



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ  
ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (15<sup>η</sup>)  
ΤΜΗΜΑ Α΄

Αθήνα, 27/12/2013

ΠΟΛ. 1009

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10 ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.  
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες : Δ. Καρύδη  
Τηλέφωνο : 210-3638389  
FAX : 210-3641620

**ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση της γνωμοδότησης 354/2013 του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ., αναφορικά με τη δυνατότητα επιστροφής κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων.»**

Σας κοινοποιούμε την 354/2013 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αναφορικά με τη δυνατότητα επιστροφής σε αιτούντα φορολογούμενο των κατασχεθέντων με έκθεση κατασχέσεως βιβλίων και στοιχείων του, όταν η υπόθεσή του έχει περαιωθεί με δικαστικό συμβιβασμό, αλλά μεταξύ των κατασχεθέντων υπάρχουν βιβλία και στοιχεία που αναφέρονται σε συναλλαγές με τρίτους(αντισυμβαλλόμενους), για τους οποίους η διαδικασία ελέγχου βρίσκεται σε εξέλιξη από την Δ.Ο.Υ. του τρίτου, και παρακαλούμε για την ομοιόμορφη εφαρμογής της στις σχετικές περιπτώσεις.

Σύμφωνα με την πιο πάνω γνωμοδότηση, στην περίπτωση αυτή, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. του αιτούντα φορολογούμενου, από τα κατασχεθέντα δυνάμει της εκθέσεως κατασχέσεως στοιχεία του, δύναται να διαφυλάξει μόνο αυτά που αφορούν τον τρίτο, μέχρι την τελεσιδικία των κατ' αυτού φορολογικών εγγραφών, υποχρεούται όμως, να επιστρέψει στον ελεγχθέντα φορολογούμενο, τα λοιπά κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία του, εφόσον περαιώθηκαν με δικαστικό συμβιβασμό όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις του και υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές δίκες έχουν καταργηθεί, διατηρώντας, πάντως, τη δυνατότητα

να εκδώσει και να τηρήσει αντίγραφα εκ των επιστρεπτέων εγγράφων, εφόσον το κρίνει απαραίτητο.



Ακριβές Αντίγραφο  
Προβλεπόμενος της Γραμματείας

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ Δ/ΝΤΗΣ  
ΣΑΙΤΗΣ ΕΥΘΥΜΙΟΣ

Σταύρος Δ. Τζανετάτος  
ΔΕΙΑ ΕΦΟΡΙΑΚΩΝ

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ: Η 354/2013 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.

## **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

### **I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Δ.Ο.Υ.
2. ΔΕΚ
3. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ. και Περιφερειακές Διευθύνσεις αυτού
4. Οικονομικές Επιθεωρήσεις

### **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

Αποδέκτες πινάκων: Α, Ζ (εκτός των αρ.3, 4, 6, 10), Η' (εκτός των 4, 10, 11),  
Θ (μόνο στους αρ. 1, 2, 3,)  
Ι, ΙΒ', ΙΣΤ

### **III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα
4. Γραφεία κ.κ. Γεν. Δ/ντών
5. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
6. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
7. Γενική Δ/ση Οικονομικής Επιθεώρησης –
8. Δ/ση 15η Βιβλίων και Στοιχείων
  - α) Γραφείο κ. Δ/ντή
  - β) Τμήμα Α' (10 αντίγραφα)
  - γ) Τμήμα Β' (2 αντίγραφα)
  - δ) Τμήμα Γ' (2 αντίγραφα)
9. Γ.Γ.Π.Σ. – Δ/ση Εφαρμογών Η/Υ (Δ30)



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 354/2013**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

**Συνεδρίαση της 4<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2013**

**ΣΥΝΘΕΣΗ:**

**Πρόεδρος :** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Ελένη Σβολοπούλου και Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Ελένη Σβολοπούλου, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Αριθμός Ερωτήματος :** Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ15Α1072530 ΕΞ 2013/19-4-2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/νση Φορολογίας, Δ/νση Βιβλίων και Στοιχείων-Τμήμα Α).

