



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.12.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2007

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4

ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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 υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 7.110,56 €, λόγω μη θεώρησης – τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) (πρόστιμο ποσού 195,33 €) και λόγω μη ζήτησης – λήψης και συνεπώς μη έκδοσης συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) τουλάχιστον σε μία περίπτωση συνολικής καθαρής αξίας 27.660,92 € (πρόστιμο ποσού 6.915,23 €).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.000,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου.

Ο ανωτέρω έλεγχος αφορά σε επανάληψη διαδικασίας βάσει των με αριθ./2017 και/2017 αποφάσεων του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις οποίες το δικαστήριο ακύρωσε την με αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και την με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 και ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που παραβιάστηκε και ειδικότερα να διενεργηθεί νομοτύπως μια κατάσχεση στην έδρα της επιχείρησης των στοιχείων που είχαν αρχικά κατασχεθεί από το ΣΔΟΕ ΠΔ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ και στη συνέχεια από την ΥΠΕΕ ΠΔ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ στο γραφείο της Υπηρεσίας και να επιδοθεί η σχετική έκθεση κατάσχεσης στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η διαχειριστική χρήση 2001 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

- 2) Οι αποφάσεις/2017 και/2017 ρητά αναφέρουν τους όρους και τον τρόπο που έπρεπε να πραγματοποιηθεί η κατάσχεση. Ωστόσο και πάλι δεν τηρήθηκε ο απαιτούμενος τύπος που ορίζουν οι ανωτέρω αποφάσεις με αποτέλεσμα οι σχετικές πράξεις να είναι νομικά πλημμελείς και για το λόγο αυτό ακυρωτέες.
- 3) Η στάση της φορολογικής αρχής παραβιάζει την αρχή της εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση και την αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «6. 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 έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 παρ. 2 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «Προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει όταν περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- οι με αριθ./2017 και/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, βάσει των οποίων διενεργήθηκε η επανάληψη διαδικασίας και η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, επιδόθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την/07/2017, ως προκύπτει από την αναγραφόμενη ημερομηνία στο φωτοαντίγραφο των ανωτέρω αποφάσεων,

- σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η Διοίκηση όφειλε να διενεργήσει επανάληψη διαδικασίας, να εκδώσει εκ νέου και να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα μέσα σε ένα έτος, ήτοι έως τις/07/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 και οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001, αφού τηρήσει την προβλεπόμενη από το άρθρο 36 παρ. 3,4 και 5 του Π.Δ. 186/1992 διαδικασία της κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων,

- οι προσβαλλόμενες πράξεις, δη η υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 και η υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εκδόθηκαν στις και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις07.2018, ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν.Δ. 2238/1994 προθεσμίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, οι αρχικές πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ι' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ το έτος 2003 και ειδικότερα εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και η υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου για την παράβαση του Φ.Π.Α.. Με τις υπ' αριθ./2009 και/2009 αποφάσεις του το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης δέχτηκε τις προσφυγές του προσφεύγοντα ακυρώνοντας τις προαναφερθείσες αποφάσεις επιβολής προστίμου και ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ι' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που παραβιάστηκε. Εν συνεχεία, στα πλαίσια της ως άνω επανάληψης διαδικασίας η Δ.Ο.Υ. Ι' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξέδωσε την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 για την παράβαση του Φ.Π.Α..

