



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 1604553

Καλλιθέα 10/03/2022

Αριθμός Απόφασης: 764

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την από 24-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και τα με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/03.03.2022 και Δ.Ε.Δ. ΕΙ2022ΕΜΠ/10.03.2022 Συμπληρωματικά Υπομνήματα της Εταιρείας «.....», με έδρα, -, με Α.Φ.Μ., κατά των υπ' αρ.,, και/2021 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 Ε ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την αριθ...../2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιτόπιος έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4337/2015.

Διαπιστώσεις ελέγχου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο χώρο λειτουργούσε η οντότητα με την επωνυμία με ΑΦΜ και όχι η οντότητα με την επωνυμία με ΑΦΜ (ελεγχόμενη).

Επειδή από τον υπεύθυνο του καταστήματος (κ.) δηλώθηκε η

αδυναμία πρόσβασης στον server, στον οποίο τηρούνταν τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών και δεν υπήρξε η δυνατότητα να ελεγχθούν τα ζητηθέντα από το συνεργείο, επιδόθηκε στον ως άνω υπεύθυνο η αριθ./2020 πρόσκληση του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων (αρχείων ΦΗΜ, a, b, c, txt κλπ), στα γραφεία της Φορολογικής Αρχής.

Η ελεγχόμενη, ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση, την 21-7-2020 (αρ. εισερχομένου/2020) προσκόμισε τα ζητηθέντα σε ηλεκτρονική μορφή με cd και usb και, ειδικότερα:

-Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία)

-Καταστατικά και τυχόν τροποποιήσεις τους και

-Αρχεία από τους Φ.Η.Μ. a, b, c, txt. κ.λπ.

Μετά το απαντητικό έγγραφο της προσφεύγουσας με αρ. πρωτ./2020 ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπίστωσε τα εξής:

α) ότι το U.S.B και το C.D. δεν περιέχουν όλα τα ζητηθέντα αρχεία για τους Φ.Η.Μ., παρά μόνο τα αρχεία c.txt, d.txt, s.txt για τον κάθε ΦΗΜ και μάλιστα στα s.txt εμφανίζονται μόνο οι ΠΑΗΨ των αντίστοιχων d.txt, κι όχι οι εγγραφές των δεδομένων των e.txt όπως θα έπρεπε, με αποτέλεσμα να μη προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα εσόδων όπως θα έπρεπε, οι δε φορολογικοί μηχανισμοί με αρίθμηση 14 και 15 (..... και/2020) δεν εμφανίζονται κι ούτε γίνεται κάποια αναφορά στο U.S.B. και CD για αυτούς και β) ότι ενώ εμφανίσθηκαν έσοδα – έξοδα για τα έτη 2018 και 2019, δεν προσκόμισε και δεν εμφάνισε έσοδα -έξοδα για το έτος 2017.

Μετά από τις παραπάνω διαπιστώσεις και δεδομένου ότι η οντότητα προσκόμισε ελλιπώς τα λογιστικά της αρχεία όπως αυτά αιτούνται και αναγράφονται στην με αριθμό/2020 πρόσκληση της Φορολογικής Αρχής, ύστερα από τηλεφωνική επικοινωνία με τον υπεύθυνο της ελεγχόμενης κ., του κατέστη γνωστή, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, η ως άνω διαπίστωση, με αποτέλεσμα, στις 20.01.2021, η εταιρεία να προσκομίσει στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έναν φάκελο ο οποίος περιείχε ένα (1) στικάκι U.S.B. Ο δε φάκελος έλαβε πρωτόκολλο εισερχόμενου εγγράφου με αριθμό/2021.

Από την έρευνα του περιεχόμενου του προέκυψε ότι το εν λόγω στικάκι USB αναφέρεται σε άλλη εταιρεία και συγκεκριμένα στην εταιρεία με Α.Φ.Μ. και όχι στην ελεγχόμενη οντότητα με Α.Φ.Μ.

Από τα παραπάνω στοιχεία που διατέθηκαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. την 21-7-2020 και την 20-1-2021, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση ανταποκρίθηκε ελλιπώς στην υπ. αρ./2020 Πρόσκληση της υπηρεσίας για την διάθεση λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα να εκδοθούν: α) το υπ' αριθμό/21 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε)-Κλήση σε ακρόαση (άρθρα 62 & 28 Ν.4174/2013 και άρθρο 6 Ν.2690/1999) και β) ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου (Π.Π.Π.) με αριθμό/21, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 13§§1,2 & 14§§1,2 του Ν.4174/13, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 54§§ 1δ, 2γ του ιδίου ως άνω νόμου, όπως ισχύουν.