**Περίληψη Ερωτήματος** Εν όψει της προβλεπομένης στις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του ΚΒΣ διαφυλάξεως από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων μέχρι την τελεσιδικία της ενεργηθείσας βάσει αυτών φορολογικής εγγραφής, ερωτάται, εάν η Δ.Ο.Υ ΙΖ' Αθηνών υποχρεούται να επιστρέψει σε φορολογούμενο, ύστερα από αίτημά του, τα κατασχεθέντα στο πλαίσιο εισαγγελικής έρευνας και ελέγχου επίσημα και ανεπίσημα φορολογικά και μη στοιχεία του, όταν η υπόθεσή του έχει περαιωθεί με δικαστικό συμβιβασμό, πλην όμως μεταξύ των κατασχεθέντων υπάρχουν στοιχεία, που αφορούν σε συναλλαγές με τρίτους, για τους οποίους η διαδικασία ελέγχου βρίσκεται σε εξέλιξη στην αρμόδια γι' αυτούς Δ.Ο.Υ και απαιτήθηκε η νέα κατάσχεση

αυτών, κατόπιν εντολής της ΔΟΥ του τρίτου, προκειμένου η τελευταία να προβεί σε επανάληψη της διαδικασίας.



Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής :

### **I. Ιστορικό**

Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και τα συνοδεύοντα αυτό στοιχεία, ιδίως το υπ' αρ. 8919/2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ ΙΖ' Αθηνών προς την ερωτώσα υπηρεσία, στο ιστορικό του οποίου στηρίζεται το τεθέν ερώτημα, καθώς και από συμπληρωματικά στοιχεία που μας απέστειλε η άνω Δ.Ο.Υ, κατόπιν του υπ' αρ. 1407/ 10-6- 2013 εγγράφου μας, προκύπτουν τα εξής:

**1.** Ο Σ.Δ. ασκούσε το επάγγελμα του ιατρού της ομοιοπαθητικής στην Αθήνα, υπαγόμενος φορολογικά στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ ΙΖ' Αθηνών) και για τη δραστηριότητα αυτή τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. μέχρι τις 3/9/1998, οπότε υπέβαλε δήλωση διακοπής δραστηριότητας και έκτοτε ανήκε στην αρμοδιότητα της Α' Δ.Ο.Υ Πειραιά. Τον Ιούνιο του έτους 1995, στο πλαίσιο ποινικής προκαταρκτικής εξετάσεως, διενεργήθηκε εισαγγελική έρευνα στην οικία του στην Ηλιούπολη και σε θυρίδα συνεργατιάδας του με τη συνδρομή της Τελωνειακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος (ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε.), παρουσία και του εισαγγελέα Ι.Α, κατά την οποία δεσμεύθηκαν και μονογραφήθηκαν από υπαλλήλους της ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε. διάφορα επίσημα και ανεπίσημα στοιχεία που αφορούσαν δραστηριότητες του ίδιου και των συνεργατών του. Μετά την 3630/1997 εντολή του Επιθεωρητή της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης Αθηνών, συστάθηκε ειδικό συνεργείο ελέγχου, το οποίο προέβη σε επεξεργασία των ως άνω στοιχείων και αντιπαραβολικό έλεγχο αυτών και των επίσημων βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο Σ.Δ. και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι από το έτος 1994 ο εν λόγω ασχολήθηκε, πέραν της άσκησης του ιατρικού επαγγέλματος, με την παραγωγή και εμπορία ομοιοπαθητικών προϊόντων (φαρμακευτικών και καλλυντικών), χωρίς να έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών για τη δραστηριότητα αυτή, να τηρεί και να εκδίδει τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία, να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις και να καταβάλει τους ανάλογους φόρους.



