



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 9/12/2022

Αριθμός απόφασης: 3903

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 13/7/2022 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στην Αθήνα επί της οδού, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Ε του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία από 21/1/2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και 4174/2013, του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 13/7/2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Ε του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 90.000,00 ευρώ γιατί δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με τη με αριθμό πρωτ./4-8-2021 πρόσκληση, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 § 14 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 14 §§1, 2, του άρθρου 23 §§ 1, 2 και του άρθρου 24 §§ 1, 2 του Ν.4174/2013.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 21/1/2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και 4174/2013, του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής.

Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου, στα πλαίσια διενέργειας επιτόπιου ελέγχου επιδόθηκε την 14/4/2021 σε εκπροσώπους της εταιρείας η υπ' αριθ./14-4-2021 πρόσκληση για διάθεση, μεταξύ άλλων, των τηρουμένων λογιστικών αρχείων και βιβλίων, συμβάσεων, καρτελών πελατών και προμηθευτών, του βιβλιαρίου επισκευής και συντήρησης των Φ.Τ.Μ. ή Φ.Η.Μ. καθώς και των ηλεκτρονικών αρχείων των Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου και φορολογικού έτους 2018. Η εταιρεία ανταποκρίθηκε αποστέλλοντας όλα τα ζητηθέντα πλην των βιβλιαρίων των Φ.Τ.Μ. και των ηλεκτρονικών αρχείων των Φ.Τ.Μ., τα οποία υποσχέθηκε να αποστείλει σύντομα. Μετά την παρέλευση διμήνου έστειλε βεβαίωση τεχνικού ότι για την Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου έγινε η εξαγωγή των αρχείων c.txt ενώ τα αρχεία a.txt και b.txt αποθηκεύονται και φυλλάσσονται με ευθύνη της εταιρίας. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος εξέδωσε:

α) το υπ' αριθ./4-8-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση, βάσει του οποίου η εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ...../4-4-2021 Πρόσκληση για διάθεση των αρχείων των Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου και με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατά παράβαση των

συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 § 14 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 14 §§ 1, 2, του άρθρου 23 §§ 1, 2, του άρθρου 24 §§ 1, 2 και του άρθρου 54^Ε § 1 περ. α', β' του Ν.4174/2013, και β) την υπ' αριθ./4-8-2021 πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου σύμφωνα με το άρθρο 54^Ε §1 περ. α' και β' του Ν.4174/2013 ποσού 1.625.729,47 ευρώ.

Με το με αριθμό πρωτοκόλλου/23-8-2021 υπόμνημα η προσφεύγουσα υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της επί του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων, μαζί με τα αρχεία a.txt και b.txt του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, ενώ τα αρχεία c.txt, e.txt και s.txt του ίδιου Φ.Η.Μ. τα απέστειλε με το με αριθμό πρωτοκόλλου/31-8-21 έγγραφο. Επιπλέον υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου/24-8-2021 έγγραφο από το οποίο προκύπτει για τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ΔΕΛΤΙΟ ΑΝΑΓΝΩΣΗΣ ΠΕΡ. Φ.Μ. από 4/1/2012 έως 29/2/2012 και τελευταίο εκδοθέν Ζ στις 29/2/2012.

Ο έλεγχος αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για τον μηχανισμό με αριθμό μητρώου, αλλά στη βάση της μη προσκόμισης των ζητηθέντων αρχείων του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου εντός 5 εργάσιμων ημερών από την υπ' αριθ./14-4-2021 πρόσκληση, επέβαλε τελικώς πρόστιμο του άρθρου 54^Ε, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4864/2021, ποσού 90.000,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας συνοπτικά τους κατωτέρω λόγους:

1. Τα ζητηθέντα αρχεία του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου είχαν ήδη τεθεί στη διάθεση του ελέγχου από την 31/8/2021, δηλαδή πολύ πριν την υπογραφή της οικείας έκθεσης ελέγχου (21/1/2022) και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (7/6/2022).
2. Η εφαρμογή του άρθρου 54^Ε - που τέθηκε σε ισχύ από την 31/7/2020 με τον Ν.4714/2020 - για περίπτωση παράβασης του φορολογικού έτους 2018 αντιβαίνει στις συνταγματικώς κατοχυρωμένες αρχές της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης αλλά και της περιορισμένης αναδρομικότητας του νόμου, η οποία διασφαλίζει ότι ο φορολογούμενος γνωρίζει εν των προτέρων τις συνέπειες της πράξης που θα επιχειρήσει. Ως εκ τούτου, εφαρμοστέες για υποθέσεις του φορολογικού έτους 2018 είναι οι διατάξεις του άρθρου 54 §§ 1, 2, όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο, που επέβαλαν πρόστιμο για την παράβαση της μη προσκόμισης ή μη διαφύλαξης ύψους 2.500,00 ευρώ.
3. Η ανωτέρω κύρωση είναι η προσήκουσα και δυνάμει της γενικής αρχής του κοινοτικού δικαίου αλλά και σχετικών αποφάσεων του ΣτΕ βάσει των οποίων επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής.
4. Σε κάθε περίπτωση η επιβολή του προστίμου του άρθρου 54^Ε είναι μη νόμιμη διότι δεν πληρείται η προϋπόθεση που θέτει το ίδιο άρθρο για την επιβολή του, με βάση την οποία

το πρόστιμο δεν επιβάλλεται εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54^Ε – *Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.* - του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο, ορίζεται ότι:

«...β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α), εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 – *Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου* - του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε την επίμαχη περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σκοπός του προαναφερθέντος άρθρου είναι να δώσει στον ελεγχόμενο το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, υποβάλλοντας προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του, ήτοι πριν την έκδοση της οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα υπόμνημα με τις απόψεις της συνοδευόμενο από μέρος των αρχείων που της είχαν ζητηθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ενώ τα υπόλοιπα αρχεία υποβλήθηκαν με συμπληρωματικό υπόμνημα λίγες μέρες αργότερα, και πάντως πριν την έκδοση της οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου.

Επειδή από τη διαπίστωση της παράβασης, όπως αποτυπώνεται στο σώμα της υπ' αριθ./2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, προκύπτει ότι ο βασικός λόγος επιβολής του προστίμου είναι η ματαίωση των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων, αφού αναφέρεται χαρακτηριστικά ότι: «Διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία υπέπεσε σε μία (1) παράβαση στο φορολογικό έτος 2018, γιατί δεν ανταποκρίθηκε, όπως είχε υποχρέωση, στο αίτημα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με τη με αριθ./4-8-2021 Πρόσκληση της ίδιας υπηρεσίας και συγκεκριμένα δεν προσκομίσθηκαν τα αρχεία του ΦΗΜ με αριθ. μητρώου για το φορολογικό έτος 2018, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις ...».

Επειδή, ωστόσο, με την προσκόμιση του συνόλου των ζητηθέντων αρχείων του ΦΗΜ αρκετό χρονικό διάστημα πριν την έκδοση της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (προσκόμιση αρχείων την 30/8/2021 και έκδοση πράξης την 7/6/2022) η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της το χρονικό περιθώριο ώστε να προβεί σε όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που θεωρούσε ενδεχομένως απαραίτητες για την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας.

Επειδή, παρά ταύτα, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα προσκομισθέντα αρχεία και προχώρησε στην επιβολή του προστίμου, χωρίς να τροποποιήσει επί της ουσίας το σκεπτικό της έκδοσης του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου.

Ως εκ τούτου, γίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή λόγω αποδοχής του πρώτου ισχυρισμού παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/7/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Πρόστιμο του άρθρου 54Ε του Ν.4174/2013 : 0,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.