Στη συνέχεια λόγω της ελλιπούς ανταπόκρισης της ελεγχόμενης στη με αριθμό/2020 πρόσκληση (μη προσκόμιση βιβλίων 2017 και ελλιπής προσκόμιση αρχείων ΦΗΜ) και για λόγους χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι μεσολάβησε η τροποποίηση του νομοθετικού πλαισίου ως προς τις ποινές που επιβάλλονται στην περίπτωση της μη προσκόμισης των φορολογικών αρχείων που παράγονται από τους ΦΗΜ, που προβλέπουν οι διατάξεις του αρ. 54Ε του Ν.4174/2013 για τη μη διαφύλαξη φορολογικών αρχείων ΦΗΜ, επεδόθη στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ./2021 πρόσκληση με την με αριθμό/...../21 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με την οποία ο έλεγχος καλούσε την ελεγχόμενη όπως εντός πέντε (5) ημερών διαθέσει τα λογιστικά

αρχεία της στον φορολογικό έλεγχο, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 και συγκεκριμένα:

- Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία)
- Το καταστατικό και τυχόν τροποποιήσεις του
- Αρχεία από τους Φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς a, d, c, s, txt κ.λπ.
- Μητρώο παγίων
- Μισθωτήρια ακινήτων

Η προσφεύγουσα, την 05-02-2021, γνωστοποίησε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με το με αρ. εισερχομένου απαντητικό έγγραφο, ότι προσκομίζει τα ακόλουθα:

- Βιβλία εσόδων-εξόδων (ηλεκτρονική μορφή)
- Μητρώο Παγίων (ηλεκτρονική μορφή)
- Καταστατικό σύστασης και τροποποίησης αυτού
- Μισθωτήριο ακινήτου και τροποποίησης αυτού
- Βεβαίωση Τ.Α.,

Από τον έλεγχο των αρχείων αυτών προέκυψε ότι η οντότητα με Α.Φ.Μ. δεν διέθεσε τα αρχεία από τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς μηχανισμούς a, d, c, s txt κ.λπ. και αντί για αυτά προσκόμισε βεβαίωση του Αστυνομικού Τμήματος με αριθμό πρωτοκόλλου/.....(2020) στην οποία γίνεται αναφορά της καταγγελίας που έκανε ο του και της, συνιδιοκτήτης της Ο.Ε., ότι άγνωστος δράστης το χρονικό διάστημα από 17:00 ώρα της 03/11/2020 έως την 08:20 ώρα της 04/11/2020 παραβίασε την κεντρική πόρτα εισόδου γραφείων του καταστήματος και αφαίρεσε: 1)το χρηματικό ποσό των 500 Ευρώ 2) ένα μικρό μεταλλικό χρηματοκιβώτιο που περιείχε το χρηματικό ποσό των 400 Ευρώ, πέντε συσκευές κινητών τηλεφώνων μάρκας MICROSOFT, μία συσκευή IPAD χρώματος ασήμι, 3)φορητές συσκευές αποθήκευσης δεδομένων, 4)δεκαπέντε κούτες τσιγάρων διαφόρων μαρκών, 5)δύο φορητούς Ηλεκτρονικούς Υπολογιστές μάρκας TURBO-X, SONY VAIO και 6) δύο κουτιά ηλεκτρονικών υπολογιστών μάρκας Lenovo. Η συνολική αξία των αφαιρεθέντων αντικειμένων ανέρχεται στο ποσό των 5.000 Ευρώ περίπου.

Η εν λόγω βεβαίωση, σύμφωνα με τον έλεγχο, δεν καλύπτει την προσκόμιση των ζητηθέντων από την επιχείρηση κατόπιν της ως άνω πρόσκλησης διότι, μεταξύ άλλων:

«α) Πολύ πριν την καταγγελία της οντότητας στο Αστυνομικό Τμήμα και συγκεκριμένα την 21-7-2020 με το αριθμό πρωτοκόλλου της υπηρεσίας (εισερχόμενο) απαντητικό της έγγραφο είχε προσκομίσει σε ανταπόκριση της με αριθμό/2020 πρόσκλησής τα αρχεία των ΦΗΜ της, αλλά δε διέθεσε το σύνολο των αρχείων αυτών παρά μόνο τα αρχεία c.txt, d.txt, s.txt για τον κάθε ΦΗΜ.

