



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη: 14-03-2017

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθ. Απόφασης: 717

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.
gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. 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».
- στ. 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».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

κ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «» με **Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην Θεσσαλονίκη επί της οδού και αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο καινούριων αυτοκινήτων κατά της με αριθμ./-...-2016** πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, διαχειριστικής 01/01/2005-31/12/2005 και της από 12-10-2016 συμπροσβαλλόμενης εκθέσης ελέγχου ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση

5.Τη με ημερομηνία-**2016** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

6.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

.

Επί της από-**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «» , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/**2016** πράξη επιβολής προστίμου ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990, χρήσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, πρόστιμο ποσού 2.850,00 €, επειδή ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στο τηρούμενο βιβλίο της, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005, δύο (2) εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 2.850,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «. .» με ΑΦΜ Εκτός των άλλων κυρώσεων η προσφεύγουσα υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, επειδή αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων.

Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε η ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων μετά την αποδοχή εκκαθαριστικού σημειώματος του ν.3697/2008. Συγκεκριμένα βάσει της από/2015 έκθεσης ελέγχου διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ..., για την επιχείρηση «. .», προέκυψε ότι η τελευταία, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και η επιχείρηση «» .

Κατόπιν των ανωτέρω διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. επανέλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, από τον οποίο προέκυψε, ότι αυτή έλαβε δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 2.850,00 €, την καθαρή αξία των οποίων εξέπεσε από τα καθαρά αποτελέσματα της παραπάνω χρήσης. Επίσης εξέπεσε το φόρο εισροών από το φόρο εκροών της χρήσης αυτής. Περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, της ΠΟΛ 1087/10-6-2005 ,της απόφασης του ΣτΕ 255/1988, αλλά και το γεγονός ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις Κ.Β.Σ., ήτοι, η αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης των εικονικών αυτών φορολογικών στοιχείων είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των καθαρών κερδών, λόγω της εμφάνισης διογκωμένων δαπανών και όχι την απόκρυψη ακαθαρίστου εισοδήματος, έκρινε την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 15.000,00 €, ως λογιστικές διαφορές, την οποία συμπεριέλαβε στα λογιστικά καθαρά κέρδη του αρχικού ελέγχου (ν. 3697/2008). Αντίστοιχα, στη φορολογία Φ.Π.Α., δεν έγινε δεκτή η αξία και ο Φ.Π.Α. εισροών των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμος καταλογισμός του προστίμου της ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.

1882/1990, καθότι ο αναλογών Φ.Π.Α. έχει καταλογιστεί στον εκδότη των εικονικών τιμολογίων.

2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της επίδικης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή.

3. Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της αφαίρεσης των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας (άρθρο 36 του Π.Δ. 186/92), με την σύνταξη σχετικής αποδείξεως παραλαβής.

Όσον αφορά στον πρώτο ισχυρισμό περί μη νόμιμου καταλογισμού προστίμου ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 του ν. 1882/1990

ΕΠΕΙΔΗ, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 ορίζεται, ότι : « Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παρά -δότης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

ΕΠΕΙΔΗ, όπως κρίθηκε νομολογιακά (Σ .τ. Ε. 4034/1999) σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του ν. 1882/1990, νομίμως καταλογίζεται σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών "Απόδοση" δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υπόχρεων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρο, σε τρόπο ώστε "απόδοση" του οικείου φόρου στο Δημόσιο θα χωρήσει άπαξ.

Εξάλλου, είναι διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, σε συνδυασμό και με το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας, προκύπτει ότι αρχικά καταλογίστηκε Φ.Π.Α. ύψους 977.946,40 € για τη χρήση 2005, κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, στον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι, στην επιχείρηση, «. .» με ΑΦΜ, αλλά το ανωτέρω ποσό έχει χαρακτηριστεί

από την Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης (Ε.Μ.ΕΙΣ.) ως ανεπίδεκτο είσπραξης, βάσει της με αριθμό-2016 απόφασης, και συνεπώς δεν τίθεται θέμα διπλής απόδοσης του αναλογούντος φόρου των επίδικων τιμολογίων και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός περί του αντιθέτου κρίνεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στον δεύτερο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :
“Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ’ εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ’ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου

φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της με αριθμό .../....-2016 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθ./....2015, αρχικής εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος, καθότι περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα εταιρεία του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν. 3697/2008, νέων στοιχείων, για τη χρήση 2005, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για την παράβαση, της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι, μετά την .../2016. Συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι νόμιμα, και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή, και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγεγραμμένης αξίωσης του Δημοσίου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το τρίτο ισχυρισμό περί μη τήρησης της νόμιμης διαδικασίας αφαίρεσης των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας (άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992) και την υπογραφή της σχετικής απόδειξης παραλαβής αυτών

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι : «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «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 τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. 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.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.»

Εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία διέκοψε τις εργασίες της στις/2008, η φορολογική αρχή απέστειλε με συστημένη επιστολή στις διευθύνσεις των ομόρρυθμων μελών της, προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Ανταποκρινόμενη στο παραπάνω αίτημα, η κ. . ., άλλοτε ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας, προσκόμισε στα γραφεία της αρμόδιας φορολογικής αρχής τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία, για τα οποία δεν συντάχθηκε απόδειξη παραλαβής αυτών καθότι αυτά επιστράφησαν την επόμενη ημέρα.

Ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επίδοσης της έκθεσης κατάσχεσης προβάλλεται απαραδέκτως. Σύμφωνα με τη διάταξη **της περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «*Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...*». Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον**, όταν **η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ). Στην κρινόμενη υπόθεση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η πράξη της φορολογικής αρχής είναι ακυρωτέα για παράβαση ουσιώδους τύπου, χωρίς ωστόσο να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υπέστη οποιαδήποτε βλάβη από την υποτιθέμενη παράβαση, επομένως ο ισχυρισμός της είναι απορριπτέος σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του Κ.Δ.Δ/μιας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2016, έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990, της Δ.Ο.Υ. ..., 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.:,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.-2016 πράξη επιβολής προστίμου ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005

Πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε (15.000,00 X 19%)	2.850,00 €
---	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος

Της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

και Νομικής Υποστήριξης

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.