



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/12/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 4006

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25.7.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ. /21.3.2022, / 21.3.2022 και /21.3.2022 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 09.11.2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 25.7.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ./21.3.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ν. 4174/2013) ύψους 100,00 € λόγω μη δήλωσης έναρξης δραστηριότητας ως επιτηδευματία, κατά παράβαση του άρθρου 10 ν. 4174/2013 και του άρθρου 36 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ.
- 2) Με την υπ' αριθμ./21.3.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' ν. 4174/2013) ύψους 2.500,00 € λόγω μη τήρησης βιβλίων για την περίοδο 31.08.2016-31.12.2016, κατά παράβαση του άρθρου 13ν. 4174/2013.
- 3) Με την υπ' αριθμ./21.3.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' ν. 4174/2013) ύψους 2.500,00 € λόγω μη τήρησης βιβλίων για την περίοδο 01.01.2017-25.06.2017, κατά παράβαση του άρθρου 13 ν. 4174/2013.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μη καταλογισμός των πράξεων λόγω συγγνωστής πλάνης.
- 2) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος).
- 3) Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ).
- 4) Ένσταση για την επιβολή δύο διακριτών προστίμων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 για μη τήρηση βιβλίων.
- 5) Ένσταση παραγραφής της υπ' αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου λόγω παρέλευσης της 5ετίας.
- 6) Παράβαση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματός του σε προηγούμενη ακρόαση.
- 7) Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της επιείκειας, της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της ασφάλειας δικαίου.

- 8) Το εν λόγω αντικειμενικό σύστημα επιβολής προστίμων αποτελεί συγκεκριμένη ποινική κύρωση χωρίς τις εγγυήσεις δικαστικής προστασίας που επιβάλλονται από το άρθρο 6 ΕΣΔΑ, αφού δεν επιτρέπει στη Διοίκηση και στα δικαστήρια να επιμετρήσουν την επιβλητέα ποινή με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της κάθε περίπτωσης.
- 9) Η επιβολή των υπό κρίση προστίμων παραβιάζει τη διάταξη του άρθρου 1 Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ, θέτει σε διακινδύνευση την ιδιωτική του περιουσία και, σε κάθε περίπτωση, παρίσταται απρόσφορη για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (24.6.2022): «Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από [...] πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για [...] πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (24.6.2022): «Για τους σκοπούς του Κώδικα, ισχύουν οι έννοιες των όρων, όπως εκάστοτε ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εκτός αν τους αποδίδεται ρητώς διαφορετική έννοια στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα: α) ως «φορολογούμενος» νοείται: αα. κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλλει φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση ή ββ. [...], β) ως «πρόσωπο» νοείται: κάθε φυσικό [...] πρόσωπο [...], γ) [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι λόγω συγγνωστής του πλάνης, καθ' όσον χρόνο ήταν κοινοτικός δικηγόρος και λόγω του γεγονότος ότι ήταν εγγεγραμμένος στον και στο, θεωρούσε ότι δεν ήταν δυνατό να προβεί σε έναρξη επαγγέλματος στην Ελλάδα.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τις ισχύουσες κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (24.6.2022) διατάξεις προκύπτει ότι μόνο για λόγο που συνιστούσε ανωτέρα βία ήταν δυνατό να ζητήσει ένα φορολογούμενο πρόσωπο την απαλλαγή του από πρόστιμο φορολογικής φύσης, ενώ αντίθετα η συγγνωστή πλάνη δεν αποτελούσε λόγο για τη μη έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου σε βάρος του. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (24.6.2022): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι το συνολικό ύψος των ως άνω προστίμων (5.100,00 €) δεν έχει καμία σχέση με την τρέχουσα φοροδοτική του ικανότητα, είναι δε εξοντωτικά για τον ίδιο.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί αφενός η κατοχυρωμένη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχή της φορολόγησης σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων αφορά στους θεσπισθέντες φόρους και όχι στις κυρώσεις που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία για παραβάσεις που άπτονται μεν της φορολογικής νομοθεσίας, είναι όμως διαδικαστικής φύσης, αφετέρου η κρίση αν ένα πρόστιμο είναι εξοντωτικό ή όχι αφορά στον έλεγχο της φύσης και του ύψους του υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας και όχι υπό το πρίσμα της φορολόγησης σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν για τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017: «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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 και 2 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν για τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017: «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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1ν. 4308/2014, όπως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017: «Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 3 ν. 4308/2014, όπως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017: «Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από: α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.»