Περαιτέρω, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης σε τηλεφωνική επικοινωνία με τον υπεύθυνο της ελεγχόμενης κ. του γνωστοποιήθηκαν οι παραπάνω διαπιστώσεις και κλήθηκε στην ολοκληρωμένη προσκόμιση των αρχείων των ΦΗΜ της οντότητας.

β) Την 20-1-2021 η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έναν φάκελο, ο οποίος έλαβε πρωτόκολλο εισερχόμενου εγγράφου με αριθμό/2021 και ο οποίος μέσα περιείχε ένα στικάκι U.S.B.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το στικάκι αυτό αναφέρεται σε άλλη εταιρεία και συγκεκριμένα στην εταιρεία με Α.Φ.Μ.».

Πόρισμα Ελέγχου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.:

«Δεδομένου ότι το αρχικό αίτημα της ελεγκτικής αρχής επιδόθηκε στις 28/06/2020, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της απώλειας των λογιστικών αρχείων 4/11/2020, η προσφεύγουσα αφενός δεν ανταποκρίθηκε άμεσα και εμπρόθεσμα στο εν λόγω αίτημα, αφετέρου και κυρίως δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια στη διαφύλαξη των αρχείων της,

καθώς ούτε εκτυπώσεις των λογιστικών αρχείων της (a, b, e, s. txt κλπ) είχε διαφυλάξει ούτε είχε λάβει τα απαιτούμενα μέτρα και τις δικλείδες ασφαλείας, με την εφαρμογή προσήκουσας πολιτικής ασφαλείας και την τακτική περιοδική αποθήκευση των δεδομένων των ηλεκτρονικών συστημάτων σε εξωτερικό μέσο αποθήκευσης (backup) ώστε να είναι δυνατή η ανάκτησή τους. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν επέδειξε την άκρα επιμέλεια και σύνεση που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων από την όποια μορφή ανωτέρας βίας (στην απόφαση 2451/2019 της ΔΕΔ αναφέρεται συγκεκριμένα η διαδικτυακή επίθεση ή η εγκατάσταση κακόβουλου λογισμικού), γεγονός που στη σύγχρονη εποχή δεν δύναται να χαρακτηριστεί απρόβλεπτο.

Από τα παραπάνω στοιχεία που διατέθηκαν στην υπηρεσία μας διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε ελλιπώς τα φορολογικά αρχεία που ζητήθηκαν με την υπ. αρ./2021 Πρόσκληση της υπηρεσίας, και συγκεκριμένα δε μας διέθεσε το σύνολο των αρχείων που παρήγαγαν οι Φ.Η.Μ. της για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020 παρά μόνο τα αρχεία c.txt, d.txt, s.txt για τον κάθε ΦΗΜ και μάλιστα στα s.txt εμφανίζονται μόνο οι ΠΑΗΨ των αντίστοιχων d.txt, κι όχι οι εγγραφές των δεδομένων των e.txt όπως θα έπρεπε, οπότε δεν προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα εσόδων όπως θα έπρεπε. Για τους δύο ΦΗΜ με α/α και α/α δεν προσκομίστηκαν καθόλου αρχεία».

ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (2017, 2018, 2019, 2020)

«Παράβαση διότι η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε ελλιπώς τα παραγόμενα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt e.txt, s.txt και d.txt από τους ηλεκτρονικούς φορολογικούς μηχανισμούς ΦΗΜ που χρησιμοποιούσε κατά το ελεγχόμενο διάστημα. Τα συγκεκριμένα αρχεία είναι ελλιπή καθότι δεν προσκομίστηκαν καθόλου τα αρχεία a.txt, b.txt, και e.txt παρά μόνο τα c.txt, d.txt και s.txt στα οποία s.txt μάλιστα εμφανίζονται μόνο οι ΠΑΗΨ των αντίστοιχων d.txt, κι όχι οι εγγραφές των δεδομένων των e.txt όπως θα έπρεπε, με αποτέλεσμα να μην προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα εσόδων όπως θα έπρεπε, ενώ για δύο ΦΗΜ δεν προσκόμισε καθόλου αρχεία, κατά παράβαση του συνδυασμού των διατάξεων των άρθρων 13, 14 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4308/2014 άρθρο 12 και 15, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν. Η παραπάνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ήτοι: Ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2020 σύνολο 0,00, φορολογικού έτους 2019 σύνολο 1.934.468,43, φορολογικού έτους 2018 σύνολο 1.514.941,86. Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων των τελευταίων τριών (3) φορολογικών ετών=3.449.410,29. Μέσος όρος $M.O = 1.419.803,43 \times 15\% = 172.470,51$ ανά φορολογικό έτος ήτοι: $172.470,51 \times 4$ (τελευταία φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019, 2020)=689.882,04 Ευρώ».

