



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604582

Καλλιθέα 03 /10/ 2022

Αριθμός Απόφασης 3052

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **09-05-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, α)της χήρας το γένος με ΑΦΜ κατοίκου επί της οδού αρ., β)της του με ΑΦΜ κατοίκου επί της οδού αρ..... και γ) του με ΑΦΜ κατοίκου επί της οδού αρ. κατά:

-Του υπ' αριθμ.ΙΔ/2022 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρο 7§3&5-ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/1996,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09-05-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, α)της χήρας το γένος, με ΑΦΜ, β)της του, με ΑΦΜ, και γ) του, με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α) Όπως προκύπτει από την από 15/03/2000 Έκθεση Ελέγχου των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ:, και που διαβιβάσθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ι' ΑΘΗΝΩΝ, κατά τον έλεγχο που διενήργησαν την 05/09/1997 στην ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ διαπίστωσαν ότι η ατομική επιχείρηση είχε υποπέσει σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), ως κάτωθι:

α) Κατά τη διαχ/κή περίοδο 01/01/1995 - 31/12/1995 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία:

1)Το με αριθ.:/1995, καθαρής αξίας 10.000.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης - Δελτίο αποστολής (σειράς Α'), έκδοσης - με Α.Φ.Μ.:,

2)Το με αριθ.:/1995, καθαρής αξίας 9.850.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης -Δελτίο αποστολής (σειράς Α'), έκδοσης - με Α.Φ.Μ.:,

3)Το με αριθ.:/1995, καθαρής αξίας 5.250.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης -Δελτίο αποστολής (σειράς Α'), έκδοσης - με Α.Φ.Μ.:,

4)Το με αριθ.:/1995, καθαρής αξίας 9.800.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, έκδοσης - με Α.Φ.Μ.:,

5)Το με αριθ.:/1995, καθαρής αξίας 4.370.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης -Δελτίο αποστολής, έκδοσης, με Α.Φ.Μ.:

β) Κατά τη διαχ/κή περίοδο 01/01/1996 - 31/12/1996 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία:

1)Το με αριθ.:/1996, καθαρής αξίας 19.600.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης - Δελτίο αποστολής (σειράς Α'), έκδοσης, με Α.Φ.Μ.:,

2)Το με αριθ.:/1996, καθαρής αξίας 5.000.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, έκδοσης, με Α.Φ.Μ.:,

3)Το με αριθ.:/1996, καθαρής αξίας 5.000.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, έκδοσης, με Α.Φ.Μ.:,

4)Το με αριθ.:/1996, καθαρής αξίας 4.777.500 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης, καθώς και το με αριθ.:/1996 πρωτότυπο Δελτίο αποστολής, έκδοσης, με Α.Φ.Μ.:

5)Το με αριθ.:/1996, καθαρής αξίας 2.793.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης, καθώς και το με αριθ.:/1996 πρωτότυπο Δελτίο αποστολής, έκδοσης, με Α.Φ.Μ.:

Τα ανωτέρω κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων: 2 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2, 19 παρ. 1, 30 παρ. 7 και 32 παρ. 1, 2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/90 και του άρθρου 5 παρ. 10, περίπτ. β', του Ν. 2523/97, όπως ίσχυαν τότε.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις εκδόθηκαν τότε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ι' ΑΘΗΝΩΝ οι υπ. αριθ./2000 και/2000 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) αντίστοιχα.

Β) -Με την από 05/04/2005 (αριθ. καταχ.: ΑΒΕΜ/2010) έφεση, η οποία παραπέμφθηκε να δικασθεί την 05/05/2011 από το Διοικητικό Εφετείο - Τμήμα 8° Τριμελές διά της υπ αριθ.:/2009 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία (απόφαση ΣτΕ) αναιρέθηκε η υπ αριθ.:/2006 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, διώκετο η εξαφάνιση της υπ αριθ.:/2004 οριστικής απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, διά της οποίας έγινε δεκτή η από 22/11/2000 προσφυγή του εφεσίβλητου και ακυρώθηκε η ως άνω με αριθ.:/2000 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ι' ΑΘΗΝΩΝ.

-Ομοίως με την από 13/04/2005 (αριθ. καταχ.: ΑΒΕΜ/2010) έφεση, η οποία παραπέμφθηκε να δικασθεί την 05/05/2011 από το Διοικητικό Εφετείο - Τμήμα 8° Τριμελές διά της υπ αριθ.:/2009 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία (απόφαση ΣτΕ) αναιρέθηκε η υπ αριθ.:/2006 απόφαση του Διοικητικού

Εφετείου, διώκετο η εξαφάνιση της υπ αριθ.:/2004 οριστικής απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, διά της οποίας έγινε δεκτή η από 22/11/2000 προσφυγή του εφεσίβλητου και ακυρώθηκε η ως άνω με αριθ./2000 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ι΄ ΑΘΗΝΩΝ.

Στη συνέχεια με τις υπ αριθ.:...../2011 και/2011 αποφάσεις του το 8° Τριμελές Διοικητικό Εφετείο απέρριψε τις σχετικές με α/α και εφέσεις του Ελληνικού Δημοσίου, με το αιτιολογικό ότι δεν εκλήθη ο ελεγχόμενος προς ακρόαση και κατά συνέπεια δεν τηρήθηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας προ της έκδοσης των ως άνω Α.Ε.Π.

