



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

Καλλιθέα 03-10-2014

Αριθμός απόφασης:3090

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., με έδρα την και επί της οδού, κατά της αρ./2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ..... της οποίας ζητείται η ακύρωση, την από οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. καθώς και την από έκθεση ελέγχου του , η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., με έδρα την και επί της οδού, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 242.641,23€ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 ή & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του ΚΒΣ και του άρθρου 19 παρ. 3 & 4 του ν.2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν την έκδοση επτά εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα των: ΔΑΤ Νο/1993 για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή καθαρής αξίας 6.100.000δρχ, ΔΑΤ Νο/1993 για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή καθαρής αξίας 3.850.000δρχ, ΔΑΤ Νο/1993 για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή καθαρής αξίας 4.250.000δρχ, ΔΑΤ Νο/1993 για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή καθαρής αξίας 4.850.000δρχ, ΔΑΤ Νο/1993 για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή καθαρής αξίας 2.940.000δρχ, ΔΑΤ Νο/1993 για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή καθαρής αξίας 4.350.000δρχ και ΤΠ Νο/1993 για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή καθαρής αξίας 15.000.000δρχ.

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

1^{ος} Λόγος- Η πράξη επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη , αποτελεί προϊόν ποινικά κολάσιμης ενέργειας (έκδοση ψευδούς βεβαίωσης) προκειμένου να προσκομιστεί σε τρίτο (ελληνικό δημόσιο) παράνομο όφελος .

2^{ος} Λόγος- Η πράξη είχε υποκύψει σε παραγραφή

3^{ος} Λόγος Η φορολογική αρχή προέβη σε αυθαίρετη και αναιτιολόγητη αναστροφή του βάρους της απόδειξης

4^{ος} Λόγος Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ δέχτηκε χωρίς αιτιολογία την εξαγωγή συμπεράσματος περί της «πρόθεσης» διεξαγωγής του αδικήματος της φοροδιαφυγής.

Ως προς τον πρώτο λόγο της προσφυγής

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4174/2013 που εφαρμόζονται από 1-1-2014 προβλέπεται ότι: «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία»:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση **έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων**, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, καθώς και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Περαιτέρω, τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας (ήτοι κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως) απαιτείται εκ νέου στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής, για το λόγο ακριβώς ότι δεν είχε συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως (ΣτΕ 1375-8, 1295-8/2009 επταμ., 2039/2008, 1422/2008 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1110/18-09-06](#) με θέμα ... «Τρόπος έκδοσης απόφασης επιβολής προστίμου στην περίπτωση έκδοσης ή λήψης και καταχώρησης πλαστών κ.λπ.

στοιχείων - Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.»: II. Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.

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 υπογράφει 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 συνέταιρος κ.λπ.

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

Από το άρθρο 5 ν.4174/2013 «Κοινοποίηση πράξεων», προβλέπεται ότι: «3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Περαιτέρω από το άρθρο 50 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προβλέπεται ότι «1. **Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας**, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξούσιους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του

Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, **ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.**», ενώ από το άρθρο 51 του ίδιου κώδικα προβλέπεται ότι «1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι.

3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους., ακόμα από το άρθρο 55 του ίδιου Κώδικα προβλέπεται ότι «1. **Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή»**

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.».

Επειδή, εν προκειμένω, με την/2013 απόφαση του 8^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου , που έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε την/2011 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. ως νομικώς πλημμελή, επειδή η έκδοσή της στηρίχθηκε στα πιο πάνω «κατασχεθέντα» (κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3, 4 και 5 του ΚΒΣ) στοιχεία, για τα οποία συντάχθηκε απλή απόδειξη παραλαβής και όχι έκθεση κατάσχεσης. Ακολούθως, μετά την κοινοποίηση στη ΔΟΥ της πιο πάνω δικαστικής απόφασης, ως προς τα παραληφθέντα από την με την/1995 Απόδειξη Παραλαβής από την έδρα της επιχείρησης , , της οποίας νόμιμος εκπρόσωπος είναι η κα ο έλεγχος, επειδή δεν βρήκε σε λειτουργία την επιχείρηση, στην δηλωθείσα

έδρα της στην οδό και αφού διενήργησε έρευνα και δεν βρέθηκε η κα στην ατομική επιχείρηση και κατοικία της επί της οδού στην, μετέβη στην δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης στη διεύθυνση της οποίας επίσης νόμιμος εκπρόσωπος είναι η κα και προέβη στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης και εν συνεχεία στην θυροκόλληση της έκθεσης κατάσχεσης κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε η νόμιμη εκπρόσωπός ή σύνοικος για την παραλαβή. Ακόμα στην ίδια διεύθυνση και την ίδια ημέρα δηλαδή στις ο έλεγχος θυροκόλλησε το υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων παράλληλα, εκ του περισσού μετέβη στις και επέδωσε την Απόδειξη Παράδοσης, την Έκθεση Κατάσχεσης καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων κλπ στον, στο οποίο ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα καταθέτοντας στις τις με Α.Π., και απόψεις της.