Με την από **24-10-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

«Α. Λόγοι τυπικής ακυρότητας:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι διαδικαστικές πράξεις στις οποίες αυτές στηρίζονται δεν κοινοποιήθηκαν σε όλους τους πρώην ομόρρυθμους εταίρους (σελ. 2 έως 6 παρούσης)
- 2: Μη αναγραφή των στοιχείων των πρώην εταίρων επί των πράξεων (σελ. 6-7).
- 3: Μη σύνταξη/κοινοποίηση/έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια για την επιβολή του προστίμου Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας (σελ. 7)
- 4: Μη ορθή τήρηση της προδικασίας, αναρμοδιότητα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για την έκδοση πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου (σελ. 7-10)»

Β. Λόγοι ουσιαστικής ακυρότητας:

1. Οι ισχυρισμοί του ελέγχου είναι νόμω και ουσία αβάσιμοι (σελ. 10-12)
2. Επιγενόμενη αδυναμία προσκόμισης ηλεκτρονικών στοιχείων, υποκατάσταση αυτών με γνήσιες σωζόμενες εκτυπώσεις (σελ. 14,15,16).
3. Ευθεία παραβίασης της αρχής ότι κατά νόμο, για την ίδια υπόθεση, μία μόνο αρχική

καταλογιστική πράξη εκδίδεται (σελ. 16 έως τέλος)»

Με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/03.03.2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα η ελεγχόμενη οντότητα προβάλλει επιπροσθέτως τους ακόλουθους λόγους:

1. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου.

2. Παραβίαση της διαδικασίας νομίμου εκδόσεως της εκθέσεως κατασχέσεως».

Τέλος, με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2022/ΕΜΠ/10.03.2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα η προσφεύγουσα επικαλείται, ακόμη, ότι: «Δυνάμει της υπ' αριθμ./...../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, διενεργήθηκε στην επιχείρησή μας έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013. Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου κοινοποιήθηκε στην Εταιρεία η υπ' αριθμ./2020 πρόσκληση του Προϊσταμένου της ΥΕΕΔΕ για διάθεση λογιστικών αρχείων από τα έτη 2017 έως 2020 για περαιτέρω έρευνα και έλεγχο και ζητήθηκαν τα εκεί αναφερόμενα αρχεία και στοιχεία (λογιστικά αρχεία, αρχεία από τους Φ.Η.Μ. κτλ).

Κατόπιν ολοκληρώσεως του εν λόγω ελέγχου διαπιστώθηκε από τον Προϊστάμενο της ΥΕΔΔΕ ότι δήθεν η επιχείρησή μας δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με την υπ' αριθμ./2020 πρόσκληση, με αποτέλεσμα να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί από τον αρμόδιο προς τούτου Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας η υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020, ποσού ύψους 500,00 Ευρώ.

Κατά της ανωτέρω πράξεως επιβολής προστίμου (υπ' αριθμ./2021), η οποία, όπως προαναφέρθηκε, είχε ως έρεισμα τη φερομένη μη προσκόμιση των ζητηθέντων με την υπ' αριθμ./2020 πρόσκληση του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ, ασκήσαμε ενώπιον της Υπηρεσίας Σας την υπ' αριθμ. πρωτ./2021 Ενδικοφανή Προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά λόγω παρελεύσεως της προβλεπόμενης στις οικείες διατάξεις του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., νομίμως παραταθείσης δυνάμει των σχετικών αποφάσεων, προθεσμίας. Αντίγραφο της εν λόγω Ενδικοφανούς Προσφυγής προσκομίζεται δια του παρόντος ενώπιον της Διευθύνσεώς Σας (ΣΧΕΤ. 1)»

