



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

Καλλιθέα

13/06/2014

Αριθμός απόφασης:

1677

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέitonος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9596778

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 21/12/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου 8419 ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ κατά της αρ. 52/17-01-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ σύμφωνα με τα άρθρα 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. 52/17-01-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ σύμφωνα με τα άρθρα 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13/01/2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ ΠΔ

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 11/06/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 21/12/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου 8419 ενδικοφανούς προσφυγής της , 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:

Με την υπ' αριθ. 52/2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 41.567,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-12/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 .

Η παράβαση αφορά :

α) Την έκδοση τριών (3) Τιμολογίων πώλησης-Δελτίων αποστολής ανακριβώς ως προς την αξία, συνολικού ποσού 40.395,00 ευρώ, για πωλήσεις αυτοκινήτων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11 παρ.1, 12 παρ.4 σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ.1 και 30 παρ.4 του ΚΒΣ .

β) Την τήρηση του βιβλίου Εσόδων -Εξόδων εκτός της έδρας, χωρίς έγκριση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.1 σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ.1 και 36 του ΚΒΣ .

γ) Την τήρηση του βιβλίου Εισερχομένων αυτοκινήτων εκτός της έδρας, χωρίς έγκριση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.1 σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ.1 και 10 παρ.5 του ΚΒΣ .

Τα ανωτέρω διαπιστώθηκαν με την από 13/01/2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ ΠΔ Σε βάρος της προσφεύγουσας είχε εκδοθεί η αριθ.39/2004 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ από τη Δ.Ο.Υ κατά της οποίας ασκήθηκε προσφυγή. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο με την αριθ...../2012 απόφασή του ακύρωσε την πιο πάνω πράξη επιβολής προστίμου και ανέπεμψε την υπόθεση για να πληρωθεί ο ουσιώδης τύπος της κλήσης προς ακρόαση (αρ.20 παρ.2 του Συντάγματος, αρ.6 παρ.1 του Ν.2690/1999 και 79 παρ.3 εδάφ.β του ΚΔΔ). Η απόφαση επεδόθη στη Δ.Ο.Υ στις 18-1-2013. Εκ μέρους της Δ.Ο.Υ ασκήθηκε Έφεση που εκκρεμεί και Επανάληψη διαδικασίας κοινοποιώντας στην προσφεύγουσα την με αριθ.1540/14-11-2013 κλήση σε ακρόαση και εκδίδοντας στη συνέχεια την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ με αριθ.52/17-01-2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Λόγος περί εξωδικαστικής επίλυσης διαφορών.
- Λόγος περί εκκρεμοδικίας.
- Λόγος περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλομένης πράξης.
- Λόγος για το κύρος της έκθεσης κατάσχεσης.
- Λόγους ουσίας όσον αφορά την ανακρίβεια των τιμολογίων.
- Λόγος περί παραγραφής της οφειλής.
- Λόγος περί αυτοτέλειας των παραβάσεων

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων αυτής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εισηγούμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ΠΔ 186/1992 περί ΚΒΣ προβλέπονται τα εξής:

Άρθρο 2 παρ.1:<< Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματία», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση>>.

.....

Άρθρο 11 παρ.1:<<Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:

α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών),
β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοσή του,
γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματιών εγκαταστάσεων του. Με έγκριση του προϊστάμενου Δ.Ο.Υ., επιτρέπεται στην περίπτωση αυτή η μη έκδοση δελτίου αποστολής ή η έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινουμένων αγαθών>> .

.....

Άρθρο 12 παρ 4.: <<Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2>>.

.....

Άρθρο 36

1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υποχρέου.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊστάμενου αυτής

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας του επιτηδευματία μπορεί με απόφασή του:

α) να απαλλάσσει μετά σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου Επιθεωρητή, από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου ή κατά την ένταξή του στη δεύτερη κατηγορία βιβλίων:

αα) τον υπόχρεο από την τήρηση βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και από την έκδοση των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών και

αβ) τον πωλητή αποκλειστικά σε υπαίθρια σταθερά σημεία πώλησης αγαθών όπως, κουλουριών, ψημένων καλαμποκιών και κάστανων,

