



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αθήνα, 28/04/2025

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1190

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : : 213 1312 350

E-mail : : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β'1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022)».

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

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή

- της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, η οποία εδρεύει στον, όπως νόμιμα εκπροσωπείται ως καθολικός διάδοχος της ομόρρυθμης εταιρείας,
- του, κατοίκου, ως πρώην ομόρρυθμο μέλος της ομόρρυθμης εταιρείας, όπως νόμιμα εκπροσωπείται,
- του, κατοίκου, ως πρώην ομόρρυθμο μέλος της ομόρρυθμης εταιρείας, όπως νόμιμα εκπροσωπείται,
- του, κατοίκου ως πρώην ομόρρυθμο μέλος της ομόρρυθμης εταιρείας, όπως νόμιμα εκπροσωπείται,

κατά:

- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής

- της εταιρείας με την επωνυμία, όπως νόμιμα εκπροσωπείται ως καθολικός διάδοχος της ομόρρυθμης εταιρείας, και των
-
-
-, ως πρώην ομόρρυθμα μέλη της εταιρείας, όπως νόμιμα εκπροσωπείται,

η οποία υπεβλήθη **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 την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 50.000,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021, επειδή δεν ανταποκρίθηκε ως είχε υποχρέωση στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με τη με αριθ. Πρόσκλησή του, για το φορολογικό έτος 2021, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14 παρ. 1, 2 και 29 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).

- Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 50.000,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022, επειδή δεν ανταποκρίθηκε ως είχε υποχρέωση στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με τη με αριθ.Πρόσκλησή του, για το φορολογικό έτος 2022, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14 παρ. 1, 2 και 29 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ανωτέρω παραβάσεις εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 και 53 παρ. 11 του Ν.5104/2024 και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το ίδιο άρθρο και νόμο.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου, φορολογικών ετών 2021 - 2022, εδράζονται επί της απόΈκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 5104/2024, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου για την ομόρρυθμη εταιρεία, ΑΦΜ:.....

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021 - 2022 της ως άνω ελεγχόμενης.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη εταιρεία, ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXIS / e - κοινοποίηση, η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 5104/2024. Στη συνέχεια, στάλθηκε από τον έλεγχο η με αριθ. πρωτ.Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, προκειμένου, η ελεγχόμενη, να προσκομίσει τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία των φορολογικών ετών 2021 και 2022.

Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση του ελέγχου μέσα στο προβλεπόμενο χρονικό διάστημα των δέκα (10) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, τα ζητηθέντα με αυτή λογιστικά αρχεία κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 §14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14§1,2 και 29 του Ν. 5104/2024.

Ενόψει των ανωτέρω, εκδόθηκε και στάλθηκε με e-κοινοποίηση μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος Taxis, το υπ' αριθ.Σ.Δ.Ε. — Κλήση προς Ακρόαση, μαζί με το υπ' αριθ.προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, αναφέροντας τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες ήταν οι εξής:

«Καθώς η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε δήλωση για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, το πρόστιμο ανά έτος, δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 50.000,00€.

Συνεπώς, για το φορολογικό έτος 2021, το πρόστιμο ανέρχεται στο ποσό των 50.000,00€ και για το φορολογικό έτος 2022 στο ποσό των 50.000,00€ .

Σύνολο προστίμου: 50.000,00€ + 50.000,00€ = 100.000,00€.».

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η ελεγχόμενη εταιρεία ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣυπόμνημά της, αναφέροντας ότι λόγω συγχώνευσης της ελεγχόμενης εταιρείας απόδεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, μη αποδεχόμενος τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης, συνέταξε την απόΈκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου

Εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 5104/2024, την οποία διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, που εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

«...η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία δεν είχε υποχρέωση να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις για τα έτη 2021 και 2022 ως μετατραπείσα εταιρεία δια συγχωνεύσεως στη νέα ανώνυμη εταιρεία...

Πιο συγκεκριμένα προσκομίστηκε η απόφαση Συγχώνευσης από το ΓΕΜΗ και η βεβαίωση έναρξης της ανωτέρω αναφερόμενης Α.Ε. από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά. Στο ΓΕΜΗ βρίσκεται δημοσιευμένο το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας από το οποίο προκύπτει ότι οι ομόρρυθμες εταιρείες συνέταξαν ισολογισμό μετασχηματισμού 31/12/2020, ότι μεταφέρθηκε το σύνολο του ενεργητικού και του παθητικού του και ότι μετά την εγγραφή της νέας εταιρείας στο ΓΕΜΗ παύουν να υφίστανται. Περαιτέρω ο έλεγχος μπορούσε να διαπιστώσει ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του Ν. 2166/1993 δοθέντος ότι οι εν λόγω ομόρρυθμες τηρούσαν βιβλία γ' κατηγορίας κατά τις επιταγές του νόμου.