Όπως δε προκύπτει από την από την από 06.10.2021 Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ, δυνάμει της οποίας εκδόθηκαν οι εδώ προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου (βλ. σελ. 4 αυτής), «η ελλιπής ανταπόκριση της ελεγχόμενης στη με αριθμό/2020 πρόσκληση... δεδομένου ότι μεσολάβησε η τροποποίηση του νομοθετικού πλαισίου ως προς τις ποινές που επιβάλλονται στην περίπτωση της μη προσκόμισης των φορολογικών αρχείων που παράγονται από τους ΦΗΜ κι εξαιτίας του ύψους του προστίμου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 για τη μη διαφύλαξη φορολογικών αρχείων ΦΗΜ, είχε ως αποτέλεσμα την έκδοση κι επίδοση στην ελεγχόμενη της υπ' αριθμ. 156/28.01.2021 πρόσκλησης με τη με αριθμό 346/24086/28-1-21 εντολή ελέγχου... καθώς το περιεχόμενο των παραχθέντων αρχείων των φορολογικών μηχανισμών της ελεγχόμενης τα οποία προσκομίστηκαν... αποτελείται μόνο από τα αρχεία c.txt, d.txt, s.txt για τον κάθε ΦΗΜ....

Από τα ανωτέρω συνάγεται, λοιπόν, ότι, ενώ είχε ήδη εκδοθεί και κοινοποιηθεί η οικεία πρόσκληση του Προϊσταμένου της ΥΕΕΔΕ (υπ' αριθμ./2020) και, εν συνεχεία, η καταλογιστική πράξη (πράξη επιβολής προστίμου), την οποία προσβάλαμε νομίμως κι εμπροθέσμως ενώπιον της Υπηρεσίας Σας δια της ως άνω Ενδικοφανούς Προσφυγής, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά κι εκκρεμεί η έκδοση της δικαστικής αποφάσεως επί της νομιμότητάς της, ο Προϊστάμενος της ΥΕΕΔΕ, επικαλούμενος τη μεταβολή του νομοθετικού πλαισίου εξέδωσε ΝΕΑ πρόσκληση, με το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο και τελικώς, δια του παντελώς αυθαίρετου και αναιτιολόγητου τρόπου, που περιγράφεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή μας και το νομίμως κατατεθέν υπόμνημά μας, διαπίστωσε τις παραβάσεις, που αναφέρονται στις σελ. 30-32 της Έκθεσης Ελέγχου, με αποτέλεσμα να μας καταλογιστούν από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας υπέρογκα πρόστιμα».

Επειδή με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) «Διαδικαστικές παραβάσεις», όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο του επιτόπιου ελέγχου της 28.6.2020, ήτοι πριν την τροποποίηση του άρθρου αυτού που εχώρησε με το άρθρο 101 του Ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020), και είχαν 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) ..., β) ..., γ) ..., 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: α) ..., β) ..., 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 και δ) πεντακόσια (500) 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 πλήρη λογιστικά πρότυπα. ...»

Επειδή το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων με την υπ' αριθμ./2020 πρόσκληση του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Επειδή κατά της υπ' αριθμ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθμ. πρωτ./2021 Ενδικοφανή Προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά, δυνάμει της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 5 Κ.Φ.Δ.

Επειδή με την υπ' αριθμ./2020 πρόσκληση των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ζητήθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα εταιρεία να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία για τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020, στην δε πρόσκληση αυτή η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα ζητηθέντα, μετά του συνοδευτικού εγγράφου (υπ' αριθμ. πρωτ./2020), όπου αναφέρονταν τα προσκομιζόμενα στοιχεία.

Επειδή η προσφεύγουσα στο ως άνω συνοδευτικό έγγραφο ανέφερε ότι προσκόμισε τα κάτωθι:

- Τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης για τα έτη 2018 και 2019
- Το καταστατικό της επιχείρησης
- Τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών

Επειδή, κατόπιν κοινοποίησης της υπ' αριθμ./2021 πρόσκλησης του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα αναφερόμενα στη σελ. 5 της εκθέσεως ελέγχου και, συγκεκριμένα:

1. βιβλία εσόδων – εξόδων
2. μητρώο παγίων
3. καταστατικό συστάσεως και τροποποίηση αυτού
4. μισθωτήριο ακινήτου και τροποποίηση
5. βεβαίωση του Α.Τ. (υπ' αριθμ. πρωτ./...../.....)