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των αρχικών πράξεων (υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου για την παράβαση του Φ.Π.Α.) το έτος 2003 καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2001 παραγραφόταν στις 31/12/2007.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «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 επομένης παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφο του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή. Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2.3 της ΠΟΛ. 1257/23.10.1998 ορίζεται ότι: «Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον υπόχρεο ή στο παριστάμενο πρόσωπο, όπως τα πρόσωπα αυτά αναλυτικά αναφέρονται στην ανωτέρω παρ. 2.2. Αν αρνηθούν να υπογράψουν την έκθεση κατάσχεσης, το γεγονός αναγράφεται ρητά στην έκθεση (άρθρο 52 του ΚΦΔ). Διευκρινίζεται ότι, στην περίπτωση αυτή, επιτρέπεται η θυροκόλληση στο κατάστημα ή γραφείο του υπόχρεου (άρθρο 65 του ΚΦΔ)».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. II της ΠΟΛ. 1110/18.09.2006 ορίζεται ότι: «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 συνεταίρο 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 συνεταίρο 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 συνεταίρος 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, συνεταίρος 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 ιδίων 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 συνέταιρος κ.λπ.

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

Τέλος σημειώνεται ότι το άρθρο 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης) παρατίθεται στην 1025532/309/0015/18.3.2003 διαταγή μας, όσον αφορά δε το περιεχόμενο της έκθεσης κατάσχεσης σχετικές οδηγίες έχουν δοθεί με την 1119619/739/0015/ΠΟΛ.1257/23.10.1998 διαταγή μας.»

Επειδή, εν προκειμένω στις με αριθ./2017 και/2017 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης αναφέρεται ότι: «... Εν προκειμένω, εφ' όσον η αρχική πράξη της φορολογικής αρχής είχε ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής, λόγω μη συντάξεως νόμιμης εκθέσεως κατασχέσεως, απαιτείτο εκ νέου τήρηση της σχετικής διαδικασίας, συνισταμένης, ειδικότερα, σε κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του προσφεύγοντος, σύνταξη επί τόπου, κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως, υπογραφή της από τον τελευταίο και επίδοση προς αυτόν αντιγράφου της εν λόγω εκθέσεως. Συνεπώς, εφ' όσον δεν τηρήθηκε εκ νέου η διαδικασία αυτή, τα έγγραφα που συντάχθηκαν σε αντικατάσταση της προγενέστερης έκθεσης παραλαβής δεν πληρούν τους όρους της έγκυρης κατά το άρθρο 36 του Κ.Β.Σ. εκθέσεως για την αφαίρεση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (απόδειξης Κ.Τ.Ε.Λ. Αττικής και cd, η πραγματογνωμοσύνη επί των οποίων αποτέλεσε το νόμιμο έρεισμα της σύνταξης της έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης), η δε πρόσκληση, τηλεφωνική και γραπτή, από τα αρμόδια όργανα της ελεγκτικής αρχής προς τον προσφεύγοντα να προσέλθει στα γραφεία της τελευταίας δεν αναπληρώνει την έλλειψη του επίμαχου ουσιώδους τύπου. .. Ενόψει των ανωτέρω και σύμφωνα με όσα σχετικώς αναφέρονται στη μείζονα σκέψη, η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου κατά τη διαδικασία έκδοσής της, Κατόπιν αυτών, η παρούσα υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στην Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (με την οποία συγχωνεύτηκε η αρχικώς διάδικη Ι' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ), προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που παραβιάστηκε και ειδικότερα να διενεργηθεί νομοτύπως κατάσχεση των προαναφερόμενων στοιχείων και να επιδοθεί η σχετική έκθεση στον προσφεύγοντα. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 424/2017 και ειδικότερα την 4^η σκέψη αυτής ορίζεται ότι: «Επειδή όπως συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις, σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής

αρχής, η τήρηση της διαγραφομένης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής περί επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής για τον τυπικό λόγο ότι δεν έχει συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο απαιτείται η εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣτΕ 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.). Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως.»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξέδωσε την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, όπως αυτός ορίζεται στις υπ' αριθμ./2017 και/2017 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Συνεπεία της προαναφερθείσας εντολής συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 της ανωτέρω φορολογικής αρχής επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997.

