



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1380

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28/1/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ, που εδρεύει στην θέση, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό /24-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 χρήσης 2010 και της με αριθμό /24-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής φορολογικού έτους 2021 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/1/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/24-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **171.050,40 €** (427.626,01 X 40%), λόγω έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ», με μερική εικονική καθαρή αξία 427.626,01 €, πλέον Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό/24-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **250,00 €** διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ.πρωτ./12-8-2021 έγγραφο αίτημα για παροχή στοιχείων, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος αυτού, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ', παρ. 2 περ. δ' και παρ. 3 του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αρ. .../0/5511/28-6-2021 εντολής μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Γενικές κατασκευαστικές εργασίες» για τις χρήσεις 2010 και 2011. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ 2020 ΕΜΠ/14-12-2020 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας με συνημμένη την από 11/12/2020 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου.

Σύμφωνα με την ως άνω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας διενήργησε έλεγχο σε επενδυτικό σχέδιο της εταιρείας (ΑΦΜ). Από τα δεδομένα του ελέγχου προέκυψε ότι η συγκεκριμένη εταιρεία εξέδωσε πλήθος επιταγών σε διαταγή της κατασκευάστριας εταιρείας, το προϊόν των οποίων επέστρεψε στην εκδότρια με επανακατάθεση την ίδια μέρα σε τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας ή της εταιρείας(συμφερόντων της). Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα, προέβη σε έλεγχο της προσφεύγουσας εταιρείας, όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα στις χρήσεις 2010 και 2011 εξέδωσε προς την εταιρεία φορολογικά παραστατικά συνολικής αξίας 1.082.400,00€, εισέπραξε από την λήπτρια εταιρία, σε μετρητά και επιταγές, ποσά συνολικής αξίας 1.083.027,84 € και επέστρεψε

χρηματικά ποσό από εξόφληση επιταγών αξίας 525.980,00 €. Ως εκ τούτου, έκρινε ότι τα εκδοθέντα προς την εταιρία φορολογικά στοιχεία είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία, με μερικώς εικονική αξία συνολικού ποσού 525.980,00 € (καθαρή αξία 427.626,01 €, πλέον Φ.Π.Α.).

Ακολούθως, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ./14-12-2021 έγγραφο – υπόμνημά της με τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου.
2. Επικουρικώς, παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, δυνάμει εφαρμογής του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.
3. Παράνομη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω φερόμενης μη ανταποκρίσεως σε έγγραφο της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και

υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο συναλλαγών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 23/12/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, για τους κάτωθι λόγους:

1. Από το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που προσκομίσθηκαν από τη λήπτρια εταιρίαστο ΣΔΟΕ Μακεδονίας και κατασχέθηκαν με την ...147/29-03-2013 έκθεση κατάσχεσης και των κινήσεων της αναλυτικής καρτέλας προμηθευτή, εντοπίστηκαν οι ακόλουθες συναλλαγές:

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ

A/A	Είδος φορολογικού υ στοιχείου	Αριθμός	Ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή αξία	Ποσό ΦΠΑ	Παρατηρήσεις
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010						
1	ΤΠΥ	.	31/07/2010	190.000,00	43.700,00	Αφορά εργασίες θεμελίωσης
2	ΤΠΥ	..	31/08/2010	140.000,00	32.000,00	Αφορά εργασίες θεμελίωσης
3	ΤΠΥ	...	01/12/2010	230.000,00	52.900,00	Αφορά εργασίες θεμελίωσης
ΣΥΝΟΛΑ 2010 (1)				560.000,00	128.600,00	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011						
4	ΤΠΥ		31/05/2011	170.000,00	39.100,00	Αφορά μεταλλικό σκελετό
5	ΤΠΥ	...	31/05/2011	60.000,00	13.800,00	Αφορά διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου
6	ΤΠΥ	..	31/05/2011	90.000,00	20.700,00	Αφορά εργασίες επί του κτιρίου
7	ΤΠΥ	..	31/05/2011	230.000,00	52.900,00	Τα στοιχεία αντλήθηκαν από την καρτέλα που κατασχέθηκε από το ΣΔΟΕ με την αριθμό ../29-03-13 έκθεση κατάσχεσης
8	ΠΙΣΤ. ΤΠΥ	.	31/05/2011	-230.000,00	-52.900,00	
9	ΤΠΥ		01/09/2011	95.700,00	22.011,00	Δεν προσκομίσθηκε, τα στοιχεία αντλήθηκαν από την ανωτέρω καρτέλα
ΣΥΝΟΛΑ 2011 (2)				415.700,00	95.611,00	
ΣΥΝΟΛΑ (1+2)				975.700,00	224.211,00	

