις του άρθρου **21 § 2** του **Π.Δ 186/1992** [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992], όπως ίσχυε κατά τη χρήση 1994, είχε υποχρέωση τήρησης των βιβλίων και των στοιχείων. «*Τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται*

έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορούν. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

- vi. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται 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 και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, 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 19/08/2014 έκθεση ελέγχου των ελεγκτή (η οποία υπεγράφη από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ την 11/09/2014), περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτήν, 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 προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

- vii. **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί καθόσον κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 34 § 2 του Π.Δ 186/1992 και του άρθρου 5 § 3 του Ν. 2523/1997, επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη ένα ενιαίο πρόστιμο για την λήψη των επίδικων έξι (6) εικονικών στοιχείων ύψους 780.295,23 €, ενώ έπρεπε βάσει των παραπάνω διατάξεων να επιβληθεί αυτοτελές πρόστιμο για κάθε ένα από τα παραπάνω στοιχεία, ήτοι έξι (6) αυτοτελή πρόστιμα κι όχι ένα ενιαίο.

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10 εδάφ. β' του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α'179/11-09-97], όπως αυτό αντικαταστάθηκε και ισχύει κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο, ισάριθμα με τα έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία αυτοτελή πρόστιμα για τις αποδιδόμενες σε αυτήν παραβάσεις της λήψης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο λόγος ακυρώσεως της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον **το ένδικο πρόστιμο υπολογίστηκε νόμιμα και ορθά** από την αρμόδια φορολογική αρχή, ενώ, ορθά, επίσης, επιβλήθηκε αυτό με την προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι με μία πράξη διότι πρόκειται, εν προκειμένω, για περίπτωση αυτοτελούς παράβασης η οποία διαπράχθηκε εντός της αυτής διαχειριστικής περιόδου (1/1/2004-31/12/2004) και επαναλήφθηκε τόσες φορές όσα και τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκάστου των οποίων η καθαρή αξία, προκύπτει από την από 11/09/14 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/09/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **12/11/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της ήδη λυθείσας επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών, που έδρευε στο Θεσσαλονίκης επί της, κατά της υπ' αριθμ. / **11-09-2014** Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της προϊσταμένης της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 780.295,23 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).