Κατόπιν τούτου και σύμφωνα με την απόφαση:/638/0015 ΠΟΛ 1110/18-09-2006, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ (όπως προαναφέραμε η Δ.Ο.Υ. Ι΄ ΑΘΗΝΩΝ συγχωνεύθηκε αργότερα με την Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ) εξέδωσε στη συνέχεια την υπ αριθ.:/2012 Εντολή **Επανάληψης Διαδικασίας** Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. προς τους ελεγκτές: και

Προς τούτο και αφού ο ελεγχόμενος είχε αποβιώσει από την 18/06/2011, οι ανωτέρω ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. προέβησαν στη συνέχεια στις παρακάτω ενέργειες προς τους ως κάτω κληρονόμους αυτού:

1) Ως προς τον κληρονόμο του, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου: -, θυροκόλλησαν στην οικία του στις 25/10/2012, αφού κατά τη σχετική επίσκεψη δεν τον βρήκαν σε αυτήν, την με αριθ. πρωτ./12 Απόδειξη Παράδοσης με την οποία του παρέδωσαν τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία και στη συνέχεια (θυροκόλλησαν) την με αριθ. πρωτ./12 Έκθεση Κατάσχεσης με την οποία προέβησαν αμέσως μετά στην κατάσχεση αυτών. Επίσης θυροκόλλησαν και πάλι στην οικία του στις 07/11/2012, αφού επίσης κατά τη σχετική επίσκεψη δεν τον βρήκαν σε αυτήν, την με αριθ. πρωτ.: Κλήση για ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/99, με την οποία του ζητούσαν να εκθέσει τις απόψεις του ως προς τις ανωτέρω παραβάσεις.

2) Ως προς την κληρονόμο του, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου: -, θυροκόλλησαν στην οικία της στις 25/10/2012. αφού κατά τη σχετική επίσκεψη δεν την βρήκαν σε αυτήν, την με αριθ. πρωτ./12 Απόδειξη Παράδοσης με την οποία της παρέδωσαν τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία και στη συνέχεια (θυροκόλλησαν) την με αριθ. πρωτ./12 Έκθεση Κατάσχεσης με την οποία προέβησαν αμέσως μετά στην κατάσχεση αυτών. Επίσης θυροκόλλησαν και πάλι στην οικία της στις 07/11/2012. αφού επίσης κατά τη σχετική επίσκεψη δεν την βρήκαν σε αυτήν, την με αριθ. πρωτ.: Κλήση για ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/99, με την οποία της ζητούσαν να εκθέσει τις απόψεις της ως προς τις ανωτέρω παραβάσεις.

3) Ως προς την κληρονόμο του, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου: -, θυροκόλλησαν στην οικία της στις 25/10/2012 αφού κατά τη σχετική επίσκεψη δεν την βρήκαν σε αυτήν, την με αριθ. πρωτ./12 Απόδειξη Παράδοσης με την οποία της παρέδωσαν τα ως άνω εικονικά

φορολογικά στοιχεία και στη συνέχεια (θυροκόλλησαν) την με αριθ. πρωτ./12 Έκθεση Κατάσχεσης με την οποία προέβησαν αμέσως μετά στην κατάσχεση αυτών. Επίσης θυροκόλλησαν και πάλι στην οικία της στις 07/11/2012. αφού επίσης κατά τη σχετική επίσκεψη δεν την βρήκαν σε αυτήν, την με αριθ. πρωτ.: **Κλήση για ακρόαση** του άρθρου 6 του Ν.2690/99, με την οποία της ζητούσαν να εκθέσει τις απόψεις της ως προς τις ανωτέρω παραβάσεις.

Στη συνέχεια, στις 16/11/2012, υπεβλήθη στην Δ.Ο.Υ. το υπ αριθ. πρωτ.:/2012 υπόμνημα των ως άνω κληρονόμων με το οποίο αρνούνταν τις παρατυπίες περί της τήρησης των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Οι ισχυρισμοί των ωστόσο ήσαν αβάσιμοι, αστήρικτοι, αναπόδεικτοι και δεν αναιρούσαν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Κατόπιν τούτου, κατά την ανωτέρω Επανάληψη Διαδικασίας, ο έλεγχος, βασιζόμενος στην από 15/03/2000 Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη σε καταλογισμό των ανωτέρω παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσεων 1995 και 1996 **κατά σύννομο τρόπο** ως άνω και σε αντικατάσταση των ακυρωθεισών Α.Ε.Π./2000 και/2000, με τις υπ αριθ./2012 και/2012 αντίστοιχα.

Οι ως άνω νέες Α.Ε.Π./2012 και/2012 κοινοποιήθηκαν (με θυροκόλληση αφού δεν βρέθηκαν) στις 21/12/2012 στους ως άνω κληρονόμους στις οικίες τους, μετά της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Επανάληψης Διαδικασίας, από ένα αντίγραφο προς καθένα εξ αυτών αντίστοιχα. Ωστόσο στη συνέχεια οι ανωτέρω κληρονόμοι του αποβιώσαντος προσέφυγαν με την από 18/01/2013 (αριθ. καταχ.: ΑΒΕΜ/2013) προσφυγή τους προς το Διοικητικό Εφετείο κατά του Ελληνικού Δημοσίου και της ως άνω με αριθ./2012 Α.Ε.Π., προβάλλοντας ότι οι ανωτέρω συνταχθείσες, Απόδειξη Παράδοσης και Έκθεση Κατάσχεσης είναι μη νόμιμες καθώς βεβαιώνουν ενέργειες που όμως δεν πραγματοποιήθηκαν από την φορολογική αρχή. Συγκεκριμένα προέβαλαν ότι η ανωτέρω Απόδειξη Παράδοσης βεβαιώνει μεν την υλική ενέργεια της παράδοσης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων σε έκαστο των προσφευγόντων, πλην όμως αυτή ουδέποτε έγινε, καθώς η εν λόγω Απόδειξη Παράδοσης επιδόθηκε διά θυροκόλλησης και στην πραγματικότητα τα στοιχεία αυτά βρίσκονταν στην κατοχή της φορολογικής αρχής ανελλιπώς μετά την αφαίρεση τους από την επαγγελματική εγκατάσταση του το έτος 1997 και δεν επεστράφησαν προκειμένου να κατασχεθούν νομότυπα. Το Διοικητικό Εφετείο με την υπ αριθ:/2014 απόφαση του, παρέπεμψε την υπόθεση να εκδικασθεί από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών, το οποίο με την σειρά του έκανε δεκτή την ανωτέρω προσφυγή και ακύρωσε, με την υπ αριθ.:/2021 Απόφαση του, την ως άνω με αριθ.:/2012 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, αναπέμποντας την υπόθεση στην Διοίκηση για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας, αναφέροντας τα εξής:

«Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη ότι: α) σύμφωνα με τις προεκτεθείσες διατάξεις οι εκθέσεις κατάσχεσης συνοδεύουν και πιστοποιούν τη διενέργεια υλικής πράξης εντασσόμενης στη συγκεκριμένη διαδικασία, με συνέπεια να μην νοείται η σύνταξη τους

χωρίς τη διενέργεια της αντίστοιχης υλικής πράξης, β) εν προκειμένω με την προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ Αθηνών αποδίδεται στον ελεγχόμενο η παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 1995, γ) αυτή (προσβαλλόμενη πράξη) εκδόθηκε μετά την/2012 εντολή του Διευθυντή της ως άνω Δ.Ο.Υ για επανάληψη της διαδικασίας και προς αντικατάσταση της ακυρωθείσας με την/2011 εφετειακή απόφαση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ για την ίδια χρήση, δ) η φορολογική Αρχή, αν και δεν υποχρεούνταν προς τούτο (σχετ. η προαναφερόμενη με αριθμό/2011 εφετειακή απόφαση).

εντούτοις προέβη, κατ' επανάληψη της διαδικασίας, σε νέα κατάσχεση των κρίσιμων στοιχείων και συγκεκριμένα συνέταξε τη με αρ. Πρωτ:/2012 απόδειξη παράδοσης των παραληφθέντων από το ΣΔΟΕ της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής επίμαχων δελτίων αποστολής-τιμολογίων, στην οποία ναι μεν βεβαιώνεται ότι αυτά παραδόθηκαν στους προσφεύγοντες κληρονόμους, πλην όμως αυτό δε συνέβη καθώς η εν λόγω απόδειξη παράδοσης θυροκολλήθηκε στην κατοικία εκάστου των προσφευγόντων και μάλιστα ξεχωριστά αφού δε διαμένουν άπαντες στην ίδια διεύθυνση, και ε) ως εκ τούτου η επακολουθήσασα με αριθμό/2012 έκθεση κατάσχεσης συντάχθηκε χωρίς να μεσολαβήσει πραγματικά υλική παράδοση και, στη συνέχεια, κατάσχεση των επίμαχων στοιχείων, (το Δικαστήριο) κρίνει ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής του ένδικου προστίμου, που εκδόθηκε βάσει των ανωτέρω εκθέσεων, πάσχει από νομική πλημμέλεια και πρέπει να ακυρωθεί, παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των υπόλοιπων λόγων της προσφυγής καθώς και των πρόσθετων λόγων.»

Ομοίως οι ανωτέρω κληρονόμοι του αποβιώσαντος προσέφυγαν επίσης με την από 18/01/2013 (αριθ. καταχ.: ΑΒΕΜ/2013) προσφυγή τους προς το Διοικητικό Εφετείο κατά του Ελληνικού Δημοσίου και της ως άνω με αριθ. /2012 Α.Ε.Π., προβάλλοντας τους ίδιους ως άνω ισχυρισμούς, ήτοι ότι οι ανωτέρω συνταχθείσες: Απόδειξη Παράδοσης και Έκθεση Κατάσχεσης είναι μη νόμιμες καθώς βεβαιώνουν ενέργειες που όμως δεν πραγματοποιήθηκαν από την φορολογική αρχή. Συγκεκριμένα προέβαλλαν ομοίως ότι η ανωτέρω Απόδειξη Παράδοσης βεβαιώνει μεν την υλική ενέργεια της παράδοσης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων σε έκαστο των προσφευγόντων, πλην όμως αυτή ουδέποτε έγινε, καθώς η εν λόγω Απόδειξη Παράδοσης επιδόθηκε διά θυροκόλλησης και στην πραγματικότητα τα στοιχεία αυτά βρίσκονταν στην κατοχή της φορολογικής αρχής ανελλιπώς μετά την αφαίρεση τους από την επαγγελματική εγκατάσταση του το έτος 1997 και δεν επεστράφησαν προκειμένου να κατασχεθούν νομότυπα. Το Διοικητικό Εφετείο, με την υπ αριθ:/2014 απόφαση του, παρέπεμψε την υπόθεση να εκδικασθεί από το Διοικητικό Πρωτοδικείο, το οποίο με την σειρά του έκανε δεκτή την ανωτέρω προσφυγή και ακύρωσε, με την υπ αριθ.:/2021 Απόφαση του, την ως άνω με αριθ.:/2012 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, αναπέμποντας την υπόθεση στην Διοίκηση για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας, αναφέροντας τα εξής:

«Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη ότι: α) σύμφωνα με τις προεκτεθείσες διατάξεις οι εκθέσεις κατάσχεσης συνοδεύουν και πιστοποιούν τη διενέργεια υλικής πράξης εντασσόμενης στη συγκεκριμένη διαδικασία, με συνέπεια να μην νοείται η σύνταξη τους χωρίς τη διενέργεια της αντίστοιχης υλικής πράξης, β) εν προκειμένω με την προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών αποδίδεται στον ελεγχόμενο η παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 1996, γ) αυτή (προσβαλλόμενη πράξη) εκδόθηκε μετά την/2012 εντολή του Διευθυντή της ως άνω Δ.Ο.Υ για επανάληψη της διαδικασίας και προς αντικατάσταση της ακυρωθείσας με την/2011 εφετειακή απόφαση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ για την ίδια χρήση, δ) η φορολογική Αρχή, αν και δεν υποχρεούνταν προς τούτο (σχετ. η προαναφερόμενη με αριθμό/2011 εφετειακή απόφαση), εντούτοις προέβη, κατ' επανάληψη της διαδικασίας, σε νέα κατάσχεση των κρίσιμων στοιχείων και συγκεκριμένα συνέταξε τη με αρ. Πρωτ:/2012 απόδειξη παράδοσης των παραληφθέντων από το ΣΔΟΕ της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής επίμαχων δελτίων αποστολής-τιμολογίων, στην οποία ναι μεν βεβαιώνεται ότι αυτά παραδόθηκαν στους προσφεύγοντες κληρονόμους, πλην όμως αυτό δε συνέβη καθώς η εν λόγω απόδειξη παράδοσης θυροκολλήθηκε στην κατοικία εκάστου των προσφευγόντων και μάλιστα ξεχωριστά αφού δε διαμένουν άπαντες στην ίδια διεύθυνση, και ε) ως εκ τούτου η επακολουθήσασα με αριθμό/2012 έκθεση κατάσχεσης συντάχθηκε χωρίς να μεσολαβήσει πραγματικά υλική παράδοση και, στη συνέχεια, κατάσχεση των επίμαχων στοιχείων, (το Δικαστήριο) κρίνει ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής του ένδικου προστίμου, που εκδόθηκε βάσει των ανωτέρω εκθέσεων, πάσχει από νομική πλημμέλεια και πρέπει να ακυρωθεί, παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των υπόλοιπων λόγων της προσφυγής καθώς και των πρόσθετων λόγων.»

Γ) Κατόπιν των ανωτέρω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, εξέδωσε την παρούσα με αριθ./2021 Εντολή Μερικού Ελέγχου Γραφείου προς Επανάληψη της Διαδικασίας, συνεπεία των ως άνω με α/α:/2021 για τη χρήση 1995 και/2021 για τη χρήση 1996 Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα 27° Μονομελές, οι οποίες διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας, σύμφωνα με τις οποίες ακυρώνονται οι με αριθ.:/2012 και/2012 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) αντίστοιχα. Ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ., κατ επανάληψη της ως άνω διαδικασίας προέβη στις παρακάτω ενέργειες:

1) Και οι τρεις (3) κληρονόμοι του του προσεκλήθησαν από την Δ.Ο.Υ. εγγράφως δύο (2) φορές και συγκεκριμένα την 15/03/2022 και την 23/03/2022, ώστε να λάβει χώρα η υλική παράδοση και ακολούθως η κατάσχεση των στοιχείων, όπως ρητά επιτάσσει η ανωτέρω Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, χωρίς ωστόσο να παραστούν, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου.

2) Ως εκ τούτου την 28/03/2022 υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ μεταβήκανε στις οικίες των τριών

(3) κληρονόμων του του, προκειμένου να παραδώσουνε

και ακολούθως να κατασχέσουν τα αναλυτικώς αναφερόμενα στην Απόδειξη Παράδοσης και στη Έκθεση Κατάσχεσης φορολογικά στοιχεία έκδοσης 1995, αλλά και πάλι δεν κατέστη δυνατόν, αφού:

α) κατά την σχετική επίσκεψη τους στην διεύθυνση οικίας των δύο (2) εξ αυτών, ήτοι της του και του του

(μητέρα και υιός), που είχαν κοινή διεύθυνση (..... -) και επί ώρα αναμονής δεν υπήρχε στην ως άνω διεύθυνση κατοικίας κανείς τους και

β) κατά την σχετική επίσκεψη τους στην διεύθυνση οικίας της του στη διεύθυνση: - η ανωτέρω κληρονόμος αρνήθηκε να παραλάβει τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία.

Κατόπιν τούτου και κατόπιν των ως άνω ειδικών αντικειμενικών λόγων κατέστη πρακτικώς ανέφικτη η φυσική παράδοση (και ακολούθως κατάσχεση) των ήδη παραληφθέντων ως άνω φορολογικών στοιχείων και θυροκολλήθηκαν μόνο τα αντίγραφα των εντύπων της Απόδειξης Παράδοσης και της Έκθεσης Κατάσχεσης ως αναλυτικά αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω ο παρόν έλεγχος, βασιζόμενος στην από 15/03/2000 Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί και αναπόσπαστο τμήμα της από 08-04-2022 Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, προβαίνει για τις χρήσεις 1995 και 1996 σε καταλογισμό των διαπιστωθέντων παραβάσεων Κ.Β.Σ., κατά σύννομο τρόπο και σε αντικατάσταση των ακυρωθεισών Α.Ε.Π. με αριθ. /2012 και /2012, δι' επαναλήψεως διαδικασίας, ως κατωτέρω:

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος καταλογίζει παραβάσεις σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του του - Πολιτικός Μηχανικός - (ΑΦΜ:), αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, ο οποίος απεβίωσε την 18/06/2011 και άφησε κληρονόμους, ως άνω, τους:

α) του, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου: -,

β) του, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου: -,

γ) του, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου: -, ως κάτωθι:

1. Τον υπ' αριθμ. ID /2022 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5-ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/1995, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού, $115.245,78 \times 40\% = 46.098,32 \text{ €}$, διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας: 112.245.78 € και συγκεκριμένα:

-Το με αριθ.:/1995, καθαρής αξίας 10.000.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης -Δελτίο αποστολής (σειράς Α'), έκδοσης , με Α.Φ.Μ.:,

-Το με αριθ.:/1995, καθαρής αξίας 9.850.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης -Δελτίο αποστολής (σειράς Α'), έκδοσης , με Α.Φ.Μ.:,

-Το με αριθ.:/1995, καθαρής αξίας 5.250.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης -Δελτίο αποστολής (σειράς Α'), έκδοσης , με Α.Φ.Μ.:,

-Το με αριθ.:/1995, καθαρής αξίας 9.800.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, έκδοσης , με Α.Φ.Μ.:,

-Το με αριθ.:/1995, καθαρής αξίας 4.370.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης -Δελτίο αποστολής, έκδοσης , με Α.Φ.Μ.:,

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7, παραγρ. 3, περίπτ. β', του Ν. 4337/2015.