Επειδή η ως άνω (υπό 5) βεβαίωση κλοπής (απώλειας) του Α.Τ. φέρει ημερομηνία προγενέστερη της υπ' αριθμ./2021 εντολής ελέγχου (04.11.2020)

Επειδή στη διάταξη του άρθρου 54Ε περ. β' του ΚΦΔ 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.».

Επειδή από τα προσκομισθέντα στην Υπηρεσία μας στοιχεία προκύπτει ότι είχε δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ. πριν από την έκδοση της εντολής ελέγχου.

Επειδή στην Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αναφέρεται ότι (βλ. σελ. 2) τα προσκομισθέντα USB και CD δεν περιέχουν όλα τα ζητηθέντα αρχεία για τους Φ.Η.Μ. της ελεγχόμενης οντότητας, παρά μόνο τα αρχεία c.txt, d.txt, s.txt, s.txt για τον κάθε ΦΗΜ και μάλιστα στα s.txt εμφανίζονται μόνο οι ΠΑΗΨΣ των αντίστοιχων d.txt κι όχι οι εγγραφές των δεδομένων των e.txt όπως θα έπρεπε, με αποτέλεσμα να μην προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα εσόδων.

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου (Σελ. 5), αναφέρεται ότι, «η βεβαίωση αυτή κατά τον έλεγχο δεν καλύπτει την προσκόμιση των ζητηθέντων από την επιχείρηση κατόπιν της πρόσκλησης του ελέγχου διότι πολύ πριν την καταγγελία της οντότητας στο Αστυνομικό Τμήμα και συγκεκριμένα την 21-7-2020 με το αριθμό πρωτοκόλλου της υπηρεσίας (εισερχόμενο) απαντητικό της έγγραφου είχε προσκομίσει σε ανταπόκριση της με αριθμό/2020 πρόσκλησής τα αρχεία των ΦΗΜ της, αλλά δε διέθεσε το σύνολο των αρχείων αυτών παρά μόνο τα αρχεία c.txt, d.txt, s.txt για τον κάθε ΦΗΜ».

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου (Σελ. 7), ως διαπίστωση αναφέρεται ότι «η προσφεύγουσα προσκόμισε ελλιπώς τα φορολογικά αρχεία που ζητήθηκαν με την υπ. αρ./2021 Πρόσκληση της υπηρεσίας και, συγκεκριμένα, δεν μας διέθεσε το σύνολο των αρχείων που παρήγαγαν οι Φ.Η.Μ. της για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020 παρά μόνο τα αρχεία c. txt, d.txt, s.txt για τον κάθε ΦΗΜ και μάλιστα στα s.txt εμφανίζονται μόνο οι ΠΑΗΨΣ των αντίστοιχων d.txt, κι όχι οι εγγραφές των δεδομένων των e.txt όπως θα έπρεπε, οπότε δεν προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα εσόδων όπως θα έπρεπε. Για τους δύο ΦΗΜ με α/α και α/α δεν προσκομίστηκαν καθόλου αρχεία».

Επειδή, ως αιτιολογία της αποδιδόμενης παράβασης στα σώματα των κρινόμενων πράξεων προστίμων αναφέρεται ότι «προσκόμισε ελλιπώς τα παραγόμενα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt e.txt, s.txt και d.txt από τους ηλεκτρονικούς φορολογικούς μηχανισμούς ΦΗΜ που χρησιμοποιούσε κατά το ελεγχόμενο διάστημα. Τα συγκεκριμένα αρχεία είναι ελλιπή καθότι δεν προσκομίστηκαν καθόλου τα αρχεία a.txt, b.txt, και e.txt παρά μόνο τα c.txt, d.txt και s.txt στα οποία s.txt μάλιστα εμφανίζονται μόνο οι ΠΑΗΨΣ των αντίστοιχων d.txt, κι όχι οι εγγραφές των δεδομένων των e.txt όπως θα έπρεπε, με αποτέλεσμα να μην προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα εσόδων όπως θα έπρεπε, ενώ για δύο ΦΗΜ δεν προσκόμισε καθόλου αρχεία, κατά παράβαση του συνδυασμού των διατάξεων των άρθρων 13, 14 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4308/2014 άρθρο 12 και 15, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν. Η παραπάνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 Ε ν.4174/2013(ΚΦΔ), που προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α 148 - 31.07.2020) - Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 31-07-2020: «1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί 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 δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας 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 απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

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.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον 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.

Η παρ. 1 του άρθρου 54Ε τέθηκε όπως ισχύει με την [παράγραφο 1 του άρθρου 90 του ν.4864/2021](#) (ΦΕΚ Α 237 - 02.12.2021). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 97 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 2-12-2021.

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 οριζομένων στο [άρθρο 28](#).

3. Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές.

Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις [της παρ. 1](#), το πρόστιμο του παρόντος μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

Η ανωτέρω μείωση δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου [του άρθρου 58](#) της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση δε αυτή το εν λόγω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου [του άρθρου 58](#) της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.

4.» **Σημείωση:** Σύμφωνα με την [παράγραφο 3 του άρθρου 89 του](#)

[ν.4864/2021](#) (ΦΕΚ Α 237 - 02.12.2021), οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν και υποθέσεις για τις οποίες μέχρι τις 29.11.2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε με το άρθρο 101 του ν. 4714/2020 είχε ως εξής:

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του [ν.4308/2014](#) (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου, άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣΤΕ

3692/2001,4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣΤΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις.

Επειδή, στην προκειμένη υπόθεση εκδόθηκαν το αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο με αριθ./2021 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου με διαπιστωθείσα παράβαση αυτή της διάταξης του άρθρου 54 παρ.1δ και 2γ ν.4174/2013, χωρίς να εκδοθεί οριστική πράξη επιβολής προστίμου, ενώ, εν συνεχεία, εκδόθηκαν το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο με αριθ./2021 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου με διαπιστωθείσα παράβαση αυτή της διάταξης του άρθρου 54 Ε ν.4174/2013 και εν συνεχεία από την αρμόδια Δ.Ο.Υ Γλυφάδας εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι υπό κρίση οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή, η διαπίστωση των παραβάσεων από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έγινε κατά τον επιτόπιο έλεγχο της 28-06-2020, το δε απαντητικό έγγραφο της προσφεύγουσας εταιρείας φέρει ημερομηνία 21-07-2020 (βλ. σελ. 2 έκθεσης ελέγχου), ενώ οι υπό κρίση παραβάσεις εδράζονται στο άρθρο 54 Ε ν.4174/2013(ΚΦΔ), που προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α 148 - 31.07.2020), με έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 31-07-2020.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει σε σαφήνεια ποια αρχεία (βιβλία) δεν τηρήθηκαν κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και ποια κατά την αποδιδόμενη παράβαση φορολογικά αρχεία προσκομίσθηκαν ελλιπώς, δεδομένου ότι διατέθηκαν τα αρχεία c.txt, d.txt, s.txt για τον κάθε ΦΗΜ (βλ. σελ. 7 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προσκομίζει USB με serial number, που περιέχει τα αρχεία των ταμειακών μηχανών και αναφέρονται στις σελ. 14 και 21 της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και στη σελ. 5 της από 6-10-2021 έκθεσης ελέγχου, όπου αναφέρεται ότι προσκομίσθηκαν στον έλεγχο σε ηλεκτρονική μορφή σε ένα C.D. με χαρακτηριστικό γνώρισμα και σε στικάκι USB με χαρακτηριστικό γνώρισμα, τα οποία έλαβαν αριθμό πρωτοκόλλου/2020.

Επειδή από τα αρχεία των ταμειακών μηχανών, που περιέχονται στο ως άνω στικάκι USB και τα οποία ανακτήθηκαν και, σε κάθε περίπτωση, είχαν υποβληθεί στον έλεγχο, δεν αιτιολογείται γιατί δεν καθίσταται ευχερής ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι από τον έλεγχο των δεδομένων αυτών, μπορούν να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις με ασφάλεια.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνεται ότι είναι πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, η οποία συνίσταται στην αοριστία της έκθεσης ελέγχου, που καθιστά επιβεβλημένη τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθούν για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 06.10.2021 οικεία έκθεση διενέργειας ελέγχου – έρευνας (εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013 και Ν. 4308/2015) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου καταλείπει κενά

και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1,2 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 24/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ., με την ακύρωση των υπ' αριθμ./2021,/2021,/2021 και/2021 Πράξεων Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας για λόγους τυπικής πλημμέλειας και την επανάληψη διαδικασίας σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ση 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.