Επειδή, στις ενέργειες – παρατηρήσεις παρόντος ελέγχου, σελίδες 6 και 7 της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 της ανωτέρω φορολογικής αρχής του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, αναγράφεται: «Επειδή, ο ελεγχόμενος προσήλθε στην Υπηρεσία μας και υπέβαλε την με αριθ. πρωτ.2018 υπεύθυνη δήλωση Ν. 1599/86 με την οποία μας δήλωσε ότι δεν διαθέτει επαγγελματική έδρα, η κατάσχεση διενεργήθηκε στα γραφεία της Υπηρεσίας μας στην οδό Βαλαωρίτου 18 παρουσία του ελεγχόμενου, συντάχθηκε η με αριθ.2018 έκθεση κατάσχεσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24 και 25 του Ν. 4174/2013 αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε αμέσως στον ελεγχόμενο και με την οποία:

- κατασχέθηκαν τα χίλια τριάντα επτά (1.037) CD με μουσικά κομμάτια τα οποία μας παραδόθηκαν από το Α΄ Τελωνείο Εισαγωγών – Εξαγωγών Θεσσαλονίκης,
- για τα δε εννέα χιλιάδες τριακόσια πέντε (9.035) CD που περιείχαν μουσικά κομμάτια, επτακόσια σαράντα δύο (742) CD που περιείχαν παιχνίδια και προγράμματα, τα οποία από πραγματογνωμοσύνη διαπιστώθηκε ότι έχουν αναπαραχθεί παράνομα με τη χρήση Η/Υ χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί ο τόπος, ο χρόνος και ο κατασκευαστής, δεκαοκτώ (18) CD που περιέχουν αρχεία εικόνας με φωτογραφίες εξωφύλλων νόμιμων ψηφιακών δίσκων, σαράντα επτά (47) δείκτες με γράμματα της αλφαβήτου και λατινικών χαρακτήρων και μία απόδειξης ΚΤΕΛ με Νο2000, τα οποία είχαν κατασχεθεί με την υπ' αριθ.2009 έκθεση κατάσχεσης η οποία διενεργήθηκε στα γραφεία της ΥΠ.Ε.Ε. ΠΔ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ήταν ανέφικτη η κατάσχεσή τους αφού έχουν καταστραφεί μετά την έκδοση της υπ' αριθ./2014 καταδικαστικής απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Κακουρηγημάτων Θεσσαλονίκης κατά του και την αριθ. πρωτ.2017 Εισαγγελική παραγγελία της Εισαγγελίας Εφετών Θεσσαλονίκης, προς την Υπηρεσία τους, για εκτέλεση του διατακτικού της ως άνω απόφασης που επικυρώνει την από2002 Έκθεση Κατάσχεσης, του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, και διατάσει την δήμευση και καταστροφή των κατασχεμένων.

Ύστερα από τις παραπάνω ενέργειες που αφορούσαν τη «θεραπεία» των νομικών πλημμελειών εξαιτίας των οποίων ακυρώθηκαν η υπ' αριθ. και η υπ' αριθ. Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ι΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, συντάσσεται εκ νέου η παρούσα έκθεση ελέγχου σε βάρος του ελεγχόμενου και παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις ελέγχου.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα TAXIS ο προσφεύγων:

- α) κατά τη διάπραξη των υπό κρίση παραβάσεων και ειδικότερα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2001 δεν είχε κάνει έναρξη εργασιών,
 - β) προέβη σε έναρξη εργασιών στις2003 και διακοπή εργασιών στις2006,
 - γ) με την υπ' αριθ. πρωτ.2018 υπέβαλλε υπεύθυνη δήλωση στην Δ.Ο.Υ. Δ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με την οποία δήλωσε ότι δεν διαθέτει επαγγελματική έδρα,
- συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή και σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 424/2017 διενήργησε την κατάσχεση στα γραφεία της ελλείψει επαγγελματικής έδρας του προσφεύγοντα.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί νομικής πλημμέλειας των πράξεων και παραβίασης των αρχών της εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση και της χρηστής διοίκησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

.....

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001

Πρόστιμο	7.110,56€
----------	-----------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001

Πρόστιμο	1.000,00€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.