



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 : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 22.9.17

Αριθμός απόφασης: 5200

### 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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την υπ' αριθμ. ....../2016 προδικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών – Τμήμα 1ο Μονομελές επί της από 15.9.08 και με αρ. κατάθεσης ...../2008 προσφυγής και αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς του ..... (ΑΦΜ .....), της ..... (ΑΦΜ .....), της ..... (ΑΦΜ .....) (και της ....., ΑΦΜ ....., η οποία έχει πλέον αποβιώσει), κατοίκων ΜΕΓΑΡΩΝ, επί της οδού ....., ΜΕΓΑΡΑ, ΤΚ 19100, ως κληρονόμων του ..... (ΑΦΜ .....), κατά της υπ' αριθ. ....../17.6.08 Απόφασης Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΜΕΓΑΡΩΝ, για τη χρήση 1994, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15.9.08 και με αρ. κατάθεσης ...../2008 προσφυγής του ....., της ....., της ....., και της ....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../17.6.08 Απόφαση Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΜΕΓΑΡΩΝ επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00 €, για τη χρήση 1994, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω έκδοσης εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων από τον ....., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 31§1 του ν. 1591/86 και των άρθρων 2§1, 18§2, 16, 30§7 του Π.Δ. 186/1992.

Σημειωτέον ότι, ο .....έχει πλέον αποβιώσει και οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στους κληρονόμους του, οι οποίοι και άσκησαν την υπό κρίση προσφυγή (εκ των οποίων η ....., σύζυγος του ....., έκτοτε απεβίωσε και η δίκη συνεχίστηκε με τους λοιπούς προσφεύγοντες και νόμιμους ανωτέρω κληρονόμους αυτής).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 18.6.08 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 της Δ.Ο.Υ. ΜΕΓΑΡΩΝ, η οποία συντάχτηκε λόγω επανάληψης διαδικασίας, κατόπιν της ακύρωσης των με αρ. ....../1997, ....../1997, ....../1997, ....../1997 ΑΕΠ σε βάρος του ....., βάσει των με αρ. ....../2006, ....../2006, ....../2006 και ....../2006 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, επειδή δεν είχε συνταχθεί και δεν είχε επιδοθεί έκθεση κατάσχεσης. Σύμφωνα με την από 18.6.08 ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του ....., με αντικείμενο εργασιών αυτοκινητιστής (εκμετάλλευση φορτηγών ΔΧ), διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών ως προς το πρόσωπο φορτωτικών, στις χρήσεις 1993, 1994, 1995 και 1996, στις οποίες εμφανιζόταν ως φορτωτής ο ....., έμπορος δημητριακών με έδρα στην οδό ....., Μέγαρο. Όμως, όπως προέκυψε από τον έλεγχο, ο .....δεν άσκησε ποτέ την εν λόγω ή οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα στην ανωτέρω διεύθυνση και διατηρούσε εικονική επιχείρηση.

Κατά της ανωτέρω πράξης, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την από 15.9.08 και με αρ. κατάθεσης ....../2008 προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, με την οποία αιτούνται την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης.
2. Ακυρότητα λόγω έκδοσης πράξης προστίμου σε βάρος θανόντος.
3. Η αρ. ....../12.6.2008 κατασχετήρια έκθεση έχει ψευδείς αναφορές και δεν έγινε εκ των υστέρων κατάσχεση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, και συνεπώς εν προκειμένω ελλείπει η κατασχετήρια έκθεση.
4. Ανατιολόγητη κρίση περί εικονικότητας. Οι υπό κρίση συναλλαγές ήταν γνήσιες μεταξύ του .....και του .....

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 1ο Μονομελές) εξέδωσε επί της ως άνω προσφυγής την υπ' αριθμ. ....../2016 απόφαση σύμφωνα με την οποία αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, προκειμένου να τηρηθεί νομίμως η προταθείσα με το δικόγραφο της προσφυγής διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ απέστειλε με συστημένη επιστολή στις 27.3.17 στη διεύθυνση των προσφευγόντων τις με αριθμ. πρωτ. ....../23.3.17, ....../23.3.17 και ....../23.3.17 κλήσεις του άρθρου 72§10 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία καλούνταν εντός πέντε (5) ημερών

από την κοινοποίησή τους να προσέλθουν στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου, προκειμένου να αποδεχθούν την προσβαλλόμενη πράξη.

Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν στις ανωτέρω προσκλήσεις και η ως άνω Δ.Ο.Υ., διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας για τις δικές μας ενέργειες (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 37716/5.5.2017).