Επειδή, σύμφωνα με τους ορισμούς που περιέχονται στο Παράρτημα Α' του ν. 4308/2014: «Περίοδος αναφοράς ή περίοδος (reporting period): Η περίοδος που καλύπτεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2021), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1 και 3 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017): «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση[...]. 2. [...]. 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. [...]. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν κατά τις περιόδους 01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα [...], β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4172/2013 και του Κώδικα ΦΠΑ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017), η κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε για τα έτη 2016 και 2017) υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων («βιβλίων») για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα / υποκείμενους στο ΦΠΑ αφορά για μεν τη φορολογία εισοδήματος την περίοδο του ημερολογιακού έτους, για δε το ΦΠΑ την περίοδο είτε ενός ημερολογιακού μήνα (για υπόχρεους που χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) είτε ενός ημερολογιακού τριμήνου (για υπόχρεους που χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου (24.1.2018): «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...], η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, θ) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο

1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις [...] η' [...] της παραγράφου 1, στ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. ζ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης [...]. ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...]. ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η'). 1. [...]. Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2 [...]), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13. [...] η) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παράγραφο ΙV της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1026/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Ι. [...]. ΙV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. [...]. Τέλος [...] διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης ή' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ. Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο. [...].»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (24.6.2022)) περί επιβολής προστίμου σε περίπτωση διαπίστωσης μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 [...] χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ. 3 περ. α' ν. 4714/2020 οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με τις δύο ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του καταλογίστηκαν δύο διακριτά πρόστιμα για δύο διακριτές παραβάσεις, ωστόσο, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση επρόκειτο για έναν ενιαίο έλεγχο, που διενεργήθηκε κατόπιν έκδοσης μίας εντολής ελέγχου, είναι εσφαλμένη η επιβολή προστίμου εις διπλούν, τόσο για το έτος 2016 όσο και για το 2017,

επικαλείται δε συναφώς τις υπ' αριθμ. 160/2019, 1930/2018 και 1931/2018 αποφάσεις (Θεσσαλονίκη) της Υπηρεσίας μας, καθώς και το γεγονός ότι με τον υπ' αριθμ./24.1.2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου της Α' Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής προσδιορίστηκε προσωρινά πρόστιμο συνολικού ύψους 2.500,00 € για μία παράβαση για μη τήρηση βιβλίων και για τα δύο έτη (2016-2017).

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως εκτέθηκε παραπάνω, η κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε για τα έτη 2016 και 2017) υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων («βιβλίων») για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα / υποκείμενους στο ΦΠΑ αφορά (όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4172/2013 και του Κώδικα ΦΠΑ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017)) για μεν τη φορολογία εισοδήματος την περίοδο του ημερολογιακού έτους, για δε το ΦΠΑ την περίοδο είτε ενός ημερολογιακού μήνα (για υπόχρεους που χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) είτε ενός ημερολογιακού τριμήνου (για υπόχρεους που χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα), συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση η μη τήρηση λογιστικών βιβλίων τόσο για το 2016 όσο και για το 2017 αποτελεί ξεχωριστή παράβαση για καθένα από τα δύο έτη, γεγονός που συνεπάγεται την επιβολή δύο (2) διαφορετικών/διακριτών προστίμων για καθένα από τα έτη αυτά, τα ως άνω δε διευκρινισθέντα με την παράγραφο IV της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1026/2018 εγκυκλίου του Διοικητή ΑΑΔΕ, ότι αν οι περιοριστικά αναφερόμενες εκεί παραβάσεις της μη τήρησης βιβλίων, της τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, της μη διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) και της μη διαφύλαξης των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ διαπιστωθούν στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και για το λόγο αυτό επιβάλλεται ένα (1) ενιαίο πρόστιμο 2.500,00 €, ενώ επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον οι παραβάσεις αυτές διαπιστώνονται στα πλαίσια διαφορετικού ελέγχου, αφορούν μόνο στο ενδεχόμενο διάπραξης περισσοτέρων της μιας εκ των εν λόγω παραβάσεων εντός μίας ελεγχόμενης περιόδου, που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, περίπτωση στην οποία όντως επιβάλλεται ένα (1) μόνο ενιαίο πρόστιμο ύψους 2.500,00 € και όχι περισσότερα του ενός, αυτοτελώς για καθεμιά από τις διαπραχθείσες εντός της ίδιας ελεγχόμενης περιόδου παραβάσεις, και όχι στο ενδεχόμενο διάπραξης μιας (ή περισσοτέρων) εκ των εν λόγω παραβάσεων εντός δύο ή περισσοτέρων ελεγχόμενων περιόδων, που διαπιστώνεται (-ονται) στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, περίπτωση στην οποία επιβάλλονται διακριτά αυτοτελή πρόστιμα ανά ελεγχόμενη περίοδο. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62παρ. 1 εδ. β' και 5 εδ. β' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα ως άνω υπ' αριθμ./21.3.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών (24.6.2022): «1. [...]. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν [...] την παραγραφή [...], εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. [...]. 5. [...]. Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 [...] ο χρόνος παραγραφής του

δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα ως άνω υπ' αριθμ./21.3.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών (24.6.2022): «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης [...]προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη τουέτους, 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.2. [...]»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν της ως άνω υπ' αριθμ./21.3.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών (24.6.2022) το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει το επιβληθέν με αυτήν πρόστιμο είχε παραγραφεί.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί εν προκειμένω η παράβαση της μη τήρησης βιβλίων για την περίοδο 31.08.2016-31.12.2016, για την οποία επιβλήθηκε το επιβληθέν με την ως άνω υπ' αριθμ./21.3.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών πρόστιμο, διαπιστώθηκε το πρώτον με τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 09.11.2018 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (και πάντως το νωρίτερο κατά την ημερομηνία έκδοσης του υπ' αριθμ./25.1.2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (25.1.2018)), συνεπώς, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 62παρ. 1 εδ. β' και 5 εδ. β' ν. 4174/2013, όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά τηνως άνω ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./21.3.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών (24.6.2022), κατά την τελευταία αυτή ημερομηνία (24.6.2022) το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξη επιβολής προστίμου για την παράβαση αυτή και να επιβάλει σχετικό πρόστιμο δεν είχε ακόμα παραγραφεί. Για το λόγο αυτό, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως δυσμενείς και αναγόμενες σε υποκειμενική του συμπεριφορά, εκδόθηκαν κατά παράβαση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματός του σε προηγούμενη ακρόαση.

Επειδή, δεδομένου ότι στην υπό κρίση υπόθεση επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 25.1.2018 το υπ' αριθμ./25.1.2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και ο υπ' αριθμ./24.1.2018 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου της Α' Υποδιεύθυνσης της

ΥΕΔΔΕ Αττικής, στον οποίο περιεχόταν και κλήση προς αυτόν να υποβάλει εγγράφως στην ΥΕΔΔΕ Αττικής τις απόψεις του επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων και του προσωρινώς προσδιορισθέντος προστίμου εντός είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία επίδοσής τους, συνεπώς τηρήθηκε η προβλεπόμενη από τις προπαρατεθείσες διατάξεις διαδικασία που διασφαλίζει την πλήρη και αποτελεσματική άσκηση εκ μέρους του προσφεύγοντος του δικαιώματός του σε προηγούμενη ακρόαση, ο δε προσφεύγων δεν άσκησε το δικαίωμά του αυτό ούτε εντός της εν λόγω προθεσμίας, αλλά ούτε και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης των συμπροσβαλλόμενων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστωσών την αιτιολογία τους, από 09.11.2018 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, παρέλκει η εξέταση του ως άνω ισχυρισμού του.

Ως προς τους τρίτο, έβδομο, όγδοο και ένατο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς λόγω ασυμβατότητάς τους με την ΕΣΔΑ και συγκεκριμένα λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ), με τον έβδομο λόγο ότι εν προκειμένω παραβιάστηκαν οι αρχές της αναλογικότητας, της επιείκειας, της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της ασφάλειας δικαίου, με τον όγδοο λόγο ότι το εν λόγω αντικειμενικό σύστημα επιβολής προστίμων αποτελεί συγκεκαλυμμένη ποινική κύρωση χωρίς τις εγγυήσεις δικαστικής προστασίας που επιβάλλονται από το άρθρο 6 ΕΣΔΑ, αφού δεν επιτρέπει στη Διοίκηση και στα δικαστήρια να επιμετρήσουν την επιβλητέα ποινή με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της κάθε περίπτωσης, και με τον ένατο λόγο ότι η επιβολή των υπό κρίση προστίμων παραβιάζει τη διάταξη του άρθρου 1 Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ, θέτει σε διακινδύνευση την ιδιωτική του περιουσία και, σε κάθε περίπτωση, παρίσταται απρόσφορη για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει για ποιους κατά τη γνώμη του συγκεκριμένους λόγους στη δική του υπό κρίση ιδιαίτερη περίπτωση οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις παραβιάζουν α) το δικαίωμά του στην περιουσία, β) τις αρχές της αναλογικότητας, της επιείκειας, της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της ασφάλειας δικαίου, γ) το άρθρο 6 ΕΣΔΑ και δ) το άρθρο 1 Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ, θέτουν σε διακινδύνευση την ιδιωτική του περιουσία και παρίστανται απρόσφορες για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να κριθούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί του αυτοί. Για το λόγο αυτό, οι τρίτος, έβδομος, όγδοος και ένατος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι.

Επειδή, εξάλλου, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων και γενικά της συμφωνίας τους με κανόνες δικαίου υπερνομοθετικής ισχύος ανήκει κατεξοχήν, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, ενώ τα όργανα της Διοίκησης οφείλουν καταρχήν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 25.7.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των υπ' αριθμ./21.3.2022,/21.3.2022 και/21.3.2022 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ν. 4174/2013 συνολικού ύψους 100,00 €

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ν. 4174/2013 συνολικού ύψους 2.500,00 €

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ν. 4174/2013 συνολικού ύψους 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.