2. Όπως αναλυτικά σημειώνεται από το ΣΔΟΕ στα τελικά συμπεράσματα της πληροφοριακής έκθεσης, εντοπίστηκε ανακολουθία στις εγγραφές της καρτέλας προμηθευτή της μεταξύ αυτής που κατασχέθηκε στις 29/03/2013 και αυτής που προσκόμισε η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία

3. Διαπιστώθηκε ανακολουθία μεταξύ της πορείας κατασκευής του έργου και των πληρωμών από την, σε αντιδιαστολή με τα όσα ρητά ορίζονται στο από 24/06/2011 Ιδιωτικό Συμφωνητικό για εξόφληση σύμφωνα με την πιστοποίηση των εργασιών.

4. Εντοπίστηκαν έξι (6) συναλλαγές εξόφλησης τραπεζικών επιταγών συνολικού ύψους 525.980,00€, το αντίτιμο των οποίων δεν ρευστοποιήθηκε προς όφελος της προσφεύγουσας, αλλά αντίθετα επιστράφηκε σε τρίτα συσχετιζόμενα πρόσωπα. Πιο συγκεκριμένα, τα χρηματικά ποσά από την ρευστοποίηση των επίμαχων επιταγών επιστράφηκαν είτε στην ίδια την εκδότρια αυτών εταιρεία, είτε στην εταιρεία(ιδίων συμφερόντων με την), είτε σε άλλα φυσικά πρόσωπα (υπαλλήλους, συγγενείς κα.).

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Σχετικά με την επιταγή Νο, λήξη 07/09/2010, ποσό 140.000,00€

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό επιστράφηκε στην εταιρία(ιδίων συμφερόντων με την), διότι στην εταιρία αυτή κατατέθηκε ποσό 420.000,00 € και δεν δύναται να συσχετισθεί με τις δύο προηγούμενες εξοφληθείσες την ίδια ημέρα επιταγές αξίας 120.000,00€ και 160.000,00€, καθώς δεν σχετίζονται με το επενδυτικό πρόγραμμα.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η επιταγή οπισθογραφείται από την προσφεύγουσα εταιρεία και εισπράττεται από τον (ΑΦΜ) από το κατάστημα ... στην Η εξόφληση έγινε με το υπ' αριθ. 147 παραστατικό. Η αμέσως επόμενη κίνηση με το με αριθ. 148 παραστατικό - γραμμάτιο είσπραξης ποσού 420.000,00€, αφορά κατάθεση σε λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία Στο παραστατικό αναγράφεται ότι το ποσό προέρχεται από επιταγές αξίας 120.000,00€, 140.000,00€ και 160.000,00€. Από το extrait του λογαριασμού της εταιρείας φαίνεται ότι την ίδια ημέρα πληρώνονται οι επιταγές αξίας 120.000,00€ με αριθμό επιταγής και αξίας 160.000,00€ με αριθμό επιταγής Η κατάθεση έγινε στο κατάστημα ... στην Οι επιταγές 120.000,00€ με Νο.....και 160.000,00€ με Νο δόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 20/8/2010 ή στις 3/9/2010.

Σύμφωνα με τη Συγκεντρωτική Κατάσταση πελατών προμηθευτών, δεν έγινε καμία συναλλαγή της προσφεύγουσας με την εταιρείαπου να δικαιολογεί κατάθεση ύψους 420.000,00 € στον λογαριασμό της. Οι δύο επιπλέον επιταγές 120.000€ και 160.000€ εμφανίζονται στην καρτέλα προμηθευτή που κατάσχεσε το Σ.Δ.Ο.Ε. στις 29/03/2013 από την Η εν λόγω εγγραφή απαλείφθηκε από την καρτέλα που τελικά προσκόμισε ηστο Σ.Δ.Ο.Ε. στις 08/05/2019. Υφίσταται δε κατάθεση σε λογαριασμό της 280.000,00€ από την, ποσό που αποτελεί προϊόν ρευστοποίησης των ως άνω δύο επιταγών σε διαταγή της προσφεύγουσας.

