



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 11/05/2015

Αριθμός απόφασης:1914

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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των : α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ), ΑΦΜ, με την ιδιότητα των εξ'απογραφής κληρονόμων του αποβιώσαντος, ΑΦΜ (ομόρρυθμοι μέλους και διαχειριστού της λυθείσας εταιρείας «», ΑΦΜ, κατά το κρινόμενο έτος) κατά της υπ'αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/1992-31/12/1992**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ'αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/1992-31/12/1992**, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ), ΑΦΜ, με την ιδιότητα των εξ'απογραφής κληρονόμων του αποβιώσαντος, ΑΦΜ (ομόρρυθμοι μέλους και διαχειριστού της λυθείσας εταιρείας «», ΑΦΜ, κατά το κρινόμενο έτος), 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' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/1992-31/12/1992**, επιβλήθηκε σε βάρος της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, πρόστιμο συνολικού ποσού 22.012,60 € σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/97.

Σύμφωνα με την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) η εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στη χρήση 1992 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, και συγκεκριμένα: 1) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του καθαρής αξίας 994.500,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 179.010,00 δρχ., 2) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του καθαρής αξίας 1.185.000,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 213.408,00 δρχ., 3) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του καθαρής αξίας 820.300,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 147.654,00 δρχ. και 4) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο Αποστολής εκδόσεως του καθαρής αξίας 750.000,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 135.000,00 δρχ.

Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε με την ως άνω προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., λόγω **επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων** διαχειριστικών περιόδων 01/01/1992-31/12/1992 και 01/01/1993-31/12/1993 και συγκεκριμένα **βάσει των υπ' αριθ./2013 και/2013** Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα) αντίστοιχα.

Σύμφωνα με την ως άνω προαναφερθείσα υπ'αριθμ./2013 Απόφασή του το Διοικητικό Πρωτοδικείου (Τμήμα), ακύρωσε την αρχική υπ' αριθμ. .../-...-2005 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου **01/01/1992-31/12/1992** ως **νομικά πλημμελή** και **ανέπεμψε** την υπόθεση στη Διοίκηση προκειμένου να διενεργηθούν τα νόμιμα σύμφωνα με το αιτιολογικό της, ότι δηλαδή δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη στο άρθρο 36 του π.δ. 186/1992 διαδικασία, και συγκεκριμένα ότι στην επίδοση της με αριθμ. .../-...-1995 έκθεσης κατάσχεσης, που συντάχθηκε από τους ελεγκτές της ΥΠΕΔΑ και , και στην οποία συμπεριλαμβανόταν μεταξύ άλλων το επίμαχο τιμολόγιο, δεν βεβαιώνεται από το ελεγκτικό όργανο που διενήργησε την επίδοση, ότι η , που υπέγραψε την ενσωματωθείσα στην έκθεση κατάσχεσης έκθεση επίδοσης αντιγράφου αυτής, ήταν νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, και ότι η επίδοση έγινε υπό την ιδιότητά της αυτή, ούτε άλλωστε ότι η ανωτέρω παρέλαβε την έκθεση κατάσχεσης, ως έχουσα μία από τις ιδιότητες που ορίζονται στο άρθρο 62 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (διευθύντριας καταστήματος,

γραφείου ή εργαστηρίου, συνεταίρου, συνεργάτου, υπαλλήλου ή υπηρέτου), διότι δεν βρέθηκε από τον διενεργήσαντα την επίδοση ο νόμιμος εκπρόσωπος στο κατάστημα της εταιρείας, όπου τον αναζήτησε, ούτε τέλος ότι την έκθεση αυτή είχε υπογράψει ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας, οπότε καλυπτόμενης κατά τα προεκτεθέντα, της ακυρότητας της ως άνω επίδοσης, θα είχε τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος για την έκδοση της απόφασης επιβολής του ένδικου προστίμου.

Κατόπιν της προαναφερθείσας ως άνω υπ' αριθμ./2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα), η οποία κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Ι. στις, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, για επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1992-31/12/1992.

Οι προσφεύγουσες α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ) ΑΦΜ, με την ιδιότητα των εξ' απογραφής κληρονόμων του αποβιώσαντος, ΑΦΜ (ομόρρυθμοι μέλους και διαχειριστού της λυθείσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, κατά το κρινόμενο έτος), με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης, άλλως την τροποποίησή της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, εκδόθηκε συνεπεία της υπ' αριθμ./2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, που ακύρωσε την υπ' αριθμ. .../2005 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως νομικά πλημμελή και συνεπώς απαιτείται εκ νέου τήρηση διαδικασίας συνιστάμενης σε κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων, σύνταξη της οικείας έκθεσης κατάσχεσης και υπογραφή της έκθεσης κατάσχεσης από τους διενεργούντες την κατάσχεση και τον επιτηδευματία. Εν προκειμένω, ουδόλως διαλαμβάνεται νέα **έκθεση κατάσχεσης**, αφού ουδέποτε διενεργήθηκε νέα κατάσχεση των βιβλίων στην έδρα της επιχείρησης, διότι η εταιρεία έχει λυθεί και συνακόλουθα ουδέποτε κοινοποιήθηκε νέα έκθεση κατάσχεσης, ιδίως προς τον νόμιμο εκπρόσωπο ή έστω τον εκκαθαριστή αυτής, διότι ουδείς εξ' αυτών υπάρχει. Πολλώ δε μάλλον ουδέποτε κοινοποιήθηκε ακόμα και στις προσφεύγουσες με την ιδιότητά τους ως εξ απογραφής κληρονόμων.

2) Λύση και εκκαθάριση της εταιρείας

- Η από αρχική έκθεση κατάσχεσης συνετάγη τον ίδιο μήνα κατά τον οποίο σύμφωνα με το από ιδιωτικό συμφωνητικό λύσεως η εταιρεία «.....» ελύθη και ετέθη υπό εκκαθάριση με εκκαθαριστή αυτής, σύμφωνα με το από ιδιωτικό συμφωνητικό συστάσεως ετερόρρυθμου εταιρείας, τον τότε εν ζωή νόμιμο εκπρόσωπό της

- Με υπαίτια βραδύτητα συνετάγησαν το 2003 οι εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., για μια επιχείρηση η οποία έχει παύσει τις εργασίες της από το έτος 1995 και συνεπώς μετά την παρέλευση τόσων ετών ο διοικούμενος αδυνατεί να αποδείξει την καλή του πίστη.

- Έχει παρέλθει διάστημα πέραν των είκοσι ετών (20) ετών (άρθρο 36 παρ.3 Κ.Φ.Δ.) και τίθεται θέμα παρόδου εύλογου χρόνου για την έκδοση πράξεως της Διοίκησης.

3) **Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας** έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης και συγκεκριμένα μη παροχή της δυνατότητας στις προσφεύγουσες να ασκήσουν το **δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως**, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2690/1999 και του άρθρου 20 του Συντάγματος.

4) Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου

Στα πλαίσια της διαδικασίας εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η Δ.Ο.Υ. απέστειλε στην Υπηρεσία μας τηνμέσω fax αντίγραφο της πρώτης σελίδας των α) υπ'αριθμ./2013 και/2013 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου με αναγραφόμενη επ'αυτών της ημερομηνίας κοινοποίησης των εν λόγω αποφάσεων στη Δ.Ο.Υ., ήτοι, β) της έκθεσης επίδοσης των υπ'αριθμ. .../2015 και .../2015 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) και της οικείας έκθεσης ελέγχου και γ) της έκθεσης επίδοσης των προσωρινών υπ'αριθμ. .../2015 και .../2015 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) και του με αριθμ. πρωτ. σημειώματος διαπιστώσεων.

Επιπλέον, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο- ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων, προκειμένου να μας γνωρίσει εάν έχει τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος επίδοσης της υπ'αριθμ. .../...-1995 έκθεσης κατάσχεσης κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....», ΑΦΜ, λόγω **επανάληψης διαδικασίας**, είτε κατόπιν των υπ'αριθμ./2013 και/2013 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου, διαχειριστικών περιόδων 01/01/1993-31/12/1993 και 01/01/1992-31/12/1992 αντίστοιχα, είτε κατόπιν προγενέστερων αποφάσεων δικαστηρίου (..../2010 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου κ.λ.π.).

Η Δ.Ο.Υ. απέστειλε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. πρωτ. (ΔΕΔ.....) έγγραφο ως απάντηση στο ανωτέρω έγγραφό μας - ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων το περιεχόμενο του οποίου έχει ως ακολούθως: «Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σας διαβιβάζουμε φωτοαντίγραφα της με αριθμ. πρωτ./...-2012 έκθεσης κατάσχεσης που εκδόθηκε κατ'επίκληση της υπ'αριθμ./2010 απόφασης του Δ.Π. προς άρση της νομικής πλημμέλειας που αφορούσε την με αριθμ. .../...-1995 έκθεσης κατάσχεσης της ΥΠΕΔΑ για δικές σας περαιτέρω ενέργειες», με συνημμένες τις υπ'αριθμ./...-2012 εκθέσεις κατάσχεσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: **«Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΔΕΛ Α 1069048 /2.5.2014 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34,62 και 66 του Ν.4174/2013 “Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας”), ορίζεται ότι:

.....