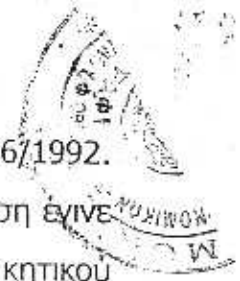
Μετα την ολοκλήρωση του ελέγχου παραδόθηκαν από το ειδικό συνεργείο ελέγχου (με πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής της 12-2-1999 ) τα εν λόγω επίσημα και ανεπίσημα στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ΙΖ' Αθηνών και στη συνέχεια με αποφάσεις του Προϊσταμένου της καταλογίσθηκαν φόροι και επιβλήθηκαν πρόστιμα στον Σ.Δ., ενώ ανοίχθηκαν δίκες με την άσκηση σχετικών προσφυγών.

Στις 22-3-2011 και στις 23-3-2011 περαιώθηκαν με δικαστικό συμβιβασμό όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις του Ιατρού Σ.Δ.

**2.** Μεταξύ των κατασχεθέντων υπάρχουν και στοιχεία, που αφορούν συναλλαγές με τρίτους, τα οποία αποτέλεσαν έρεισμα για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος των τρίτων (συναλλασσομένων).

Ειδικότερά, στην περίπτωση του ερωτήματος, με τις υπ' αριθμ. 58,59 και 60/2005 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ Χολαργού (ήδη Δ.Ο.Υ Αγ.Παρασκευής-Χολαργού) επιβλήθηκαν πρόστιμα του Κ.Β.Σ στον φορολογούμενο Π.Δ. (τρίτο), ο οποίος είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με τον Ιατρό Σ.Δ που ήταν καταχωρημένες στα κατασχεθέντα ανεπίσημα στοιχεία του Ιατρού. Οι ανωτέρω πράξεις της Δ.Ο.Υ Χολαργού ακυρώθηκαν με τις 10545, 10546, και 12485/2011 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών ως νομικά πλημμελείς, για το λόγο ότι δεν είχε συνταχθεί έκθεση κατασχέσεως για την παραλαβή των εν λόγω στοιχείων και αναπέμφθηκαν οι υποθέσεις στη φορολογική αρχή προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που παραλείφθηκε κατά την έκδοσή τους. Η Δ.Ο.Υ Αγίας Παρασκευής-Χολαργού με τα 21339 και 26506/2012 έγγραφα της ζήτησε από την ΙΖ' Δ.Ο.Υ. την (νέα) κατάσχεση των εν λόγω στοιχείων του Ιατρού Σ.Δ, προκειμένου να προβεί, σε συμμόρφωση προς τις προαναφερθείσες αποφάσεις του Δ.Π.Αθηνών, σε επανάληψη της διαδικασίας σύμφωνα με την ΠΟΛ1110/2006.

**3.** Κατόπιν της 565/7-1-2013 εντολής προληπτικού ελέγχου ΚΒΣ, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΖ' Αθηνών (με υποσημείωση ότι αφορά την κατάσχεση φορολογικών στοιχείων επίσημων και ανεπίσημων), υπάλληλοι της άνω Δ.Ο.Υ μετέβησαν στην οικία του, ήδη συνταξιούχου, Ιατρού Σ.Δ στον Πειραιά και συνέταξαν την υπ' αρ. 699/10-1-2013 έκθεση κατασχέσεως στοιχείων (επίσημων και ανεπίσημων) αποτελουμένων από 27 δέματα, κατ'επίκληση, πλήν άλλων, των



διατάξεων των παραγράφων 3, 4, 5 και 10 του άρθρου 36 του π.δ 186/1992. Ειδικότερα, οι υπογράφωντες την εν λόγω έκθεση αναφέρουν ότι η κατάσχεση έγινε συνεπεία των υπ' αριθμ. 10545, 10546 και 12485/2011 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, για την τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, και ότι ένα από τα τρία αντίτυπα της εκθέσεως κατασχέσεως που συντάχθηκαν, επιδόθηκε στον Σ.Δ αμέσως με θυροκόλληση, παρουσία μάρτυρα, , επειδή ο ΣΔ απουσίαζε. Η ως άνω 699/10-1-2013 έκθεση κατασχέσεως διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ Αγίας Παρασκευής (Αγ.Παρασκευής-Χολαργού) με το Α.Π. 746/10-1-2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ ΙΖ' Αθηνών.

