



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

12/05/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

1655

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., με έδρα στον Κεφαλληνίας, στην περιοχή, κατά α) του με αριθ. /01-12-2021 (Π.Ε.Π. /2021) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του αρ. 54Ε του ν. 4174/ 2013, για το φορολογικό έτος 2021, β) του με αριθ. /01-12-2021 (Π.Ε.Π. /2021) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/ 2013, για το φορολογικό έτος 2021, γ) του με αριθ. /01-12-2021 (Π.Ε.Π. /2021) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/ 2013, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και κατά α) της με ημερομηνία θεώρησης 26-11-2021 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου, β) των με αριθ. /..... /07-07-2020, /..... /04-01-2021, /..... /24-02-2021, /..... /08-03-2021 εντολών ελέγχου, και γ) των με αριθ. /24-02-2021, /27-07-2019, /26-01-2021, /08-03-2021 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», 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:

Με τον υπ' αριθ./01-12-2021 (Π.Ε.Π./2021) Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 134.057,25 €, για το φορολογικό έτος 2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013, επειδή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, μέρος των λογιστικών αρχείων, για τα έτη 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019. (26.811,45 X 5 έτη= 134.057,25 €)

Με τον υπ' αριθ./01-12-2021 (Π.Ε.Π./2021) Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00 €, για το φορολογικό έτος 2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, επειδή δεν προσκόμισε ύστερα από την με αριθ./18-1-2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, μέρος των λογιστικών αρχείων και συγκεκριμένα το φυσικό αρχείο (ημερήσιες συναλλαγές Ζ) των εν χρήση πέντε (5) ΦΗΜ.

Με τον υπ' αριθ./01-12-2021 (Π.Ε.Π./2021) Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.750,00 €, για το φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' και περ. ε' του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 & 14 του ν. 4174/2013 (Ε.Λ.Π.), διότι α) δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στη με αριθ./26-7-2019 πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, για διάθεση λογιστικών αρχείων και β) δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα για τα έτη 2015 έως 2019.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 26-11-2021 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου ελέγχου, εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, σε εκτέλεση των με αριθ. α)/...../07-07-2020, β)/...../04-01-2021, γ)/...../24-02-2021 και δ)/...../08-03-2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διενήργησε μερικό φορολογικό έλεγχο, για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019, συνεπεία της με αριθ./27-07-2019 Έκθεσης Κατάσχεσης και της με αριθ./26-07-2019 Πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων. Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν στα πλαίσια μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας σύμφωνα με την υπ' αριθ./...../25-07-2019 εντολή ελέγχου. Εν συνεχεία διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως την τροποποίηση αυτών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής αρχής για το έτος 2015. Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 14-12-2021 και συνεπώς έχει παρέλθει η πενταετία από το έτος 2015.
- Ακυρότητα προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου έκδοσης αυτών- Μη κοινοποίηση των απαραίτητων εκ του νόμου εγγράφων και μη νόμιμη έκδοση Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου. Πιο συγκεκριμένα:
 - α) Μη κοινοποίηση απαραίτητων εκ του νόμου εγγράφων, ήτοι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν χωρίς να της έχουν κοινοποιηθεί πρώτα οι αντίστοιχες εντολές ελέγχου και χωρίς να της έχει κοινοποιηθεί η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Επιπλέον, δεν κοινοποιήθηκε στην ίδια ούτε το ΣΔΕ που αφορά τη με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου.
 - β) Υπέρβαση των ορίων των εντολών ελέγχου. Παράνομα και απαράδεκτα λαμβάνεται υπόψη ΣΔΕ του έτους 2019, ήτοι προγενέστερου των εντολών ελέγχου δυνάμει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.
 - γ) Μη νόμιμη έκδοση Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου. Ενώ με την υπ' αριθ./08-03-2021 Πράξη είχε κοινοποιηθεί στην ίδια το αντίστοιχο ΣΔΕ με την πράξη επιβολής προστίμου ύψους 32.750,00 €, με τη με αριθ./01-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 134.057,25 € χωρίς να έχει κοινοποιηθεί νέο ΣΔΕ. Ακόμη, η με αριθ./01-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου προχωρά στην επιβολή τριών διαφορετικών προστίμων δίχως να αναγράφονται στο σώμα αυτής οι σχετικές διατάξεις και πως υπολογίζονται τα πρόστιμα.
 - δ) Υπέρβαση του πεδίου εντολής ελέγχου. Οι ελεγκτές εντέλλονται να προχωρήσουν σε έλεγχο για τις χρήσεις 01-01-2015 έως και 27-07-2019. Η με αριθ./...../25-07-2019 εντολή αφορούσε μερικό επιτόπιο έλεγχο και μετά την λήξη αυτής έλεγχο γραφείου. Οι λοιπές εντολές εκδόθηκαν καταχρηστικά και ανατιπολόγητα και παρανόμως παρατάθηκαν.
 - ε) Έλλειψη απαιτούμενων κατά νόμο υπογραφών, καθώς η με αριθ./01-11-2021 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου και το με αριθ./2021 ΣΔΕ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.Ε. φέρει μόνο την υπογραφή της μίας ελέγκτριας, χωρίς να φέρει υπογραφή και των λοιπών ελεγκτών.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου μέσω ανάκλησης νόμιμης διοικητικής πράξης.
- Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης κατά το στάδιο του ελέγχου – άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και άρθρο 28 του ν. 4174/2013, διότι η ίδια δεν κλήθηκε να υποβάλλει τις αντιρρήσεις της επί της υπ' αριθ. 1557/01-11-2021 Πράξης Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου καθώς δεν της κοινοποιήθηκε ποτέ το ΣΔΕ.
- Παραβίαση του άρθρου 78 του Συντάγματος- Απαγόρευση Αναδρομικής Εφαρμογής Φορολογικού Νόμου, διότι εν προκειμένω επιβάλλεται πρόστιμο το οποίο αφορά χρήση τριών ετών πριν την ψήφιση του άρθ. 54 Ε του ν. 4174/2013.
- Μη νόμιμη εφαρμογή του άρθρου 54 Ε του ν. 4174/2013.

- Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμου υπολογισμού του προστίμου δυνάμει του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013. Για τον υπολογισμό του μέσου όρου των δηλωθέντων εσόδων και το υπολογισμό του προστίμου λήφθηκε υπόψη λανθασμένα και το έτος 2019, διότι ο έλεγχος έλαβε χώρα το έτος 2019 και επομένως δεν είχε παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης η οποία εξέπνεε το έτος 2020.
- Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αοριστίας της πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων. Εν προκειμένω, δεν ζητήθηκε ποτέ από την ίδια η προσκόμιση των λογιστικών αρχείων a.txt, b.txt, e.txt. κλπ. Αντίθετα ζητήθηκε μόνο η προσκόμιση των Ζ όλων των οδηγών ΦΗΠ καθώς και ο τρόπος εξόφλησης των δαπανών και αγορών άνω των 500, 00 €.
- Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω πλήρους συμμόρφωσης και προσκόμισης όλων των αιτούμενων βιβλίων και στοιχείων, διότι η ίδια ανταποκρίθηκε απολύτως στα ζητούμενα του ελέγχου.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, διότι ο έλεγχος δεν προχώρησε σε καμία ουσιαστική εξέταση των βιβλίων και στοιχείων, ενώ δεν ελήφθη υπόψη ότι δεν υφίσταται καμία φοροδιαφυγή.
- Μη νόμιμη επιβολή προστίμου ύψους 2.750,00 € με την αιτιολογία ότι α) δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στη με αριθ./26-7-2019 πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων και β) δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, τα οποία όμως δεν θεωρούνται μη συμμόρφωση σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1026/2018. Ομοίως για τη με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 250,00 €.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 26-11-2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4174/2013 και του Ν. 4308/2014 του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010). Ομοίως, για τις με αριθ./190567/07-07-2020,/235284/04-01-2021,/246524/24-02-2021,/249203/08-03-2021 εντολές ελέγχου, και τα με αριθ./24-02-2021,/27-07-2019,/26-01-2021,/08-03-2021 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής για το έτος 2015

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 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.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης....»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2015, έχει παρέλθει η πενταετία της παραγραφής, ωστόσο από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η Φορολογική Αρχή μπορεί να προβεί σε έκδοση της πράξης, εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία δήλωσης. Εν προκειμένω, για το φορολογικό έτος 2015, η λήξη του έτους υποβολής δήλωσης ήταν στις 31-12-2016 και ως εκ τούτου η πενταετής προθεσμία

της φορολογικής αρχής για έκδοση πράξης λήγει την 31-12-2021. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω βάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου διαδικασίας κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, 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, 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 23 του Ν. 4174/2013 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 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το 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. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και

επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει 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 προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο 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 πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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, εν προκειμένω, την 26-07-2019, ημέρα Παρασκευή, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σύμφωνα με τη με αριθ./...../25-07-2019 εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας. Στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο με αριθ. μητρώου ΦΗΜ, ο οποίος λειτουργούσε με την μορφή ΕΑΦΔΣΣ, δεν λειτουργούσε σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζονται από τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1220/12 και 1221/2012 σε συνδυασμό με το άρθρο 12, 40 του ν. 4308/2014 καθώς και το άρθρο 54 παρ. 1 περ. ια του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Πιο συγκεκριμένα, η ημερομηνία λειτουργίας ήταν λανθασμένη και αποτυπώνονταν ημερομηνία προγενέστερη της τρέχουσας στα εκδοθέντα Ζ και Χ. Για τα ανωτέρω, συντάχθηκε το με αριθ./26-07-2019 Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε ακρόαση

ενώ επιδόθηκε και στον εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, , η με αριθ./26-07-2019 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, ήτοι των βιβλίων, των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων καθώς και όλα τα αρχεία των εν χρήσει ΦΗΜ σε ηλεκτρονική μορφή, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε αλλά προσκόμισε μέρος των στοιχείων που ζητήθηκαν. Για τα ανωτέρω, συντάχθηκε η με αριθ./27-7-2019 έκθεση Κατάσχεσης βιβλίων- στοιχείων- αρχείων καθώς και η σχετική με αριθ. 2568/27-7-2019 Σ.Δ.Ε.- Κλήση σε ακρόαση. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα διαβίβασε και λοιπά λογιστικά αρχεία και εκδόθηκε από τον έλεγχο η με αριθ./133679/18-09-2019 εντολή ελέγχου για την επεξεργασία της ανωτέρω Κατάσχεσης για όλα τα φορολογικά αντικείμενα και για τα φορολογικά έτη 2015 έως 2019. Η εν λόγω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τα με αριθ. πρωτ./09-01-2020,/09-01-2020 και/09-01-2020 έγγραφα. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου αντικαταστάθηκε από τη με αριθ./190569/07-07-2020 και εν συνεχεία από τη με αριθ./235294/04-01-2021 εντολή ελέγχου λόγω λήξης της διάρκειας αυτής, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το με αριθ. πρωτ./07-07-2020 έγγραφο.

Επειδή, εν συνεχεία και στα πλαίσια του ελέγχου, συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας η με αριθ./18-01-2021 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα με το με αριθ./18-01-2021 έγγραφο. Η ίδια ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω με το με αριθ. πρωτ./23-02-2021 ηλεκτρονικό μήνυμα και έστειλε με ταχυδρομικό φάκελο μέρος των ζητηθέντων αρχείων. Τα φορολογικά στοιχεία που παρελήφθησαν, αναφέρονται στη με αριθ./24-02-2021 Έκθεση Κατάσχεσης βιβλίων- στοιχείων- αρχείων και στο με αριθ./24-02-2021 Σ.Δ.Ε.- Κλήση σε ακρόαση τα οποία παρέλαβε η προσφεύγουσα με τη με αριθ. πρωτ./02-03-2021 συστημένη επιστολή. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η με αριθ./...../24-02-2021 εντολή ελέγχου για επεξεργασία της με αριθ./18-01-2021 Πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων και η με αριθ./...../08-03-2021 εντολή ελέγχου για επεξεργασία της με αριθ./24-02-2021 Έκθεσης Κατάσχεσης βιβλίων- στοιχείων- αρχείων. Η ανωτέρω εντολή κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τα με αριθ./08-03-2021 και/08-03-2021 έγγραφα.

Επειδή, μετά την επεξεργασία των ανωτέρω, συντάχθηκε το με αριθ./08-03-2021 Σ.Δ.Ε.- Κλήση σε ακρόαση και η με αριθ./08-03-2021 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, τα οποία νόμιμα επιδόθηκαν στον , εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, την 08-09-2021 στο οποίο η ίδια ανταποκρίθηκε με το με αριθ./28-09-2021 έγγραφο μέσου του πληρεξούσιου δικηγόρου της.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι δεν της κοινοποιήθηκαν οι εντολές ελέγχου και δεν της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, ωστόσο όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, αλλά και από τα στοιχεία του φακέλου, με το από 09-01-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ./...../18-09-2019 εντολή φορολογικού ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Με το από 07-07-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η προσφεύγουσα ενημερώθηκε επίσης για την αντικατάσταση της ανωτέρω εντολής με τη με αριθ./...../07-07-2020 εντολή ελέγχου. Ομοίως, με το από 08-03-2021 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ.