β) να εντάσσει τον επιτηδευματία, που απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων με βάση τις διατάξεις της **παραγράφου 5 του άρθρου 2** του Κώδικα αυτού, στη δεύτερη κατηγορία»

«γ) να ορίζει κατά τρόπο διάφορο τη θεώρηση κάθε βιβλίου ή στοιχείου ή και να επιτρέπει τη μη θεώρησή τους, στις περιπτώσεις που τηρούνται ή εκδίδονται με μηχανογραφικό τρόπο, καθώς και στις περιπτώσεις στοιχείων επί των οποίων αναγράφονται προεκτυπωμένα τα δεδομένα της συναλλαγής, μετά σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή»,

δ) να επιτρέπει στην κοινοπραξία επιτηδευματιών, αντί για την τήρηση δικών της βιβλίων, την παρακολούθηση των εργασιών της σε ιδιαίτερο χώρο ή σε ιδιαίτερη σειρά λογαριασμών των βιβλίων που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό και τηρούνται από ένα μέλος της,

ε) να επιτρέπει στον επιτηδευματία, που χρησιμοποιεί οχήματα ιδιωτικής χρήσης για τη διακίνηση κάθε είδους αγαθών του, την τήρηση θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 8** του Κώδικα αυτού, ξεχωριστά σε κάθε όχημα, αντί της έκδοσης Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής».

στ) να απαλλάσσει τον υπόχρεο από την έκδοση των αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής ή των δελτίων αποστολής, στις περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων αγορών ή πωλήσεων,

ζ) να υποχρεώνει τον παραγωγό αγροτικών προϊόντων στην έκδοση τιμολογίων για την πώληση του συνόλου της παραγωγής του, όταν ασκεί οργανωμένη αγροτική εκμετάλλευση ή επιχείρηση,

η) να επιβάλλει, μετά από σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου Επιθεωρητή, ή να εγκρίνει μετά από αίτηση του επιτηδευματία, τη θεώρηση οποιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου, ατελώς, για το οποίο δεν ορίζεται θεώρηση από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού,

θ) να ζητά τη επαύξηση των υποχρεώσεων, για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, του επιτηδευματία που έχει τύχει μερικής ή ολικής απαλλαγής από την Ε.Λ.Β., σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 38** του Κώδικα αυτού,

ι) να εντάσσει τις αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που δεν αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα στη

Β'