Επειδή εν προκειμένω ως προς τα επίμαχα εκδοθέντα στοιχεία προς την επιχείρηση, ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 3.850.000δρχ, ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 4.250.000δρχ, ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 4.850.000δρχ και ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 4.350.000δρχ, τα οποία αρχικά παρελήφθησαν από την έδρα της, διενεργήθηκε από την φορολογική αρχή η απαιτούμενη έρευνα και διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση, ΑΦΜ:, δεν λειτουργεί στην έδρα της από ετών και στο χώρο που έχει δηλωθεί ως έδρα της επιχείρησης πλέον λειτουργεί τεχνικό γραφείο και αφού κατόπιν αναζήτησε την νόμιμη εκπρόσωπό της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1110/18-09-06](#) και τα άρθρα 50 & 55 του κώδικα διοικητικής δικονομίας, νομίμως θυροκόλλησε στις την με Α.Π...../2014 απόδειξη παράδοσης και εν συνεχεία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 24 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 50 & 55 του κώδικα διοικητικής δικονομίας νομίμως θυροκόλλησε στις την από έκθεση κατάσχεσης, στον τόπο εργασίας της και έδρα της επιχείρησης στην οδό καθώς ο έλεγχος διαπίστωσε για την επιχείρηση ότι δεν έχει υποβληθεί δήλωση μεταβολής - μεταφοράς έδρας ούτε δήλωση διακοπής εργασιών και της οποίας η είναι νόμιμος εκπρόσωπος και ομόρρυθμος εταίρος και κατά συνέπεια ο χώρος των διενεργησάντων επιδόσεων ήταν χώρος άσκησης της επαγγελματικής της δραστηριότητας και νομίμως εκ του περισσού επέδωσε και στον την Ακόμα, εκ του γεγονότος ότι αποδεδειγμένα η έλαβε γνώση και ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων που κοινοποιήθηκε με τον ίδιο τρόπο την ίδια μέρα, προκύπτει ότι έλαβε γνώση του συνόλου των κοινοποιηθέντων πράξεων.

Ως προς τα παραληφθέντα στοιχεία από την επιχείρηση, ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 6.100.000δρχ, ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 2.940.000δρχ και Τ.Π Νο/1993 καθαρής αξίας 15.000.000δρχ, από την οποία παρελήφθησαν επικυρωμένα

φωτοαντίγραφα τιμολογίων από την ΥΠΕΔΑ (χωρίς απόδειξη παραλαβής), τα οποία διαβιβάστηκαν με το υπ αρ/1997 έγγραφο της στην Δ.Ο.Υ, δεν τηρήθηκε από τον έλεγχο της Αθηνών η διαδικασία σύμφωνα με το σκεπτικό της με αριθμ. /2013 απόφασης του 8^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου , που έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε την με αρ. /2011 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. ως νομικώς πλημμελή, επειδή η έκδοσή της στηρίχθηκε στα πιο πάνω «κατασχεθέντα» για τα οποία δεν συντάχθηκε κατά τη διαδικασία που προβλέπουν οι διατάξεις των παρ.3, 4 και 5 του άρθρου 36 του ΚΒΣ, έκθεση κατάσχεσης, της οποίας η σύνταξη είναι υποχρεωτική για τα εν λόγω στοιχεία κατ' εφαρμογή της με αριθμ. /2013 απόφασης του 8^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Επειδή η αρχική (...../2011) πράξη της φορολογικής αρχής είχε ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής, λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης, η υπό κρίση πράξη της φορολογικής αρχής περί επιβολής προστίμου σε βάρος της προσφεύγουσας, ως προς τις παραβάσεις που προκύπτουν από τα συγκεκριμένα στοιχεία, εκδόθηκε εκ νέου κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4174/2013 και τυγχάνει εκ του λόγου αυτού ακυρωτέα. Για τα στοιχεία αυτά, απαιτείται εκ νέου τήρηση της σχετικής διαδικασίας, συνισταμένης, ειδικότερα, σε κατάσχεση των επίμαχων στοιχείων (στελεχών ή αντιγράφων Σ.τ.Ε. 2032/2012) της προσφεύγουσας εταιρείας ως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4174/2014, σύνταξη και επίδοση της έκθεσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του ν.4174/2013 και στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της προσφυγής

Επειδή λόγω τακτοποίησης του χρόνου παραγραφής με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 19 του ν.3091/2002, το δικαίωμα ελέγχου του δημοσίου για τις χρήσεις 1992 έως 1997 παραγραφόταν στις 31-12-2003 αντί της προβλεπόμενης ημερομηνίας (λόγω μετάβασης από δεκαετή σε πενταετή παραγραφή). Επειδή περαιτέρω από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.3212/2003 προβλέπεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2003, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, παρατείνονται μέχρι 27/2/2004. **Ειδικά** για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., **για το φορολογικό έλεγχο των οποίων εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από την απόφαση 1084903/1635/ΠΟΛ. 1107/25.9.2003 (ΦΕΚ 1377 Β'), ισχύει η παράταση που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, εφόσον μέχρι 31.12.2003 έχουν επιδοθεί στους υπόχρεους τα προβλεπόμενα από την ανωτέρω απόφαση ειδικά σημειώματα υπολογισμού των διαφορών φόρων.** Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων δεν ισχύουν για τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και μεταβίβασης ακινήτων, καθώς και για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έλεγχο των οποίων εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από την απόφαση 1065798/1480/15.7.2003 (ΦΕΚ998 Β'). ». Η απόφαση 1065798/1480/15.7.2003 (ΦΕΚ998 Β') αφορά την «**Ελεγκτική διαδικασία επί εκκρεμών**