...../...../08-03-2021 εντολή φορολογικού ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε ενημερωθεί σχετικά με την δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων και ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι παράνομα λαμβάνεται υπόψη το με αριθ. 2568 Σ.Δ.Ε. το οποίο εκδόθηκε την 27-07-2019, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της εντολής ελέγχου δυνάμει του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ωστόσο, σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 26-11-2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, το εν λόγω Σ.Δ.Ε. συντάχθηκε μαζί με τη με αριθ./27-07-2019 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων- στοιχείων- αρχείων, δυνάμει της με αριθ./...../25-07-2019 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου και κατόπιν της με αριθ./26-07-2019 Πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι στη με αριθ./01-11-2021 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου δεν αναγράφονται οι διατάξεις και ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου. Ακόμη, η εν λόγω πράξη κοινοποιήθηκε στην ίδια χωρίς να της κοινοποιηθεί το αντίστοιχο Σ.Δ.Ε. με αποτέλεσμα να μην κληθεί να υποβάλλει τις αντιρρήσεις της. Επιπρόσθετα, η με αριθ./01-11-2021 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού προστίμου και το με αριθ./2021 Σ.Δ.Ε. φέρουν μόνο την υπογραφή της μίας ελέγκτριας και όχι των υπολοίπων και ως εκ τούτου είναι ακυρωτέα.

Επειδή, οι προσωρινές πράξεις δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά εκδίδονται και κοινοποιούνται στον φορολογούμενο, όπως προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013, προκειμένου αυτός να προβάλλει τις αντιρρήσεις του ως προς την επικείμενη έκδοση των οριστικών πράξεων. Η έκδοση των προσωρινών αυτών πράξεων συνεπώς αποτελεί προπαρασκευαστική πράξη της διαδικασίας ελέγχου. Οι οριστικές πράξεις είναι αυτές που εκδίδονται, αφού έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου από την φορολογική διοίκηση και κατά των οποίων ο υπόχρεος έχει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, τη δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, ότι η με αριθ./01-11-2021 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού προστίμου και το με αριθ./2021 Σ.Δ.Ε. δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο (ατομική διοικητική πράξη) και συνεπώς στερούνται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι δεν παράγουν συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντα διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση και ως εκ τούτου προσβάλλονται απαραδέκτως.

Επειδή, μαζί με το με αριθ./08-03-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 08-09-2021, επιδόθηκε και ο με αριθ./08-03-2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου ο οποίος εν συνεχεία αντικαταστάθηκε με τον με αριθ./01-11-2021 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου λόγω εσφαλμένου υπολογισμού του ύψους του προστίμου. Ο με αριθ. Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, ο οποίος συνοδεύεται από το ίδιο ως άνω Σ.Δ.Ε. επιδόθηκε την 02-11-2021 στην προσφεύγουσα. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κοινοποίησης του Σ.Δ.Ε. που αφορά την εν λόγω

πράξη απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι το με αριθ./2021 Σ.Δ.Ε. της είχε ήδη επιδοθεί από την 08-09-2021.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ./28-09-2021 υπόμνημά της προβάλλοντας τις αντιρρήσεις της στις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η με αριθ./...../25-07-2019 εντολή αφορούσε μερικό επιτόπιο έλεγχο και μετά τη λήξη αυτής, έλεγχο γραφείου. Ακόμη, ότι οι λοιπές εντολές εκδόθηκαν καταχρηστικά και αναιτιολόγητα και παρανόμως παρατάθηκαν. Ωστόσο, η ισχύς της με αριθ./...../57-07-2019 νομίμως παρατάθηκε με τις επόμενες εντολές που εκδόθηκαν και δεν τίθεται ζήτημα υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής των προστίμων των άρ. 54 και 54ε του ν. 4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

.....

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των

προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

...

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

.....

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220/13-12-2012 διευκρινίζεται ότι:

«.....5.7.4. Υποχρέωση Διαφύλαξης των αποθηκευμένων σε Η/Υ Ηλεκτρονικών Αρχείων.

5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοίχων Δελτίων Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων) κάθε ημέρας, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ και υπόχρεου στη φύλαξη, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

5.7.4.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση των αρχείων αυτών, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., κυρώσεις.