κατηγορία

βιβλίων,

3.Αν κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, στοιχείων ή εγγράφων, επίσημων ή ανεπίσημων, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί 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 επόμενης παραγράφου 4. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφό 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 αντίγραφο 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 ο προβαλλόμενος λόγος περί εξωδικαστικής επίλυσης της διαφοράς είναι αβάσιμος και αναληθής και πρέπει να απορριφθεί, δεδομένου ότι εν προκειμένω δεν επιτεύχθηκε εξωδικαστική επίλυση της διαφοράς, όπως προκύπτει από το σώμα της αρχικά εκδοθείσας αριθ.39/2004 ΑΕΠ, στην οποία μολοντί αρχικά επήλθε συμβιβασμός στις 13-7-2004, με υπογραφές του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και της προσφεύγουσας,εν συνέχεια ο συμβιβασμός αυτός δεν ίσχυσε λόγω μη καταβολής του 20%, όπως προκύπτει ρητά από το σώμα της με αρ. 39/2004 ΑΕΠ και από τη σχετική πράξη περί μη πραγματοποίησής του. Εν συνέχεια λόγω άσκησης της από 16-7-2004 προσφυγής καταβλήθηκε το 25% ως προσωρινά βεβαιωθέν ποσό εκ 10.391,75 ευρώ,το οποίο σε εκτέλεση της με αρ. 1214/2012 απόφασης,διαγράφηκε με ΑΦΕΚ και συμψηφίστηκε αυτεπαγγέλτως με έτερες οφειλές της επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με την αρ. 233/2013 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σχετικά με την εκτέλεση εφετειακών υπέρ του δημοσίου αποφάσεων που εκδόθηκαν κατά πρωτόδικων αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων οι οποίες διάτασσαν επανάληψη της διαδικασίας έκδοσης πράξης, ενώ είχε ήδη εκτελεστεί η πρώτη απόφαση για επανάληψη τη διαδικασίας και ειδικότερα ως προς την ορθή διενέργεια της απαιτούμενης βεβαίωσης βάσει αυτών. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση, δυνάμει της απόφασης δευτεροβαθμίου διοικητικού δικαστηρίου με την οποία αναβιώνει η αρχική προσβαλλόμενη πράξη, θα πρέπει να επαναβεβαιώνει την οφειλή με βάση την πράξη που αναβίωσε και να διαγράφει την οφειλή η οποία έχει βεβαιωθεί μετά την επανάληψη της διαδικασίας σε εκτέλεση πρωτόδικης απόφασης. Επίσης η εφετειακή απόφαση με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη, κατισχύει τυχόν πρωτόδικης ή άλλως εφετειακής απόφασης η οποία δέχεται προσφυγή του φορολογούμενου και ακυρώνει τη νεώτερη πράξη που εξεδόθη κατόπιν επανάληψης της διαδικασίας (ΠΟΛ 1196/2013).Το δημόσιο, αφενός, έχει έννομο συμφέρον να προσβάλλει την απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας με την οποία ακυρώνεται η αρχικώς εκδοθείσα πράξη της φορολογικής αρχής, αφετέρου η συμμόρφωση της διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις αποτελεί συνταγματική υποχρέωση (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 233/2013). Η εκτέλεση, συνεπώς, του περιεχομένου της με αρ. 1214/2012 αποφάσεως, η οποία αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για τήρηση του δικαιώματος ακρόασης, είναι υποχρεωτική για τη φορολογική αρχή ενώ η έκδοση της προσβαλλομένης πράξης, μετά την τήρηση του δικαιώματος ακρόασης, συνιστά συμμόρφωση προς δικαστική απόφαση, και όχι πρόωρη και εσπευσμένη έκδοση, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Η υποχρέωση της Διοίκησης για συμμόρφωση με το περιεχόμενο των δικαστικών αποφάσεων απορρέει από το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, το άρθρο 198 ΚΔΔ (ν.2717/1999) και το ν. 3068/2002. Πρόκειται για υποχρέωση της διοίκησης στενά συνδεδεμένη με την ουσιαστική ενέργεια του ακυρωτικού αποτελέσματος και τη συνακόλουθη δέσμευση εξ αυτού της διοίκησης, η οποία συμμορφούμενη στη συνταγματική επιταγή, υποχρεώνεται περαιτέρω να προβεί στις απαραίτητες πράξεις ή παραλείψεις, που θα αποκαταστήσουν στην εμπειρική πραγματικότητα τη διαπλασθείσα νομική κατάσταση σύμφωνα προς το ακυρωτικό αποτέλεσμα. Συνεπώς κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτείται επιπλέον και θετική ενέργεια ή αποχή από ενέργεια τις διοίκησης, η οποία να είναι σύμφωνη με το περιεχόμενο και εκτελεστική της ακυρωτικής

αποφάσεως. Στα ανωτέρω πλαίσια της υποχρέωσης συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις εμπίπτει η επανάληψη διαδικασίας σε εκτέλεση περιεχομένου δικαστικής απόφασης με την έκδοση νέου φύλλου ή πράξης (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 233/2013). Περαιτέρω, κατά νόμο, για την ίδια υπόθεση φορολογίας ένα και μόνο αρχικό φύλλο ελέγχου εκδίδεται, μετ' ακύρωση δε τούτου, πέραν της ασκήσεως ενδίκων μέσων κατά της οικείας δικαστικής απόφασης, δεν αποκλείεται η έκδοση και δεύτερου αρχικού φύλλου για την ίδια υπόθεση, η νομιμότητα όμως του τελευταίου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου (ΣΤΕ 1646, 1647/1991).

Συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος περί εκκρεμοδικίας είναι αβάσιμος και απορριπτός.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου αποδείχθηκε πλήρως η τέλεση των ως άνω παραβάσεων από την προσφεύγουσα, τόσο δε η απόφαση επιβολής του προστίμου όσο και η έκθεση ελέγχου εμπεριέχουν την σαφή ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία που αξιώνει ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999, ως ισχύει) καθώς και οι επιμέρους διατάξεις.