υποθέσεων υπαγόμενων στις ρυθμίσεις των αποφάσεων 1044171/1369/ΠΟΛ. 1155/2002 και 1052506/1380/ΠΟΛ. 1085/2003».

Στην προκειμένη περίπτωση ΔΕΝ εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από τις αποφάσεις 1084903/1635/ΠΟΛ. 1107/25.9.2003, 1065798/1480/15.7.2003 (ΦΕΚ998 Β΄) και στις ΠΟΛ 1155/2002 και 1085/2003 (στις οποίες αυτές παραπέμπουν), διότι η υπόθεση ενέπυτε στις ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ της παρ. 4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1085/2003, διότι προκύπτει από έστω και για μία υπαγόμενη στην χρήση ρύθμιση από υφιστάμενες παραβάσεις ή δελτία πληροφοριών ή στοιχεία άλλης αρχής, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων τα οποία εν προκειμένω, τα στοιχεία αυτά ΡΗΤΑ αναφέρονται στο κεφάλαιο «πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις του ελέγχου» στην από έκθεση του, τα οποία ήταν τα διαβιβασθέντα με το με αρ. πρωτ. /2003 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. και ήταν το με αρ. πρωτ. /1997 της με την με αρ. /1995 απόδειξη παραλαβής φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση, καθώς και το με αρ. πρωτ. /1997 έγγραφο της με συνημμένα πέντε επικυρωμένα φωτοαντίγραφα φορολογικών στοιχείων που παρέλαβε από την επιχείρηση Κατά συνέπεια νομίμως η υπόθεση ελέγχθηκε και οι αρχικές πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν την δηλαδή πριν από την προθεσμία που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.3212/2003 δηλαδή, μέχρι 27/2/2004 και ο συγκεκριμένος λόγος καθίσταται νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της προσφυγής

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα της φορολογικής αρχής ως προς την διαπιστωθείσα εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων τυγχάνουν πλήρη, με αποτέλεσμα η επίμαχη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη στις εκθέσεις της φορολογικής αρχής.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της προσφυγής

Επειδή οι παραβάσεις καταλογίστηκαν από την φορολογική αρχή για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατόν να επικαλεστεί η προσφεύγουσα «καλή πίστη». Ο εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων τελεί σε πλήρη γνώση της εικονικότητας του στοιχείου που εκδίδει.

Ακόμα, δέον να επισημανθεί ότι, βάσει των σχετικών διατάξεων του Ν. 2523/1997, οι διαγνωσθείσες παραβάσεις είναι τυπικές, ώστε η υποχρέωση του ελέγχου να καταλαμβάνει μόνο τη στοιχειοθέτηση των πραγματικών περιστατικών που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση αυτών, να μην εξικνείται δε και στη διάγνωση της ύπαρξης ή μη δόλου φοροδιαφυγής εκ μέρους του ελεγχόμενου επιχειρηματία. (Βλ. και ΣτΕ 4390/12: για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης της έκδοσης εικονικού τιμολογίου και την επιβολή προστίμου δεν απαιτείται η διάγνωση σκοπού αποκρύψεως φορολογητέας ύλης.)

Κατά συνέπεια ο λόγος της προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η με Α.Π./2014 ενδικοφανής προσφυγή, και συγκεκριμένα: α) να γίνει δεκτή η προσφυγή και να ακυρωθούν οι παραβάσεις έκδοσης εικονικών στοιχείων προς την επιχείρηση με τα τιμολόγια: ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 6.100.000δρχ, ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 2.940.000δρχ, και Τ.Π Νο/1993 καθαρής αξίας 15.000.000δρχ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας της νόμιμης σύνταξης και κοινοποίησης έκθεσης κατάσχεσης, και β) να απορριφθεί η προσφυγή ως προς τις παραβάσεις έκδοσης εικονικών στοιχείων προς την επιχείρηση με τα τιμολόγια: ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 3.850.000δρχ, ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 4.250.000δρχ, ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 4.850.000δρχ και ΔΑ-Τ Νο/1993 καθαρής αξίας 4.350.000δρχ,

Κατόπιν των ανωτέρω να τροποποιηθεί η Α.Ε.Π./2014 διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-1993 του προϊσταμένου της ΙΖ'

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα:

Πρόστιμο διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-1993: 101.538,00ευρώ (εκατόν μία χιλιάδες πεντακόσια τριάντα οκτώ ευρώ).

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της

με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).