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος ζήτησε να προσκομιστούν λογιστικά αρχεία και βιβλία της εν λόγω εταιρείας, καθώς αυτά πλέον δεν υπήρχαν διότι για το μεν έτος 2021 είχαν εισφερθεί στην ανώνυμη εταιρεία και για το έτος 2022 δεν υφίστατο πλέον η ομόρρυθμη εταιρεία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 « Φορολογικός έλεγχος » του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

« **1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.» .**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

« **14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός εύλογου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1,2 του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«**1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.**

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου,

παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες 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, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 « Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία -βιβλία και στοιχεία » του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των 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 για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον 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. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (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 παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο 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 λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή άλλων εγγράφων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.» .

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 με θέμα: « Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62).», αναφέρεται ότι:

« Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 53 « Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση » του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

« 11. Σε φορολογούμενους που, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, δεν επιδεικνύουν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται η κύρωση της παρ. 2 του άρθρου 57, εκτός αν η μη τήρηση

ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 « Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών » του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

« 2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1057/ 06-04-2017 της ΑΑΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 52 έως και 55 του Ν. 4172/2013.», αναφέρεται ότι:

«[...]

A. ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53 και 54 του Ν. 4172/2013 παρέχονται φορολογικά ευεργετήματα τα οποία ισχύουν επί εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52), επί ανταλλαγής τίτλων (άρθρο 53), καθώς και επί απορρόφησης μίας ή περισσότερων εταιρειών από άλλη υφιστάμενη εταιρεία, συγχώνευσης δύο ή περισσότερων εταιρειών με τη σύσταση νέας εταιρείας και διάσπασης μίας εταιρείας σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες, συμπεριλαμβανομένης και της μερικής διάσπασης αυτής (άρθρο 54).

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρέχονται φορολογικά ευεργετήματα για τη μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μίας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE). [...]

6. Τονίζεται ότι η υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του Ν. 4172/2013 δεν είναι υποχρεωτική, καθόσον μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να κάνει χρήση είτε μόνο των γενικών διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας χωρίς καμία αναφορά σε διατάξεις φορολογικής

νομοθεσίας, είτε των διατάξεων των αναπτυξιακών νόμων ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993. Αν μια επιχείρηση έχει επιλέξει την υπαγωγή της στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του Ν. 4172/2013, θα τύχει των φορολογικών ελαφρύνσεων των διατάξεων αυτών, οι οποίες αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και των διατάξεων του άρθρου 61 του Ν. 4438/2016 (ΦΕΚ Α' 220), που ισχύουν για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία έχει αρχίσει μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του ανωτέρω νόμου (28.11.2016), για τις λοιπές φορολογίες.

Επίσης, εξακολουθούν να παραμένουν σε ισχύ οι διατάξεις του Ν.2578/1998 σχετικά με τους διασυννοριακούς μετασχηματισμούς, οι οποίες εφαρμόζονται εκ παραλλήλου με τον παρόντα νόμο σε όποιες περιπτώσεις δεν ρυθμίζονται με τις διατάξεις αυτού.

Επισημαίνεται ότι η επιλογή της επιχείρησης για υπαγωγή στις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου πρέπει να προκύπτει με κάθε πρόσφορο μέσο, π.χ. από τα οικεία εταιρικά έγγραφα.».

Επειδή, στην απόέκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και του Ν. 5104/2024 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αναφέρονται τα εξής:

«Συνεπεία του Π.Δ. 23/2024, το οποίο περιλάμβανε τα νομικά πρόσωπα τα οποία δεν υπέβαλλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021 - 2022, εκδόθηκε η εντολή ελέγχου με αριθμότου Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμόΠρόσκληση, για διάθεση λογιστικών αρχείων για τα φορολογικά έτη 2021 - 2022. Η Πρόσκληση στάλθηκε στις με e-κοινοποίηση μέσω Πληροφοριακού Συστήματος Taxis με αριθμό ανάρτησης

Η ελεγχόμενη κλήθηκε όπως θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτή λογιστικά αρχεία, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο απαιτείται, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η κοινοποίηση θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί, μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό της ελεγχόμενης στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής.