Ειδικότερα, το άρθρο 9 παρ. 2 του ν. 2523/1997 ορίζει ότι «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται...Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου».

Σε συμφωνία λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη αλλά και με τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, που αξιώνουν την ύπαρξη αιτιολογίας των δυσμενών διοικητικών πράξεων, η οποία, στην προκειμένη περίπτωση, αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, καθίσταται φανερό ότι η προσβαλλόμενη πράξη έχει την απαιτούμενη εκ του νόμου αιτιολογία, καθόσον αναφέρει ρητά στο σώμα της την οικεία έκθεση ελέγχου και τα πλήρη στοιχεία που εξειδικεύουν το καταλογιζόμενο πρόστιμο, τη χρήση, τις παραβάσεις, τις επιβαλλόμενες κυρώσεις και εν γένει τα απαιτούμενα στοιχεία για το κύρος της ως πράξης επιβολής προστίμου.

Η συνταχθείσα την 13/01/2014 κατόπιν επανάληψης της διαδικασίας έκθεση ελέγχου είναι απολύτως νόμιμη και πλήρως αιτιολογημένη, έχει δε συνημμένη την από 16-9-2003 έκθεση ελέγχου ΣΔΟΕ ΠΔ, με όλα τα επισυναπτόμενα έγγραφα.

Συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και της πράξης επιβολής προστίμου είναι μη νόμιμος, αβάσιμος και καθ' όλα απορριπτός.

Επειδή η έκθεση κατάσχεσης των ανεπίσημων στοιχείων, συντάχθηκε με τον προβλεπόμενο ουσιώδη τύπο στην έδρα της επιχείρησης, αναφέρεται η εντολή ελέγχου, η ημερομηνία και ο τόπος του ελέγχου, αναφέρονται τα ονόματα των ελεγκτών υπαλλήλων, υπογράφηκε δε από όλους τους ελεγκτές, όπως πρόδηλα αποδεικνύεται από το σώμα της.

Επειδή η ύπαρξη των τριών ιδιωτικών συμφωνητικών με αξία διαφορετική από αυτή που αναγράφεται στα εκδοθέντα τιμολόγια συνιστά σημαντικό αποδεικτικό στοιχείο, η δε ταυτότητα των

συναλλαγών επαληθεύεται και από τους αριθμούς πλαισίου των πωληθέντων τρακτόρων, που συμπίπτουν στα τιμολόγια και στα ιδιωτικά συμφωνητικά πώλησης. Τα εν λόγω ιδιωτικά συμφωνητικά έχουν κατασχεθεί με τη με αρ. 613/2003 έκθεση κατάσχεσης τηρουμένου πλήρως του απαιτούμενου ουσιώδους τύπου, σε κάθε περίπτωση ο έφορος μπορεί να κατάσχει όποιο στοιχείο κρίνει από την έδρα της επιχείρησης (533/2013 ΣτΕ). Ο ισχυρισμός ότι υπογράφει ο δεν επιδρά στην διαπίστωση της παράβασης δεδομένου ότι στα συμφωνητικά υπάρχουν σφραγίδες της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, τα δε οχήματα που μεταβιβάζονται με τα ιδιωτικά συμφωνητικά ανήκαν στην κυριότητα της προσφεύγουσας και μεταβιβάστηκαν εν συνεχεία με τα ανακριβή ως προς την αξία τιμολόγια.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 6 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι «αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου 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». Βάσει της ανωτέρω διατάξεως, εν προκειμένω δεν υφίσταται κανένα ζήτημα παραγραφής και ο εν λόγω ισχυρισμός είναι πλήρως αβάσιμος, καθόσον η επανάληψη της διαδικασίας και η έκδοση της νέας πράξης ολοκληρώθηκε εντός έτους από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης.

Επειδή εν προκειμένω επιβλήθηκαν αυτοτελή πρόστιμα για αυτοτελείς και διακριτές παραβάσεις και όχι ενιαίο πρόστιμο, όπως αβάσιμα υποστηρίζει η προσφεύγουσα, γεγονός που πρόδηλα καταφαίνεται από το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/01/2014 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ.8419/21-02-2014 της και την επικύρωση της αριθ. 52/2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

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

Πρόστιμο αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997 41.567,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-12/12/2003.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