2.Τον υπ' αριθμ.ΙΔ/2022 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§3&5-ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1996, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού, $109.084,37 \times 40\% = 43.633.75 \text{ €}$, διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας: 109.084,37 € και συγκεκριμένα:

-Το με αριθ.:/1996, καθαρής αξίας 19.600.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης -Δελτίο αποστολής (σειράς Α'), έκδοσης , με Α.Φ.Μ.:,

-Το με αριθ.:/1996, καθαρής αξίας 5.000.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, έκδοσης , με Α.Φ.Μ.:,

-Το με αριθ.:/1996, καθαρής αξίας 5.000.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, έκδοσης , με Α.Φ.Μ.:,

-Το με αριθ.:/1996, καθαρής αξίας 4.777.500 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης, καθώς και το με αριθ.:/1996 πρωτότυπο Δελτίο αποστολής, έκδοσης , με Α.Φ.Μ.:

-Το με αριθ.:/1996, καθαρής αξίας 2.793.000 δρχ. πρωτότυπο Τιμολόγιο πώλησης, καθώς και το με αριθ.:/1996 πρωτότυπο Δελτίο αποστολής, έκδοσης
....., με Α.Φ.Μ.:,

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7, παραγρ. 3, περίπτ. β', του Ν.4337/2015.

Με την αρ. πρωτ./09-05-2022 ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση, του υπ' αριθμ. ID/2022 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/1995, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1)Είναι άκυρη η επίδοση δια θυροκόλλησης της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και των διάφορων διαδικαστικών πράξεων και ειδικότερα: α) Είναι άκυρη η θυροκόλληση των “αποδείξεων παράδοσης” και των “εκθέσεων κατάσχεσης”, συνεπεία υπογραφής αυτών από μάρτυρα έτερο υπάλληλο της ελεγκτικής αρχής, ενώ στο σώμα τους δεν αναγράφουν τα στοιχεία του μάρτυρα και β) Είναι άκυρη η προσβαλλόμενη, συνεπεία ακύρου και όλως εικονικής και αναληθούς κατάσχεσης των στοιχείων κατ' επανάληψη διαδικασίας.
- 2)Είναι άκυρη η προσβαλλόμενη, καθόσον η ελεγκτική αρχή α) δεν εξέτασε την υπόθεση εκ νέου από πραγματικής απόψεως, β) δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας λόγω μη κλήσης των προσφευγόντων προς ακρόαση.
- 3)Είναι άκυρη η προσβαλλόμενη, καθόσον εκδόθηκε βάσει της διάταξης του άρθρου 84§6 του ν.2238/1994, η οποία είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα, ως αντιβαίνουσα στο σύνταγμα και στην ΕΣΔΑ και σε θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου
- 4)Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς διενέργεια της παρούσας επανάληψης διαδικασίας
- 5)Επί της ουσίας. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν πραγματικές συναλλαγές, ενώ η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.

1. Ως προς την παραγραφή

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 § 1 του ν.4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής

της τελευταίας δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ν.4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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», και με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου **84 του ν.2238/1994** (Α' 151) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «1) 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, ..., 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 (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 (Α' 179), 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. ...».

Επειδή, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου **84§6 του ν.2238/1994**, η ακύρωση καταλογιστικής του φόρου πράξης, με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, λόγω διαγνωσθείσας νομικής πλημμέλειας συνιστά ακύρωση για τυπικό λόγο, εφόσον η φύση της νομικής αυτής πλημμέλειας δεν καταλείπει περιθώριο ουσιαστικής εκτίμησης των δεδομένων της υπόθεσης στο δικάσαν δικαστήριο, αλλά υποχρεώνει το τελευταίο, μόλις διαπιστώσει τη συνδρομή της, να προβεί στην ακύρωση της προσβαλλόμενης ενώπιόν του πράξης (πρβλ. **ΣτΕ 1240/2008** και **ΣτΕ 3670/1983 7μ.**).

Επειδή εφόσον υπάρχει δικαστική απόφαση που ακυρώνει την πράξη προστίμου λόγω νομικής πλημμέλειας είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας απαλλαγμένη από τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν διενεργηθούν Υπ.Οικ. 114813/780/0015/28.11.2007,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από την επισημείωση στο σώμα της υπ' αριθ./2021 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, αυτή κοινοποιήθηκε στον προϊστάμενο της ΔΟΥ στις 21/04/2021, ενώ από το αποδεικτικό κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης, προκύπτει ότι αυτή κοινοποιήθηκε στις **10/04/2022**, ήτοι πριν την παρέλευση της ενιαύσιας προθεσμίας που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου **84§6 του ν.2238/1994**

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

2. Ως προς τη μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η προσβαλλόμενη διοικητική πράξη είναι πλημμελής και αυτοδικαίως άκυρη, για τους εξής επιμέρους λόγους:

- ✓ Είναι άκυρη η επίδοση δια θυροκόλλησης της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και των διάφορων διαδικαστικών πράξεων και ειδικότερα: α) Είναι άκυρη η θυροκόλληση των **“αποδείξεων παράδοσης”** και των **“εκθέσεων κατάσχεσης”**, συνεπεία υπογραφής αυτών από μάρτυρα έτερο υπάλληλο της ελεγκτικής αρχής, ενώ στο σώμα τους δεν αναγράφουν τα στοιχεία του μάρτυρα και β) Είναι άκυρη η προσβαλλόμενη, συνεπεία ακύρου και όλως εικονικής και αναληθούς κατάσχεσης των στοιχείων κατ' επανάληψη διαδικασίας.
- ✓ Είναι άκυρη η προσβαλλόμενη, καθόσον η ελεγκτική αρχή α) δεν εξέτασε την υπόθεση εκ νέου από πραγματικής απόψεως, β) δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας λόγω μη κλήσης των προσφευγόντων προς ακρόαση.
- ✓ Είναι άκυρη η προσβαλλόμενη, καθόσον εκδόθηκε βάσει της διάταξης του άρθρου 84§6 του ν.2238/1994, η οποία είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα, ως αντιβαίνουσα στο σύνταγμα και στην ΕΣΔΑ και σε θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 του Π.Δ 186/1992 (Α' 84)**, όπως ίσχυε κατά την κρίσιμη χρήση 1995, ορίζονταν μεταξύ άλλων: «3) Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ, 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. 4). ... 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 ...».

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. (Πρβλ ΣτΕ 424/2017),

Επειδή με την ΠΟΛ 1110/18-09-2006 διαταγή δόθηκαν οδηγίες σχετικά με το τρόπο έκδοσης της απόφασης επιβολής προστίμου σε περίπτωση που διενεργείται επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, στην οποία μεταξύ άλλων διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«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 υπογράφει 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 εγκύτως 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 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 συνεταίρος κ.λπ.

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί από τη νομολογία, σε κάθε περίπτωση διενεργείας φορολογικού ελέγχου, κατά την οποία υπάλληλοι ΔΟΥ αφαιρούν από ορισμένο τόπο και δη από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία πράξεως της φορολογικής αρχής περί επιβολής προστίμου, 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 θα πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο αυτής, όχι δε και σε τρίτο ή τρίτους επιτηδευματίες, στους οποίους ενδεχομένως αφορούν τα κατασχεθέντα βιβλία ή στοιχεία (ΣτΕ 642/1987, 4043-4/1995). Εξ άλλου, κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων, η εν λόγω έκθεση πρέπει, για να είναι έγκυρη, να εμπεριέχει το ρητό χαρακτηρισμό της ως «εκθέσεως κατασχέσεως», δεδομένου ότι μόνο με τον τρόπο αυτό δηλώνεται επαρκώς (όπως απαιτείται για τη διασφάλιση των σχετικών δικαιωμάτων του υπόχρεου) το νόημα

της συγκεκριμένης αφαιρέσεως στοιχείων, ήτοι ότι διενεργείται αναγκαστικά λόγω υπονοιών αποκρύψεως φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επιτηδευματία ενδεχόμενες συνέπειες (ΣΤΕ 2976/2002 εππαμ., 2850, 230/2015). Για την επιβολή δε προστίμου σε βάρος του τρίτου επιτηδευματία, κατά τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΒΣ, αρκεί η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη (και κοινοποίηση) σχετικής εκθέσεως (ελέγχου), καθώς και η προηγούμενη κοινοποίηση σ' αυτόν του κατ' άρθρο 36 παρ. 7 του ΚΒΣ σημειώματος (ΣΤΕ 2370/2007 Ολομ), έστω και αν οι παραβάσεις, για τις οποίες επιβάλλεται το πρόστιμο, στηρίζονται και σε στοιχεία που προέκυψαν από τα κατασχεθέντα έγγραφα. Ο καθ' ού το πρόστιμο τρίτος αυτός επιτηδευματίας δύναται, εφ' όσον το ζητήσει, να λάβει γνώση των στοιχείων του φακέλου και, συνεπώς, και της κατά τα ανωτέρω εκθέσεως κατασχέσεως, περαιτέρω δε, επί ασκήσεως προσφυγής κατά της πράξεως επιβολής του προστίμου, να ζητήσει την ακύρωσή της για τυχόν πλημμέλειες, στο μέτρο όμως και μόνον που αφορούν τον ίδιο ή και για παντελή έλλειψη της εκθέσεως κατασχέσεως (ΣΤΕ 696-7/2011, 2676-7/2008, πρβλ. ΣΤΕ 104/2008 εππαμ.). Περαιτέρω, επί ακυρώσεως πράξεώς της για τυπική πλημμέλεια, δεν κωλύεται η φορολογική αρχή να εκδώσει νέα πράξη με το ίδιο περιεχόμενο απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, για την οποία εχώρησε η ακύρωση (ΣΤΕ 2156, 2902/2015, 138-9/1998, 5133/1995 εππαμ), οπότε η υπόθεση επανέρχεται στο χρόνο εκδόσεως της ακυρωθείσης πράξεως (ΣΤΕ 3433/2010 εππαμ). Επομένως, στην περίπτωση, κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής περί επιβολής προστίμου του ΚΒΣ ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής, για τον τυπικό λόγο ότι δεν είχε συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο απαιτείται, κατά κανόνα, εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣΤΕ 2458/2015, 3343, 1283-4, 1752/2011, 1119, 274, 283-5/2010, 1295-8, 1375-8/2009 εππαμ, 2039, 1422/2008 εππαμ).

Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει την συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων, ένεκα των οποίων κατέστη, πλέον, στην 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 περί επιβολής προστίμου του ΚΒΣ με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να απαιτείται να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως. ΣΤΕ 1576/2019.424/2017

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι συντρέχει η συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων καθίσταται, πλέον, πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία και ειδικότερα λόγω του θανάτου του και της μη ύπαρξης πλέον της επαγγελματικής

εγκατάστασης από την οποία αφαιρέθηκαν το πρώτον τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, η συνταξιοδότηση των υπαλλήλων που είχαν διενεργήσει την αρχική κατάσχεση κλπ, και ως εκ τούτου νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με το ίδιο περιεχόμενο με την αρχική, χωρίς την επανάληψη της υλικής πράξης της αφαίρεσης των επίμαχων στοιχείων (ΣΤΕ 1576/2019). Περαιτέρω οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι δυνάμει της υπ' αρ./2000 απόφασης του ΣΤΕ, η θυροκόλληση τόσο των αποδείξεων παράδοσης και εν συνεχεία εκθέσεων κατάσχεσης των ένδικων φορολογικών στοιχείων όσο και της υπ' αρ. ID/22 καταλογιστικής πράξης ΚΒΣ, πάσχει τυπικής πλημμέλειας γιατί η ιδιότητα του συνυπογράφοντος την έκθεση επίδοσης μάρτυρας ως εφοριακού υπαλλήλου της άνω διαδίκου Δ.Ο.Υ. καθιστά την διενεργηθείσα επίδοση ΑΚΥΡΗ.

Στην προκείμενη περίπτωση όμως καμία διάταξη του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (αρ. 55- 56 ΚΔΔ), δεν προκύπτει ότι αποκλείεται ως μάρτυρας στη θυροκόλληση ο υπάλληλος της ίδιας Αρχής με αυτήν εις την οποία υπηρετεί το όργανο, το οποίο επιδίδει την πράξη (Βλ. ΔΕΦ ΑΘ 3609/2013).

Επειδή οι προσφεύγοντες επικαλούνται την μη αναγραφή των λόγων θυροκόλλησης στην Απόδειξη Παράδοσης και στην Έκθεση Κατάσχεσης.

Στην προκείμενη περίπτωση από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι, τόσο οι με αρ. πρωτ./22,/22,/22 αποδείξεις παράδοσης των αφαιρεθέντων την 5.9.1997 από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής φορολογικών στοιχείων πέντε που αφορούν την χρήση 1995 και επτά την χρήση 1996- και όσο και οι με αρ. πρωτ./22,/22,/22 εκθέσεις κατάσχεσης των ίδιων αυτών φορολογικών στοιχείων, περιέχουν όλα τα εκ του νόμου 2719/1999 (ΚΔΔ αρ. 55) απαραίτητα στοιχεία. Έτι περαιτέρω, αντίθετα από τα ισχυριζόμενα από τους προσφεύγοντες αναγράφεται επακριβώς και στην Απόδειξη Παράδοσης και στην Έκθεση Κατάσχεσης οι λόγοι θυροκόλλησης (στους 2 κληρονόμους λόγω απουσίας των και στην 3η λόγω άρνησης παραλαβής αυτών).

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η ελεγκτική αρχή δεν εξέτασε εκ νέου την υπόθεση ως όφειλε.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο σχετικός έλεγχος, όπως αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., πραγματοποιήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ την 05/09/1997, συνταχθείσης της από 15-3-2000 έκθεσης ελέγχου. Διαπιστώθηκαν οι σχετικές παραβάσεις και απεστάλη η σχετική Έκθεση Ελέγχου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς καταλογισμό. Εκδόθηκε η σχετική εντολή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (σήμερα Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ) και βάσει του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής πραγματοποιήθηκε ο σχετικός καταλογισμός. Γι' αυτό άλλωστε η Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελεί και αναπόσπαστο τμήμα της Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Πρόκειται λοιπόν ουσιαστικά για καταλογισμό των παραβάσεων που προέκυψαν από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ και όχι για επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., ώστε να επανεξετάσει την υπόθεση, αφού άλλωστε δεν υπήρχε και κανένα άλλο νέο σχετικό στοιχείο προς τούτο.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι είναι ακυρωτέες οι φορολογικές εγγραφές αφού εκδόθηκαν βάσει του Ν.2238/94.

Στην προκείμενη περίπτωση, οι φορολογητέες εγγραφές εκδόθηκαν βάσει του άρθρου 84 του Ν.2238/94, αφού αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ (05/09/1997).

Ωστόσο επισημαίνεται ότι το σχετικό πρόστιμο η Δ.Ο.Υ., το καταλόγισε, ως όφειλε, βάσει των διατάξεων του άρθ. 7, παρ. 5, περίπτ. β', του Νόμου 4337/15 που ισχύει σήμερα και όχι βάσει των αντίστοιχων διατάξεων που ίσχυαν τότε, ήτοι το πρόστιμο είναι κατά πολύ μικρότερο από αυτό που ίσχυε την ημερομηνία ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι δεν έγινε κλήση προς ακρόαση στους κληρονόμους

Στην προκείμενη περίπτωση, στην Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., και συγκεκριμένα στη σελίδα 5 αυτής περιγράφεται αναλυτικά η κοινοποίηση της Κλήσης προς ακρόαση και στους τρεις (3) κληρονόμους, καθώς και το απαντητικό υπόμνημα αυτών, με το οποίο αρνούνταν τις ως άνω παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Οι ισχυρισμοί τους ωστόσο ήταν αβάσιμοι, αστήρικτοι, αναπόδεικτοι και δεν αναιρούσαν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Ως εκ τούτου θα αποτελούσε παρατυπία και δεν θα είχε κανένα νόημα η εκ νέου Κλήση προς ακρόαση, αφού άλλωστε δεν προέκυπτε σε καμία περίπτωση κάτι τέτοιο από τις ως άνω Αποφάσεις του Δικαστηρίου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

3. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, καθόσον οι συναλλαγές που αναγράφονται σ' αυτά, αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ «Το βάρος της απόδειξης της

συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 επιτηδεύματός 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). Στην προκείμενη περίπτωση, στην Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., και συγκεκριμένα στη σελίδα 5 αυτής περιγράφεται αναλυτικά η κοινοποίηση της Κλήσης προς ακρόαση και στους τρεις (3) κληρονόμους, καθώς και το απαντητικό υπόμνημα αυτών, με το οποίο αρνούνταν τις ως άνω παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Οι ισχυρισμοί τους ωστόσο ήταν αβάσιμοι, αστήρικτοι, αναπόδεικτοι και δεν αναιρούσαν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Ως εκ τούτου θα αποτελούσε παρατυπία και δεν θα είχε κανένα νόημα η εκ νέου Κλήση προς ακρόαση, αφού άλλωστε δεν προέκυπτε σε καμία περίπτωση κάτι τέτοιο από τις ως άνω Αποφάσεις του Δικαστηρίου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

3. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, καθόσον οι συναλλαγές που αναγράφονται σ' αυτά, αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 επιτηδεύματός 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 15-03-2000 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής που αφορά τους εκδότες των τιμολογίων,

α)..... με Α.Φ.Μ.:,

β), με Α.Φ.Μ.: Και

γ), με Α.Φ.Μ.: καθώς και στην

από 08-04-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου (επανάληψη διαδικασίας λόγω δικαστικών αποφάσεων) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, που αφορά την λήπτρια ατομική επιχείρηση

..... του, με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

α)για την εκδότρια επιχείρηση, με Α.Φ.Μ.:, προκύπτει ότι: δεν υφίσταται επιχειρηματικά και φορολογικά από το έτος 1992 μέχρι και σήμερα αφού δεν λειτουργεί στην φερόμενη ως διεύθυνση έδρα και υποκαταστήματος, δεν έχει υποβάλλει δήλωση μεταβολής για μεταφορά έδρας, δεν έχει υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, δηλώσεις φορολ. Εισοδήματος, δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων αγορών και πωλήσεων.

Επίσης παρά τις έρευνες δεν κατέστη δυνατόν να διαπιστώσουμε εάν κατέχει μηχανήματα έργου (οδοστρωσίας, κομπρεσέρ, εκσκαφέα κ.λπ.).

Συνεπώς η ανωτέρω επιχείρηση χωρίς να έχει εμπορική και οικονομική δραστηριότητα (αγορές-πωλήσεις αγαθών κ.λπ.) εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο προς την ατομική επιχείρηση του

β)για την εκδότρια ατομική επιχείρηση, με Α.Φ.Μ.:, προκύπτει ότι: δεν υφίσταται επιχειρηματικά και φορολογικά από το έτος 1993 μέχρι και σήμερα αφού δεν λειτουργεί στην φερόμενη ως διεύθυνση έδρα του, δεν

έχει υποβάλλει δήλωση μεταβολής για μεταφορά έδρας, δεν έχει υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΙΔΑΡΙΟΥ, δηλώσεις φορολ. Εισοδήματος, δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων αγορών και πωλήσεων. Συνεπώς η ανωτέρω επιχείρηση χωρίς να έχει εμπορική και οικονομική δραστηριότητα (αγορές-πωλήσεις αγαθών κ.λπ.) εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την ατομική επιχείρηση του
.....

γ).....για την εκδότρια ατομική επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:, προκύπτει ότι: δεν υφίσταται επιχειρηματικά και φορολογικά από το έτος 1994 μέχρι και σήμερα αφού δεν λειτουργεί στην φερόμενη ως διεύθυνση έδρα του, δεν έχει υποβάλλει δήλωση μεταβολής για μεταφορά έδρας, δεν έχει υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. ΜΕΓΑΡΩΝ, δηλώσεις φορολ. Εισοδήματος, δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων αγορών και πωλήσεων. Συνεπώς η ανωτέρω επιχείρηση χωρίς να έχει εμπορική και οικονομική δραστηριότητα (αγορές-πωλήσεις αγαθών κ.λπ.) εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο προς την ατομική επιχείρηση του
.....

ύστερα από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα πραγματικά περιστατικά και τις κατά περίπτωση διαπιστώσεις, ο έλεγχος αποφαινεται ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.,Τ.-ΔΑ & Τ.Π.Υ.) που έλαβε η ατομική επιχείρηση από τους προμηθευτές της, α) με Α.Φ.Μ.:, β) με Α.Φ.Μ.:, γ) με Α.Φ.Μ.:, αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές και κατά συνέπεια είναι εικονικά. Την άποψη αυτή του ελέγχου ενισχύει και το γεγονός ότι οι εν λόγω προμηθευτές και φερόμενοι ως εκδότες των στοιχείων είναι φορολογικά ανύπαρκτοι.....

Επίσης τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως, με Α.Φ.Μ.:, είναι και επί πλέον ΠΛΑΣΤΑ αφού δεν έχουν διατηρηθεί και καταχωρηθεί η αντίστοιχη πράξη θεώρησης στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.....

Οι λόγοι της εικονικότητας και για περισσότερη ανάλυση των δεδομένων, βλέπε την από 15-03-2000 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στην από 15-03-2000 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής και στην από 08-04-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου (επανάληψη διαδικασίας λόγω δικαστικών αποφάσεων) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει την οποία στοιχειοθετείται η

καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και της επιβαλλόμενης γι' αυτήν πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρεται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτή (ΣΤΕ 962/2012), και επομένως οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15-03-2000 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής και στην από 08-04-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου (επανάληψη διαδικασίας λόγω δικαστικών αποφάσεων) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./09-05-2022 ενδικοφανούς προσφυγής α)της χήρας το γένος, με ΑΦΜ β)της του, με ΑΦΜ και γ)..... του, με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. ID/2022 πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1 - 31/12/1996

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. β' Ν.4337/2015, ποσού (€109.084,37x40%)=43.633,75€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.