Μη ανταπόκριση της οντότητας στην Πρόσκληση

Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση με Αρ.μέσα στο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του αρ. 5 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) χρονικό διάστημα των δέκα (10) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτή λογιστικά αρχεία, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5§14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14§§1,2 και 29 του Ν. 5104/2024. Η ημερομηνία ανταπόκρισης παρήλθε και με βάση τα παραπάνω, καθίσταται ο έλεγχος του συνόλου της δραστηριότητας από την πλευρά των εσόδων αδύνατος.

Ενόψει των ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθ.Σ.Δ.Ε. - Κλήση προς Ακρόαση, στο οποίο καταγράφηκε η ανωτέρω παράβαση της μη ανταπόκρισης στη με αρ. Πρόσκληση και ο υπ' αρ.Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου στον οποίο καταγράφηκε η κύρωση που επιφέρει η ανωτέρω παράβαση, με επισυναπτόμενες τις διευκρινήσεις του ελέγχου.

Ο έλεγχος ζητούσε να τεθούν στην διάθεση του:

- Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία)
- Τα ανωτέρω ζητήθηκε να προκομιστούν από ενάρξεως (01/01/2021) ως την 31/12/2022

[...]

Επιβολή Προστίμου :

Σχετικά με την μη προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων των φορολογικών ετών 2021 έως 2022.

[....]

Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. [....]

Καθώς η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε δήλωση για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, το πρόστιμο ανά έτος, δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 50.000,00 €.

Συνεπώς, για το φορολογικό έτος 2021, το πρόστιμο ανέρχεται στο ποσό των 50.000,00€ και για το φορολογικό έτος 2022 στο ποσό των 50.000,00€ .

Σύνολο προστίμου: 50.000,00€ + 50.000,00€ = 100.000,00€.
--

Στιςστάλθηκε με e-κοινοποίηση μέσω Πληροφοριακού Συστήματος Taxis με αριθμό καταχώρησης, το υπ' αριθ.Σ.Δ.Ε. - Κλήση προς Ακρόαση και η υπ' αρ.Π.Π.Π.

Η ελεγχόμενη ανταποκρινόμενη στα κοινοποιηθέντα Σ.Δ.Ε. και Π.Π.Π. υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣστο οποίο αναφέρει ότι λόγω συγχώνευσης απόδεν έχει υποχρέωση υποβολής Δ.Φ.Ε. Δεν προσκόμισε ισοζύγια της δημιουργηθείσας εταιρείας, προκειμένου ο έλεγχος να διαπιστώσει ότι τα πάγια της ελεγχόμενης μεταβιβάστηκαν στην νέα εταιρεία, ότι ανέλαβε τυχόν βάρη της ελεγχόμενης και κυρίως η αδυναμία της να προχωρήσει σε παύση εργασιών η ελεγχόμενη υποδηλώνει πιθανές εκκρεμείς φορολογικές υποχρεώσεις της. Στο δε σύστημα ELENXIS της ΑΑΔΕ εμφανίζεται ενεργή.».

Επειδή, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην απόέκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και του Ν. 5104/2024 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθ.Προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι κατά το άρθρο 5 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) κοινοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην προσφεύγουσα εταιρεία η υπ. αριθ.Πρόσκληση του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Η κοινοποίηση της εν λόγω πρόσκλησης έγινε με ψηφιακά μέσα, κατ' άρθρ. 5 παρ. 1, 2 και 4 του ΚΦΔ και συντελέστηκε την 23/03/2024, μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στις 13/03/2024 (αριθμό ανάρτησης) στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω Πρόσκληση και δεν προσκόμισε στον έλεγχο εντός της ταχθείσας προθεσμίας τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία της φορολογικής περιόδου 01/01/2021 -31/12/2022.

Επειδή, η προσφεύγουσα, τόσο με το με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣυπόμνημά της όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

«...η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία δεν είχε υποχρέωση να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις για τα έτη 2021 και 2022 ως μετατραπείσα εταιρεία δια συγχωνεύσεως στη νέα ανώνυμη εταιρεία...