5.7.4.3. Η γνησιότητα της προέλευσης και η διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου καθώς και η αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη της διάρκεια της αποθήκευσής τους.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των ενοτήτων 4.3.2.4. και 4.3.3.1. της ΠΟΛ. 1221/2012:

«4.3.2.4. Κατά την έκδοση του Ζ δημιουργείται το αρχείο s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt της ημέρας καθώς και τα δεδομένα του αντίστοιχου d.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Α. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (" " underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα "s", καθώς και το επέκταση «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο κείμενο ΕΛΟΤ- 928).

4.3.3. Για την υποχρέωση και το σκοπό διαφύλαξης των αποθηκευμένων Ηλεκτρονικών Αρχείων.

4.3.3.1. Τα εν λόγω δημιουργούμενα αρχεία, (του κειμένου των απαιτούμενων δεδομένων κάθε εκδιδόμενου στοιχείου, της ΠΑΗΨΣ - Συμβολοσειράς Σήμανσης, που αντιστοιχεί σ` αυτό,

καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία με τις γενικές ΠΑΗΨΣ κάθε ημέρας, καθώς και τα αρχεία e.txt, d.txt, s.txt), με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου της ΕΑΦΔΣΣ και υπόχρεου στη φύλαξη στοιχείων, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (6 χρόνια), παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ.), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

....

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:

....

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

....

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε' , ζ' , ή και ιδ' της παραγράφου 1,»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54ε του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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.

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 εντός δύο (2) μηνών από τη διαπίστωση της παράβασης.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 διευκρινήθηκε ότι:

«...Με τις διατάξεις της παρ. 2 προστίθενται νέα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ στο ν. 4174/2013, με τα οποία αυστηροποιούνται τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, καθώς και παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ, όπως επίσης έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Ειδικότερα με το νέο άρθρο 54 Ε ορίζονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ. Ειδικότερα:

Με την παράγραφο 1α συμπεριλαμβάνεται στην έννοια της «μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων)» και η έννοια της «μη ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων», σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).

Περαιτέρω, το πρόστιμο της μη ενημέρωσης, ήτοι της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων γίνεται πιο αυστηρό για τις υπόχρεες οντότητες, ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιούν (απλογραφικό, διπλογραφικό).

Επιπλέον, για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, η έννοια της «μη επίδειξης» των λογιστικών βιβλίων εξισώνεται με την έννοια της «μη τήρησης» αυτών και επιβάλλεται το ίδιο πρόστιμο.

Περαιτέρω, για τους σκοπούς του παρόντος, η περίπτωση της «μη επίδειξης» των λογιστικών βιβλίων τεκμαίρεται ότι περιλαμβάνει και την περίπτωση της «μη διαφύλαξης» αυτών. Δεν ισχύει το ίδιο σε περίπτωση μη διαφύλαξης των λογιστικών στοιχείων για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 2.500 ευρώ.

Επισημαίνεται δε ότι το εν λόγω πρόστιμο δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή μη ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων των υπόχρεων οντοτήτων, με σκοπό την αποφυγή επιβολής αυστηρότερου προστίμου στις περιπτώσεις που είναι δυνατός ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων ανεξάρτητα αν, λ.χ., εκκρεμεί η καταχώριση παραστατικών μετά από το πέρας της προθεσμίας που ορίζεται για την ενημέρωση των βιβλίων, τα οποία εν τέλει προσκομίζονται στις ελεγκτικές αρχές μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 ή αν τηρείται διαφορετικό (κατώτερης κατηγορίας) από το οριζόμενο, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014), λογιστικό σύστημα.

Με την παράγραφο 1β επιτυγχάνεται η επιβολή αυστηρότερου προστίμου και στην περίπτωση της μη διαφύλαξης των ΦΗΜ, των φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, εξαιτίας της παραβατικής συμπεριφοράς που έχει παρατηρηθεί από πλήθος οντοτήτων που επικαλούνται την απώλεια των υπόψη αρχείων που διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή, με αποτέλεσμα τη μη καταχώριση ή και την ανακριβή καταχώριση των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονται με τη χρήση ΦΗΜ στα λογιστικά βιβλία των υπόχρεων οντοτήτων. Επισημαίνεται ότι το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος της προτεινόμενης διάταξης...