**Επειδή** αποτελεί πάγια νομολογία ότι ο λόγος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης προβάλλεται αλυσιτελώς αν δεν αναφέρονται παράλληλα και συγκεκριμένοι ισχυρισμοί που θα προβάλλονταν ενώπιον της Διοίκησης (αν είχε γίνει κλήση σε ακρόαση) και που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Σε περίπτωση, δε, που με ειδική διάταξη νόμου προβλέπεται πέραν της προηγούμενης ακρόασης και ενδικοφανές στάδιο, η μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης καλύπτεται εφόσον ο διοικούμενος τηρήσει το ενδικοφανές στάδιο και προβάλει τους κρίσιμους ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της πράξης (ΣτΕ Ολομ. 2560/2015, 4447/2012).

**Επειδή** σύμφωνα με τη με αριθμ. 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ (ΠΟΛ. 1219/2011) όταν έχει ήδη αποβιώσει ο παραβάτης διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να επιβληθεί το πρώτον (δηλαδή δεν μπορεί να εκδοθεί Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. για πρώτη φορά μετά το θάνατο του) εις βάρος των κληρονόμων του, πρόστιμο κατ' άρθρον 5 του ν.2523/1997 για έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αυτόν. Τα ίδια ισχύουν όταν έχει αποβιώσει ο παραβάτης και δεν έχει επιβληθεί εις βάρος του εν ζωή το οικείο πρόστιμο και σε όλες τις περιπτώσεις παραβάσεων του Κ.Β.Σ..

**Επειδή** σύμφωνα με τη με αρ. 424/2017 απόφαση του ΣτΕ: «4. ....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 στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης 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** εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 18.6.08 (καθώς και την από 1.10.97) Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΜΕΓΑΡΩΝ, σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του ....., με αντικείμενο εργασιών αυτοκινητιστής (εκμετάλλευση φορτηγών ΔΧ), διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών ως προς το πρόσωπο φορτωτικών, στις χρήσεις 1993, 1994, 1995 και 1996, στις οποίες εμφανιζόταν ως φορτωτής ο ....., έμπορος δημητριακών με έδρα στην οδό ....., Μέγαρα. Όμως, όπως προέκυψε από τον έλεγχο, ο .....δεν άσκησε ποτέ την εν λόγω ή οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα ούτε στην ανωτέρω διεύθυνση ούτε σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση και διατηρούσε εικονική επιχείρηση. Με έγγραφη κατάθεσή του, μετά από πρόσκληση της εν λόγω υπηρεσίας, δήλωσε ότι το έτος 1993 είχε πρόθεση άσκησης εμπορίας δημητριακών όμως τελικά δεν πραγματοποίησε ποτέ την εν λόγω δραστηριότητα. Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αφορούσαν τη διακίνηση υπέρογκων ποσοτήτων δημητριακών με τόπο φόρτωσης κυρίως την Ανδραβίδα και αλλού χωρίς να ήταν δυνατή η εξακρίβωση ότι διατηρούσε σχετικούς αποθηκευτικούς χώρους ή ότι υπήρχαν σχετικές δοσοληψίες με παραγωγούς.

**Επειδή** στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία της διαπιστωθείσας παράβασης, τα οποία είναι απαραίτητα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως.

**Επειδή** σύμφωνα με τα ανωτέρω η μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης καλύπτεται εφόσον ο διοικούμενος τηρήσει το ενδικοφανές στάδιο και προβάλει τους κρίσιμους ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της πράξης, και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, το πρόστιμο έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε για πρώτη φορά στον .....το έτος 1997, ήτοι πριν από το θάνατό του στις 12.6.1998. Συνεπώς, σύμφωνα με την ανωτέρω με αριθμ. 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ (ΠΟΛ. 1219/2011), ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έκδοσης πράξης προστίμου σε βάρος αποβιώσαντος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

**Επειδή** ο θάνατος του ..... (και η διακοπή της επιχείρησής του) αποτελεί αντικειμενικό λόγο που καθιστά πρακτικώς ανέφικτη την εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάστασή του, συνεπώς, σύμφωνα με τη με αρ. 424/2017 απόφαση του ΣτΕ, νομίμως εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή νέα πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., χωρίς να προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης ότι είχε επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΜΕΓΑΡΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από 15.9.08 και με αρ. κατάθεσης ...../2008 προσφυγής – αίτησης διοικητικής επίλυσης διαφοράς (συμβιβασμού) του ..... (ΑΦΜ .....), της ..... (ΑΦΜ .....), και της ..... (ΑΦΜ ΑΦΜ .....), και τη διαβίβαση της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ....../2016 απόφασή του.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης  
α/α**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**