Πιο συγκεκριμένα προσκομίστηκε η απόφαση Συγχώνευσης από το ΓΕΜΗ και η βεβαίωση έναρξης της ανωτέρω αναφερόμενης Α.Ε. από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά. Στο ΓΕΜΗ βρίσκεται δημοσιευμένο το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας από το οποίο προκύπτει ότι οι ομόρρυθμες εταιρείες συνέταξαν ισολογισμό μετασχηματισμού 31/12/2020, ότι μεταφέρθηκε το σύνολο του ενεργητικού και του παθητικού του και ότι μετά την εγγραφή της νέας εταιρείας στο ΓΕΜΗ παύουν να υφίστανται. Περαιτέρω ο έλεγχος μπορούσε να διαπιστώσει ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του Ν. 2166/1993 δοθέντος ότι οι εν λόγω ομόρρυθμες τηρούσαν βιβλία γ' κατηγορίας κατά τις επιταγές του νόμου.

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος ζήτησε να προσκομιστούν λογιστικά αρχεία και βιβλία της εν λόγω εταιρείας, καθώς αυτά πλέον δεν υπήρχαν διότι για το μεν έτος 2021 είχαν εισφερθεί στην ανώνυμη εταιρεία και για το έτος 2022 δεν υφίστατο πλέον η ομόρρυθμη εταιρεία.».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ.έγγραφο του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.), που αφορά σε ανακοίνωση καταχώρησης στο Γ.Ε.Μ.Η. στοιχείων της εταιρείας με την επωνυμία αναφέρονται τα εξής:

«Τηνκαταχωρήθηκε με ΚΑΚ στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), η διαγραφή λόγω συγχώνευσης της Εταιρείας με την επωνυμία και αριθμό ΓΕΜΗ, σύμφωνα με την αριθμό Απόφαση της Υπηρεσίας ΓΕΜΗ του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Πειραιά (ΑΔΑ:), με την οποία εγκρίθηκαν:

Α) Η σύσταση νέας Ανώνυμης Εταιρείας με την Επωνυμία, με αριθμό ΓΕΜΗ και έδρα, η οποία προήλθε από τη Συγχώνευση των παρακάτω ομορρύθμων εταιρειών :

1. με αριθμό ΓΕΜΗκαι έδρα
2. με αριθμό ΓΕΜΗ και έδρα
3. με αριθμό ΓΕΜΗ και έδρα
4. με αριθμό ΓΕΜΗ και έδρα
5. με αριθμό ΓΕΜΗ και έδρα

σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6-53 του Ν. 4601/2019 και τις διατάξεις του Ν.4548/2018.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε την υπ' αριθ. σύμβαση συγχώνευσης των ομόρρυθμων εταιρειών με τις επωνυμίες: για την σύσταση νέας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία σύμφωνα με τον Ν. 4601/2019 και Κεφάλαιο 662.000,00 ευρώ, της Συμβολαιογράφου

Στην προαναφερόμενη αυτή σύμβαση συγχώνευσης δεν γίνεται καμία αναφορά στην επιλογή της επιχείρησης για υπαγωγή της σε διατάξεις φορολογικής νομοθεσίας ήτοι στις διατάξεις των Ν. 4172/2013, Ν. 1297/1972, Ν.2166/1993.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται αόριστα στην υπαγωγή της στο φορολογικό Ν. 2166/1993, χωρίς όμως να αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα οικεία εταιρικά έγγραφα της.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2021, ορθώς εξέδωσε την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής προστίμου, εν αντιθέσει με το φορολογικό έτος 2022, όπου εσφαλμένως εκδόθηκε η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής προστίμου, καθώς η εταιρεία έπαψε να υφίσταται, από την, λόγω συγχώνευσής της και σύστασης νέας εταιρείας με την επωνυμία Συνεπώς, η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής προστίμου της προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ πρέπει να διαγραφεί.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας γίνονται μερικώς δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή

- της εταιρείας με την επωνυμία, όπως νόμιμα εκπροσωπείται ως καθολικός διάδοχος της ομόρρυθμης εταιρείας, και των
-
-
-, ως πρώην ομόρρυθμα μέλη της εταιρείας, όπως νόμιμα εκπροσωπείται,

την **επικύρωση**

- της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,

και την **ακύρωση**

- της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό έτος 2021

Η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης του
ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ

Σύνολο προστίμου : 50.000,00€

Φορολογικό έτος 2022

Η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης του
ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ

Σύνολο προστίμου : 0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.