Σχετικά με την επιταγή No, λήξη 07/09/2010, ποσό 115.000,00€

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εν λόγω επιταγή δόθηκε – μαζί με τρεις - στην ίδια, ένεκα συμβατικής σχέσης και εκτελεσθέντων εργασιών. Μη ορθώς συσχετίζεται με την κατάθεση ποσού 270.000,00€ στο λογαριασμό τηςΗ αναφερόμενη στο ΥΣΕ επιταγή 155.000,00€ με No ουδόλως σχετίζεται με τις παρασχεθείσες εργασίες της προς τηκαι δεν συμπεριλαμβάνεται στις επιταγές που απέστειλε το Σ.Δ.Ο.Ε. στην Εθνική Τράπεζα αναζητώντας στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η επιταγή οπισθογραφήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία και εισπράχθηκε από τον (ΑΦΜ) από το κατάστημα ... στην Η εξόφληση έγινε με το υπ' αριθ. ... παραστατικό. Η αμέσως επόμενη κίνηση με το με αριθ. ... παραστατικό - γραμμάτιο είσπραξης ποσού 270.000,00€, αφορά κατάθεση σε λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία Στο παραστατικό αναγράφεται ότι το ποσό προέρχεται από επιταγές αξίας 115.000,00€, και 155.000,00€. Από το extrait του λογαριασμού της εταιρείας φαίνεται ότι την ίδια μέρα πληρώνεται επιταγή αξίας 155.000,00€ με αριθμό επιταγής Η κατάθεση έγινε στο κατάστημα 133 στην Η επιταγή 155.000,00€ με No δόθηκε στην προσφεύγουσα ή στις 20/8/2010 ή στις 3/9/2010, η οποία δεν εμφανίζεται στην καρτέλα που τελικά προσκόμισε ηστο Σ.Δ.Ο.Ε. στις 08/05/2019, ωστόσο, καταγράφεται στην καρτέλα που κατασχέθηκε στις 29/03/2013 από το Σ.Δ.Ο.Ε..

Σχετικά με τις επιταγές No,, και ποσά αντίστοιχα 100.000,00€, 10.980,00€, 24.415,00€, 25.000,00€ και 25.000,00€.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αορίστως ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι τα ποσά επιστράφηκαν στην εκδότρια των επιταγών, επιφυλασσομένη να προσκομίσει στοιχεία. Αντίθετα σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, τόσο του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, όσο και της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, προέκυψε ότι οι ανωτέρω επιταγές οπισθογραφήθηκαν από την προσφεύγουσα και εισπράχθηκαν είτε από τον, υπάλληλο της εκδότριας των επιταγών, είτε

από τον, ο οποίος δηλώνει τηλέφωνο επικοινωνίας τηςκαι κατέληξαν σε λογαριασμό της

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία και δεν καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Το γεγονός ότι η εξόφληση των επιταγών γινόταν σε κατάσταση πολύ μακριά από τη φυσική έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, ότι δεν υπάρχει καμία συναλλαγή μεταξύ της προσφεύγουσας και της- η οποία αποτελεί εταιρεία συμφερόντων της - που να δικαιολογεί κατάθεση χρημάτων σε εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της, ότι οι εισπράξεις των επίμαχων επιταγών γίνονταν είτε από υπαλλήλους της λήπτριας των επίμαχων τιμολογίων είτε από τρίτα σχετιζόμενα με αυτήν πρόσωπα, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η επανακατάθεση του προϊόντος ρευστοποίησης επιταγών σε λογαριασμό της αποτελεί απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στο πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.

Επειδή με την υπ' αριθμ. 8650/2020 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (ΙΔ' Τμήματος), είχε τεθεί προδικαστικό ερώτημα στο Συμβούλιο της Επικρατείας ως προς το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997.