4. Με την από 18-2-2013 εξώδικη διαμαρτυρία-πρόσκληση προς τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών και τους ελεγκτές Χ.Σ και Ι.Μ., ο Σ.Δ καλεί τους ανωτέρω να του παραδώσουν άμεσα τα «παρανόμως και αντισυνταγματικώς κατασχεθέντα», τα οποία παρακρατούν κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 3 του ΚΒΣ και του άρθρου 19 παρ. 3 του Συντάγματος, διότι η υπόθεση έχει αμετάκλητα κριθεί και περαιωθεί ουσιαστικά, φορολογικά και δικαστικά και σε κάθε περίπτωση έχει επέλθει προ πολλού η παραγραφή των ετών έως και το 1999.

Σημειώνεται ότι, όπως κρίθηκε με την 1328/2003 απόφαση του Ε' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου και τις περαιτέρω εκδοθείσες 1111/2003 απόφαση του Πενταμελούς Εφετείου Αθηνών και 1625/2003 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουρημάτων Αθηνών, η κατάσχεση των εν λόγω στοιχείων, στο πλαίσιο προκαταρκτικής εξετάσεως υπό την εποπτεία του Αντεισαγγελέα Πρωτοδικών Ι. Α., έγινε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 253 του Κ.Ποιν.Δικ. στις οποίες προβλέπεται ότι η έρευνα, ως ανακριτική πράξη, μπορεί να διεξαχθεί για κακούργημα ή πλημμέλημα, μόνο αν άρχισε η κύρια ανάκριση ή προανάκριση.

5. Κατά την άποψη της ερωτώσας υπηρεσίας εφόσον μεταξύ των κατασχεθέντων υπάρχουν στοιχεία, που αφορούν συναλλαγές του ενδιαφερομένου με τρίτους, τα οποία είναι απαραίτητα στον έλεγχο που διενεργείται από τη Δ.Ο.Υ του τρίτου, αυτά δεν επιστρέφονται δεδομένου ότι βάσει αυτών ενεργείται η φορολογική εγγραφή από τη Δ.Ο.Υ του τρίτου και πρέπει να φυλάσσονται μέχρι την τελεσιδικία αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του ΚΒΣ.

## II. Εφαρμοστές διατάξεις

Στις διατάξεις των παραγράφων 1, 3, 4, και 10 του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, Α' 84), όπως ίσχυαν μέχρι τις 31-12-2012, ορίζονται τα εξής:

(Σημείωση: Με την παράγραφο 5 του άρθρου 8 του ν.4110/2013 - ισχύς από 23-1-2013) οι διατάξεις των άνω παραγράφων 1; 3, 4, και 10 προστέθηκαν στις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.2238/1994 ΚΦΕ).

### 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 υπόχρεου. 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 προϊσταμένου αυτής. 2....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 το 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. 5..6...7...8....9...

10. Τα δικαιώματα του αρμοδίου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1, 3, 6 και 7 του άρθρου αυτού, ενασκούνται παράλληλα και από τους Γενικούς Διευθυντές Φορολογίας, Επιθεώρησης και Ελέγχων, καθώς και από τους Προϊσταμένους της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.)».