« **Άρθρο 66**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 προβλέπεται ότι σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης (π.χ.

φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2007 ακυρώνεται με απόφαση του δικαστηρίου το Νοέμβριο του 2013. Η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με την απόφαση του δικαστηρίου εκδίδει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου τον Μάρτιο του 2014) εφαρμοζόμενης της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 διαδικασίας.»

Επειδή με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1992-31/12/1992, επιβλήθηκε σε βάρος της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, πρόστιμο συνολικού ποσού 22.012,60 € σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/97, καθόσον ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στη χρήση 1992 τέσσερα(4) εικονικά φορολογικά στοιχεία,και συγκεκριμένα:

- 1) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του καθαρής αξίας 994.500,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 179.010,00 δρχ.,
- 2) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του καθαρής αξίας 1.185.000,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 213.408,00 δρχ.,
- 3) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του καθαρής αξίας 820.300,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 147.654,00 δρχ. και
- 4) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο Αποστολής εκδόσεως του καθαρής αξίας 750.000,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 135.000,00 δρχ.

Επειδή η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. λόγω επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων διαχειριστικών περιόδων 01/01/1992-31/12/1992 και 01/01/1993-31/12/1993 και συγκεκριμένα βάσει των υπ' αριθ./2013 και/2013 Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα) αντίστοιχα, οι οποίες επιδόθηκαν στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. την Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σύμφωνα με την ως άνω εντολή, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.- επανάληψη διαδικασίας- του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε με την ως άνω προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της ιδίας ως άνω Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1992-31/12/1992, πρόστιμο συνολικού ποσού 22.012,60 €.

Επειδή σύμφωνα με την με την προαναφερθείσα ως άνω υπ'αριθμ./2013 Απόφασή του το Διοικητικό Πρωτοδικείου (Τμήμα), ακύρωσε την αρχική υπ' αριθμ./-...-2005 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1992-31/12/1992 ως νομικά πλημμελή και ανέπεμψε την υπόθεση στη Διοίκηση προκειμένου να διενεργηθούν τα νόμιμα σύμφωνα με το αιτιολογικό της, ότι δηλαδή δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη στο άρθρο 36 του π.δ. 186/1992 διαδικασία, και συγκεκριμένα ότι στην επίδοση της με αριθμ. .../-...-1995 έκθεσης κατάσχεσης, που συντάχθηκε από τους ελεγκτές της ΥΠΕΔΑ , και , και στην οποία συμπεριλαμβανόταν μεταξύ άλλων το επίμαχο τιμολόγιο, δεν βεβαιώνεται από το ελεγκτικό όργανο που διενήργησε την επίδοση, ότι η , που υπέγραψε την ενσωματωθείσα στην έκθεση κατάσχεσης έκθεση επίδοσης αντιγράφου αυτής, ήταν νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, και ότι η επίδοση έγινε υπό την ιδιότητά της αυτή, ούτε άλλωστε ότι η ανωτέρω παρέλαβε την έκθεση κατάσχεσης, ως έχουσα μία από τις ιδιότητες που

ορίζονται στο άρθρο 62 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (διευθύντριας καταστήματος, γραφείου ή εργαστηρίου, συνεταιρίου, συνεργάτου, υπαλλήλου ή υπηρέτου), διότι δεν βρέθηκε από τον διενεργήσαντα την επίδοση ο νόμιμος εκπρόσωπος στο κατάστημα της εταιρείας, όπου τον αναζήτησε, ούτε τέλος ότι την έκθεση αυτή είχε υπογράψει ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας, οπότε καλυπτόμενης κατά τα προεκτεθέντα, της ακυρότητας της ως άνω επίδοσης, θα είχε τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος για την έκδοση της απόφασης επιβολής του ένδικου προστίμου.

Επειδή κατόπιν της προαναφερθείσας υπ' αριθμ. .../2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα), ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, για επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1992-31/12/1992, **ωστόσο η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ως λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, ότι η φορολογική αρχή δεν τήρησε εκ νέου τον ουσιώδη τύπο, δεδομένου ότι ουδέποτε κοινοποιήθηκε νέα έκδοση κατάσχεσης πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 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 το τέταρτο και πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), όπως αυτά αντικαταστάθηκαν με την παρ.2 άρθρου 32 Ν.2648/1998, ορίζεται ότι : «Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.»

Επειδή σύμφωνα την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1257/1998 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 32 και των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 35 του ν.2648/1998 (ΦΕΚ Α'238/22.10.1998) Ρυθμίσεις δασμολογικού και φορολογικού περιεχομένου, τροποποίηση του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας και άλλες διατάξεις» αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι :

«...Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που κατά τη δικαστική απόφαση παραβιάστηκε. Νέα πράξη μπορεί να εκδοθεί και στις περιπτώσεις παραλείψεων που αφορούν τη διαδικασία κατάσχεσης, σύμφωνα με τη γνωμοδότηση 848/89 της Νομικής Δ/νσης του Υπουργείου Οικονομικών. Ειδικότερα στην ως άνω γνωμοδότηση μεταξύ άλλων αναφέρονται:

"Η διενεργήσασα τον έλεγχο υπηρεσία.....θα πρέπει στην περίπτωση αυτή να συντάξει με τρέχουσα ημερομηνία την παραληφθείσα έκθεση κατάσχεσης, αναφέροντας σ'αυτή ρητά, ότι πράττει τούτο κατά συμμόρφωση προς τις ειρημένες δικαστικές αποφάσεις και προς συμπλήρωση της διαπιστωμένης από αυτές παραλείψεις. Στην έκθεση αυτή η εν λόγω υπηρεσία πρέπει να παραθέσει όλα τα στοιχεία που θα απαιτούντο για τη σύνταξη της αρχικής έκθεσης όπως τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από το υφιστάμενο πρωτόκολλο (ονοματεπώνυμα των διενεργησάντων την κατάσχεση, χρόνο και τόπο κατάσχεσης και λοιπά τυπικά στοιχεία, παράθεση των ευρεθέντων και κατατεθέντων στοιχείων κλπ.). Οίκοθεν νοείται ότι από του σημείου τούτου θα πρέπει να επακολουθήσει, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, η επανάληψη της διαδικασίας καθ'άπαντα τα στάδια αυτής".»

Επειδή στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο-ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων, προκειμένου να μας γνωρίσει εάν έχει τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος επίδοσης της υπ'αριθμ. .../-/-1995 έκθεσης κατάσχεσης κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....», ΑΦΜ, λόγω **επανάληψης διαδικασίας**, είτε κατόπιν των υπ'αριθμ./2013 και/2013 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου, **διαχειριστικών περιόδων 01/01/1993-31/12/1993 και 01/01/1992-31/12/1992** αντίστοιχα, είτε κατόπιν προγενέστερων αποφάσεων δικαστηρίου (..../2010 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου κ.λ.π.).

Η Δ.Ο.Υ. απέστειλε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. πρωτ. (ΔΕΔ.....) έγγραφο αποστολής στοιχείων ως απάντηση του ανωτέρω εγγράφου μας, το περιεχόμενο του οποίου έχει ως ακολούθως: «Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σας διαβιβάζουμε φωτοαντίγραφα της με αριθμ. πρωτ. .../-/-2012 έκθεσης κατάσχεσης που εκδόθηκε κατ'επίκληση της υπ'αριθμ./2010 απόφασης του Δ.Π. προς άρση της νομικής πλημμέλειας που αφορούσε την με αριθμ. .../-/-1995 έκθεση κατάσχεσης της ΥΠΕΔΑ για δικές σας περαιτέρω ενέργειες», με συνημμένες τις υπ'αριθμ./-/-2012 εκθέσεις κατάσχεσης.

Επειδή επί του σώματος των ως άνω υπ'αριθμ./-/-2012 εκθέσεων κατάσχεσης αναφέρεται ρητά ότι εκδόθηκαν κατ'επίκληση της υπ'αριθμ./2010 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου προκειμένου να αρθεί η νομική πλημμέλεια της υπ'αριθμ. .../-/-2003 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1991-31/12/1991 και συνεπώς δεν αφορούν την υπ'αριθμ./2013 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα).

Επειδή, όπως προκύπτει από την από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.- επανάληψη διαδικασίας- του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, η φορολογική διοίκηση, **δεν τήρησε εκ νέου την προβλεπόμενη στο άρθρο 36 του π.δ. 186/1992 διαδικασία** σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ' αριθ./2013 **Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου** (Τμήμα), κατά το γενόμενο δεκτό ως βάσιμο σχετικό ισχυρισμό των προσφευγουσών.

Επειδή, κατ'ακολουθία, η προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η έρευνα των λοιπών ισχυρισμών των προσφευγουσών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και

του άρθρου 4 παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, **η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγουσών α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ) ΑΦΜ, με την ιδιότητα των εξ'απογραφής κληρονόμων του αποβιώσαντος, ΑΦΜ (ομόρρυθμου μέλους και διαχειριστού της λυθείσας εταιρείας «», ΑΦΜ, κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο), **την ακύρωση λόγω τυπικής πλημμέλειας** της υπ'αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1992-31/12/1992, **η δε αρμόδια ως άνω φορολογική αρχή κατά την έκδοση της νέας πράξης εξαιτίας της ακύρωσης αυτής, πρέπει να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας** και να ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει.

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

**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).