Επειδή, με την απόφαση του ΣΤΕ 2319/2021 ως προς την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997 κρίθηκαν τα εξής: «12. Επειδή, περαιτέρω, με τα άρθρα 3 και 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σ' αυτές, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ περί προστίμων και θεσπίσθηκαν μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των αντίστοιχων ρυθμίσεων. Ειδικότερα, η παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4337/2015, «προκειμένου να εναρμονισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (βλ. αιτιολογική έκθεση), ως εξής «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών

σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.», το δε άρθρο 54 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015 προς την «αναγκαία νομοτεχνική διόρθωση [...] λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014» (βλ. αιτιολογική έκθεση) διαμορφώθηκε ως εξής: «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) [...] η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] η' της παραγράφου 1 [η εν λόγω ρύθμιση διατηρήθηκε και μετά τις τροποποιήσεις της περ. ε' με τα άρθρα 73 του ν. 4446/2016 (Α' 240) και 33 παρ. 1 του ν. 4465/2017 (Α' 47)] [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Περαιτέρω, με το μεν άρθρο 3 παρ. 4 του ως άνω ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, στο δε άρθρο 7 παρ. 3, 5, 6 και 9 του ίδιου αυτού νόμου ορίζονται τα ακόλουθα: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) [...] β) Για παραβάσεις που αφορούν [...] λήψη εικονικών στοιχείων [...] ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) [...] 4. [...] 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις,

καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 7. [...] 9. [όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 της από 24/12/2015 ΠΝΠ (Α' 182), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016 (Α' 18)] Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016». Στο σχετικό με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου αυτού αναφέρεται ότι «καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 λόγω εισαγωγής του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα», στο δε σχετικό με το άρθρο 7 μέρος της αυτής αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 [προφανώς νοείται του ν. 2523/1997], καθώς και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013, αντί του από προφανή παραδρομή μνημονευόμενου ν. 2523/1997], ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α', β' και γ', 58 και 59 του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου. [...]

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης· επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης

προσφυγής, βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997. [...]

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απαντά ως ακολούθως στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα:

Με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997.».

Επειδή ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «*Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ'αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας.*» όπου ορίζεται :

«3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ.β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων, αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ.η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ. 1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ.β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Ακαι 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.)».

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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: ... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε΄, ζ΄, η΄ και ιδ΄ της παραγράφου 1».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης ως προς την επιβολή του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν προσφάτως κριθεί με την Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣΤΕ 2319/2021 και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση με την με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην υπό κρίση περίπτωση, για την παράβαση της έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτής (Ν.2523/1997, Ν.4174/2013 ή Ν.4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2 περ. ε΄ του ν. 4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00€, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη με αριθ./24-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 §§3&5 ν. 4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής, θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Ως προς την μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2010 - 2011.

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, 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, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2.

Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται : «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:... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, 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 στο άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92), ως ίσχυε στις χρήσεις 2010 και 2011, ορίζεται : «2. 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 στις παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η

παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με το οποίο διευκρινίζεται 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.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που αφορούν στις χρήσεις 2010 και 2011 και που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής εντός του 2020, ήτοι πέραν της πενταετίας από τη λήξη του αντίστοιχου οικονομικού έτους εντός του οποίου υπήρχε η υποχρέωση υποβολής δήλωσης. Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με το με αρ.πρωτ./12-8-2021 έγγραφο αίτημά του, ζήτησε από την προσφεύγουσα αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2010 - 2011, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Ωστόσο, με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2010 - 2011 πέραν της πενταετίας, εφόσον δεν συνέτρεχαν λόγοι παράτασης του χρόνου αυτού και επομένως η φορολογική αρχή μη ορθώς επέβαλε πρόστιμο για τη μη προσκόμισή τους. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της με αριθμό/24-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/1/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ, ως ακολούθως :

1) την τροποποίηση της με αριθμό/24-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 §§3&5 ν. 4337/2015 χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας.

2) την ακύρωση της με αριθμό/24-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

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

1) Η με αριθμό/24-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 §§3&5 ν. 4337/2015 χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
171.050,40 €	2.500,00 €

2) Η με αριθμό/24-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
250,00 €	0,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.