Επειδή, από την επεξεργασία των αρχείων που χορηγήθηκαν με τη με αριθ./26-07-2019 Πρόσκληση διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε εν μέρει στην Πρόσκληση και δεν διέθεσε στον έλεγχο το σύνολο των φορολογικών στοιχείων και αρχείων που ζητήθηκαν και είχε εκδώσει στα πλαίσια της δραστηριότητας της κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' του ν. 4174/2013. Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα αρχεία (φυσικό και ηλεκτρονικό) των κάτωθι ΦΗΜ και ΦΤΜ:

1) Με αριθ. μητρώου ΦΗΜ

2) Με αριθ. μητρώου ΦΗΜ

3) Με αριθ. μητρώου ΦΗΜ

Επίσης, δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία των υπό κρίση ετών, ήτοι 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019, το μπλοκ- στέλεχος των χειρόγραφων αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που είχε εκδώσει για τα ως άνω έτη και το σύνολο των ημερήσιων συναλλαγών Ζ του με αριθ. μητρώου φορολογικού μηχανισμού, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ' του ν. 4174/2013. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες από το άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' κυρώσεις του ν. 4174/2013, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 3 του ίδιου ως άνω νόμου. Ακόμη, διαπιστώθηκε η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρ. 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του ίδιου ως άνω νόμου.

Επειδή, από την επεξεργασία όλων των λογιστικών αρχείων- βιβλίων- στοιχείων τόσο σε φυσική μορφή όσο και σε ηλεκτρονική μορφή που χορηγήθηκαν με τη με αριθ./18-01-2021 Πρόσκληση διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στην ως άνω πρόσκληση και δεν διέθεσε στον έλεγχο μέρος των λογιστικών αρχείων και συγκεκριμένα δεν διέθεσε στο σύνολό τους το ηλεκτρονικό αρχείο a.txt, b.txt, και e.txt και αρχεία του εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου των ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του ν. 4174/2013, όπου επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54^Ε παρ. 1 α' και β' του ν. 4174/2013. Επιπλέον, δεν διέθεσε το φυσικό αρχείο (ημερήσιες συναλλαγές Ζ) των εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου,,, και, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 και 54 παρ. 1 περ. δ' του ν.4174/2013. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες από το άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' κυρώσεις του ν. 4174/2013, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 3 του ίδιου ως άνω νόμου.

Επειδή, το άρθρο 54^Ε του ν.4174/2013 όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31.07.2020) και εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του ν.4714/2020, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 01-08-2020. Εν προκειμένω, η διαπίστωση των παραβάσεων τοποθετείται χρονικά μετά την 31-07-2020 και δη στις 08-03-2021 οπότε και εκδόθηκε το με αριθ./2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.

Επειδή, στη με αριθ./26-07-2019 Πρόσκληση για της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας για διάθεση λογιστικών αρχείων αναφέρεται το αίτημα για προσκόμιση «των αρχείων του ΦΗΜ (a, b, e. xt)», ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αοριστίας της πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός του προστίμου του άρθρ. 54^ε του ν. 4174/2013 είναι λανθασμένος διότι λήφθηκε υπόψη και το έτος 2019 ενώ δεν είχε παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης, ωστόσο ο έλεγχος ολοκληρώθηκε το έτος 2021, και συγκεκριμένα η σύνταξη του με αριθ. Σ.Δ.Ε. πραγματοποιήθηκε την 08-03-2021 ενώ η έκδοση της με αριθ. πράξης πραγματοποιήθηκε την 01-12-2021. Εν προκειμένω, το εν λόγω πρόστιμο ισούται με το 15% επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε έτος, ήτοι 26.811,45 € X 5 έτη= 134.057,25 €.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 26-11-2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, κατά τη νομολογία, παρέχεται ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων (ΣτΕ 693/2011, 91/2011, 2438/2009, 2469/2008, 3485/2007, 3349/2005, 3105/2004 κ.α.).

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., με έδρα στον Κεφαλληνίας, στην περιοχή, και την επικύρωση α) του με αριθ. /01-12-2021 (Π.Ε.Π. /2021) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του αρ. 54Ε του ν. 4174/ 2013, για το φορολογικό έτος 2021, β) του με αριθ. /01-12-2021 (Π.Ε.Π. /2021) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/ 2013, για το φορολογικό έτος 2021, γ) του με αριθ. /01-12-2021 (Π.Ε.Π. /2021) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/ 2013, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

**Α) Υπ' αριθ. /2021 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου
Φορολογικό έτος 2021**

Πρόστιμο του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013: 134.057,25 €

**Β) Υπ' αριθ. /2021 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου
Φορολογικό έτος 2021**

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013: 250,00 €

**Γ) Υπ' αριθ. /2021 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου
Φορολογικό έτος 2019**

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013: 2.750,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.