



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 27/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1302

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ:** κατά της με αριθ. - **17/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του** με **ΑΦΜ:** , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. - **17/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης του φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **250,00€** για μη ανταπόκριση στο με αρ. πρωτ. - **12/10/2018** αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά βιβλία, στοιχεία και δηλώσεις των χρήσεων 2007 – 2008 καθώς και τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία του φορολογικού έτους 2018.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης βάσει της από **17/12/2018** έκθεσης ελέγχου Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) που συντάχθηκε δυνάμει της με αριθ. - **8/11/2017** εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό. πρωτ. - **28/5/2012** δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΟΥ Καλαμαριάς: - **11/6/2012**) με το οποίο απεστάλησαν Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ. για τις επιχειρήσεις: 1) « & ΣΙΑ Ε.Ε» - **ΑΦΜ:** , 2) « Μ.Ε.Π.Ε. – » - **ΑΦΜ:** , και 3) του - **ΑΦΜ:** Οι παραπάνω επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι είναι ανύπαρκτες και εκδότριες εικονικών στο σύνολό τους και σε μερικές περιπτώσεις πλαστών φορολογικών στοιχείων. Από τις εν λόγω εκθέσεις προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και με υποκρυπτόμενο εκδότη – αυτοργό τον **του** με **ΑΦΜ** , όπως παρακάτω:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2007-31/12/2007

A/A	Αριθμός & Ημερομηνία Φορ. Στοιχείων	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	ΤΠΥ 51/12-12-2007	 Μ. Ε.Π.Ε.-	7.900,00	1.501,00
2	ΤΔΑ 52/19-10-2007	 Μ. Ε.Π.Ε.-	12.360,00	2.348,40
3	ΤΔΑ 94/20-8-2007	 του	6.302,00	1.197,00
4	Τ.ΠΩΛ.18/30-12-2007	 & ΣΙΑ ΕΕ	6.470,00	1.230,00
ΣΥΝΟΛΑ			33.032,00	6.276,40

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2008-31/12/2008

A/A	Αριθμός & Ημερομηνία Φορ. Στοιχείων	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	Τ.Π. 52/30-11-2008	 Μ. Ε.Π.Ε.-	11.850,00	2.251,50
2	Τ.Π. 68/9-12-2008	 Μ. Ε.Π.Ε.-	11.600,00	2.204,00
3	Τ.Π. 69/9-12-2008	 Μ. Ε.Π.Ε.-	11.400,00	2.166,00
4	Τ.Π. 70/9-12-2008	 Μ. Ε.Π.Ε.-	11.920,00	2.264,80
5	Τ.Π. 71/9-12-2008	 Μ. Ε.Π.Ε.-	12.320,00	2.340,80
ΣΥΝΟΛΑ			59.090,00	11.227,10

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο στη χρήση 2008.

2. Έλλειψη αιτιολογίας. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας.
3. Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο στη χρήση 2008

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ΚΒΣ (ΠΔ.186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι «τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή, με το υπ' αριθ. **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε ότι «...Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονταν την 31.12.2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγραφόταν την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής όπως αναφέρθηκε αμέσως παραπάνω».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος...».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 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... 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....»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική

δήλωση, γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ε) ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) ..., β) ..., γ) διακόσια πενήντα (250) €, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ...»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή με τη με αριθ. - **17/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης επέβαλε για το φορολογικό έτος 2018 σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **250,00€** για μη ανταπόκριση στο με αρ. πρωτ. - **12/10/2018** έγγραφο αίτημα, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά βιβλία, στοιχεία και δηλώσεις των χρήσεων 2007 – 2008 καθώς και τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία του φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 έχει περαιώσει βάσει των διατάξεων των άρθρων 13 έως 17 του Ν.3296/2004 (αυτοέλεγχος).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και το πληροφοριακό σύστημα TAXIS, δεν υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος **2009** - διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008**.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραπάνω διατάξεις, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για τη χρήση 2007 είχε παρέλθει ο αρχικός χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στις 31/12/2013 αντίστοιχα, συνεπώς δεν υφίστατο έκτοτε υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση αυτή. Για τη χρήση 2008 όμως με δεδομένο ότι δεν υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για τη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του Ν.2238/1994 (δεκαπενταετία) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992. Επιπροσθέτως, για το φορολογικό έτος 2018 δεν είχε παρέλθει ο αρχικός χρόνος παραγραφής, συνεπώς και η υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση αυτή.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, πραγματικών επίμαχων συναλλαγών και αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, η με αριθ. - **17/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης που εξετάζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αφορά την επιβολή προστίμου σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω μη ανταπόκρισης σε έγγραφο αίτημα του ελέγχου, να θέσει στη διάθεσή του τα φορολογικά βιβλία, στοιχεία και δηλώσεις ως αναλυτικά αναφέρεται στην από **17/12/2018** έκθεση ελέγχου Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Συνεπώς ο συγκεκριμένος ισχυρισμός απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87§2 και 93§4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - **28/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

- Η με αριθ. - **17/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πρόστιμο	250,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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 με υποχρέωση.