### **III.Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων**

Από τον συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγονται τα ακόλουθα:

**1.** Σε κάθε περίπτωση που υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτή βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει





στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσας τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξης ή πράξης περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, δηλαδή η σύνταξη επί τόπου από τους ελεγκτές σχετικής εκθέσεως (κατασχέσεως), η υπογραφή αυτής από τους ελεγκτές και από τον επιτηδευματία και η επίδοση αντιγράφου της στον εν λόγω επιτηδευματία, όχι όμως και στον τρίτο ή τρίτους επιτηδευματίες, τους οποίους ενδεχομένως αφορούν τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία. Σε περίπτωση, όμως, που, βάσει των κατασχεθέντων ως άνω βιβλίων και στοιχείων εκδοθεί καταλογιστική πράξη σε βάρος τρίτου επιτηδευματία, ο τελευταίος δύναται να ζητήσει την ακύρωσή της για τυχόν πλημμέλειες της εκθέσεως κατασχέσεως, στο μέτρο όμως και μόνον που αφορούν τον ίδιο, ή και για παντελή έλλειψή της (βλ. ΣΤΕ 3644/2009, 104/2008 επτ.).

Τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας απαιτείται εκ νέου στην περίπτωση που 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 1630/2013, 1284/2011, κ.ά).

2. Η προβλεπόμενη, στις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του ΚΒΣ, διαφύλαξη από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων έχει ως ακρότατο χρονικό σημείο την τελεσιδικία της βάσει αυτών διενεργηθείσας φορολογικής εγγραφής, που έγινε κατά του ελεγχόμενου επιτηδευματία και δεν εκτείνεται μέχρι την τελεσιδικία της φορολογικής εγγραφής, που ενεργήθηκε σε βάρος τρίτου προσώπου, για το οποίο από τα κατασχεθέντα στοιχεία προέκυψε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, παρά μόνο για όσα από τα στοιχεία αφορούν τις συναλλαγές του τρίτου, τα οποία η Δ.Ο.Υ. δύναται νομίμως να διαφυλάξει μέχρι της τελεσιδικίας της, κατά του τρίτου, φορολογικής εγγραφής. Διαφορετική άποψη ενδέχεται να οδηγεί σε άσκοπη και μακρόχρονη αποστέρηση βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου επιτηδευματία, εντελώς ασχέτων προς τον ελεγχόμενο τρίτο, χωρίς να υφίσταται καμία προς τούτο ελεγκτική αναγκαιότητα. Εξυπακούεται ότι η φορολογική αρχή, εφόσον κρίνει αναγκαίο, διατηρεί το δικαίωμα να εκδώσει ακριβή αντίγραφα εκ των λοιπών, δηλαδή εκ των επιστρεπτέων

εγγράφων του ελεγχθέντος επιτηδευματία και να διαφυλάξει αυτά, μέχρι της τελεσιδικίας της κατά του τρίτου φορολογικής εγγραφής.

**IV.** Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα και υπό το συγκεκριμένο πραγματικό, αρμόζει η απάντηση ότι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΙΖ' Αθηνών, από τα κατασχεθέντα δυνάμει της υπ' αρ.699/2013 εκθέσεως κατασχέσεως στοιχεία του Σ.Δ, δύναται να διαφυλάξει μόνο αυτά που αφορούν τον τρίτο, μέχρι την τελεσιδικία των κατ' αυτού φορολογικών εγγραφών, υποχρεούται, όμως, να επιστρέψει στον ελεγχθέντα Σ.Δ. τα λοιπά κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία του, εφόσον περαιώθηκαν με δικαστικό συμβιβασμό όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις του και υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές δίκες έχουν καταργηθεί, διατηρώντας, πάντως, τη δυνατότητα να εκδώσει και να τηρήσει αντίγραφα εκ των επιστρεπτέων εγγράφων, εφόσον το κρίνει απαραίτητο.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 11-11-2013**

**Ο Πρόεδρος**

**Αλέξανδρος Καραγιάννης**  
**Αντιπρόεδρος ΝΣΚ**

**Η Εισηγήτρια**

**Ελένη Σβολοπούλου**  
**Νομικός Σύμβουλος του Κράτους**

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ**

**Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας**



**Γίνεται δεκτή**  
**18-12-2013**

**Ο Γενικός Γραμματέας**

**Δημοσίων Εσόδων**

**ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ**