



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 24/02/2020

Αριθμός απόφασης: **389**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Τηλέφωνο : 2313-333254  
Fax : 2313-333258

## 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/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. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-10-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... **ΤΟΥ** ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., κατά: α) της με αριθμό ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου, β) του με αριθμό ...../...../2019 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8' – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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 την υπ' αριθμ. ....../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, λόγω της μη διαφύλαξης φορολογικών στοιχείων, ήτοι μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 υποχρεώσεις, κατά παράβαση των παρ 1η' και 2ε' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

-Με τον υπ' αριθμ. ....../...../2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, λόγω μη διαφύλαξης φορολογικών στοιχείων, ήτοι μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 υποχρεώσεις.

Η ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου και ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από 24/09/2019 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ και στο από 14/08/2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. ....../2013 έγγραφο που απεστάλη από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας στην εν λόγω φορολογική αρχή, για διενέργεια έρευνας σε περιπτώσεις αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ σε αγρότες ειδικού καθεστώτος, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Ν. 2859/2000. Μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, (αγοραστών- εμπόρων), συμπεριλαμβανόταν και ο προσφεύγων. Στο ως άνω πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας γίνεται ρητή αναφορά για ύπαρξη σημαντικών ενδείξεων πλαστότητας των εκδοθέντων στοιχείων του προσφεύγοντος, για αγορά αγροτικών προϊόντων από αγρότες ειδικού καθεστώτος, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης διαπιστώθηκε στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, η έκδοση από τον προσφεύγοντα τουλάχιστον είκοσι έξι (26) πλαστών φορολογικών στοιχείων (Δ.Α.,Τ.Π.), που δεν έφεραν διάτρηση από την διατρητική μηχανή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αλλά από άλλο όργανο, προς διάφορους λήπτες, αγρότες του ειδικού καθεστώτος, συνολικής αξίας 110.960,90 €, ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2012

| A/A | ΔΑ A/A | ΗΜ/ΝΙΑ     | ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ A/A | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ | ΣΥΝΟΛΟ            |
|-----|--------|------------|---------------|--------------------|-------------------|
| 1   |        |            | .....         | .....              | 4.727,85          |
| 2   |        |            | .....         | .....              | 3.117,50          |
| 3   |        |            | .....         | .....              | 8.122,70          |
| 4   |        |            | .....         | .....              | 8.627,95          |
| 5   |        |            | .....         | .....              | 3.416,35          |
| 6   |        |            | .....         | .....              | 933,10            |
| 7   |        |            | .....         | .....              | 2.991,90          |
| 8   |        |            | .....         | .....              | 2.158,60          |
| 9   |        |            | .....         | .....              | 3.659,30          |
| 10  |        |            | .....         | .....              | 1.178,20          |
| 11  |        |            | .....         | .....              | 1.178,20          |
| 12  |        |            | .....         | .....              | 1.169,60          |
| 13  | .....  | 10/10/2012 | .....         | .....              | 10.857,50         |
| 14  |        |            | .....         | .....              | 8.815,00          |
| 15  |        |            | .....         | .....              | 4.730,00          |
| 16  |        |            | .....         | .....              | 1.470,00          |
| 17  |        |            | .....         | .....              | 816,90            |
| 18  | .....  | 18/10/2012 | .....         | .....              | 10.320,00         |
| 19  | .....  | 18/12/2012 | .....         | .....              | 3.246,50          |
| 20  | .....  | 19/10/2012 | .....         | .....              | 2.773,50          |
| 21  | .....  | 19/10/2012 | .....         | .....              | 6.880,00          |
| 22  | .....  | 20/10/2012 | .....         | .....              | 3.676,50          |
| 23  |        |            | .....         | .....              | 4.031,25          |
| 24  |        |            | .....         | .....              | 1.612,50          |
| 25  |        |            | .....         | .....              | 6.450,00          |
| 26  |        |            | .....         | .....              | 4.000,00          |
|     |        |            |               |                    | <b>110.960,90</b> |

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../29-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επικαλούμενος τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Το δικαίωμα του δημοσίου για έλεγχο του οικονομικού έτους 2013 έχει παραγραφεί και συνακόλουθα και οι διαπιστώσεις του ελέγχου που ερείδονται στη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων που αφορούν στη χρήση 2012 είναι μη νόμιμες και θα πρέπει να απορριφθούν. (βλ. άρθρο 72 παρ 11 του ΚΦΔ, άρθρο 84 παρ 1, 4 και 5 του Ν. 2238/1994 ΣτΕ 1738/2017).
- 2) Αναδρομική εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης και επιβολή της ηπιότερης διοικητικής κύρωσης, η οποία αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου με έρεισμα στις συνταγματικές διατάξεις, του ενωσιακού δικαίου και του άρθρου 7 της Ε.Σ.Δ.Α. Για τη μη διαφύλαξη θα έπρεπε να του επιβληθεί πρόστιμο 400,00 €, (1.200,00/3), κατά τα οριζόμενα

στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 8 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ 3ζ' του Ν. 4337/2015.

**Ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά του με αριθμό ...../...../2019 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.**

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1 και 4 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». [...] 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 μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

**Επειδή,** σύμφωνα με την ΑΠΟΦ.ΔΕΛ/2013 (ΑΠΟΦ. ΔΕΛ.Α1198404 ΕΞ ΦΕΚ Β 3366 2013) της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα

αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. [...]».

**Επειδή**, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 1 και 8 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

**Επειδή** περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα **πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.** 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, **δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,** ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, **ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,** η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις

υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, και κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιείται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να 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.

**Επειδή** κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδεκτως** υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά του υπ' αριθ. ....../...../2019 προσβαλλόμενου προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καθώς ο ανωτέρω προσωρινός προσδιορισμός προστίμου δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου καθώς και μη νομιμότητας των ελεγκτικών διαπιστώσεων που ερείδονται στη μη διαφύλαξη και στη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων που αφορούν στη χρήση 2012**

**Επειδή**, με την **παρ. 2 του άρθρου 13 – Βιβλία και στοιχεία** του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «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 υπαρχείωση 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 **παρ. 1 του άρθρου 24 - Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία** 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».

**Επειδή** περαιτέρω, στην **παρ. 2 του άρθρου 21 - Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Χρόνος διαφύλαξης αυτών**, του Π.Δ. 186/1992, ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

**Επειδή**, με το **άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε

άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000**, ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

**α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,**

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

**Επειδή** με την Αρ. Πρωτ. **1007601/37/0015/ΠΟΛ.1010/26.1.2005**, που αναφέρεται, μεταξύ άλλων και στο χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων κατά τον Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 10, αντικαθίσταται μερικώς το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. και προσαρμόζεται ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία με το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (Φόρος Εισοδήματος και Φ.Π.Α.) και πλέον πρέπει να διαφυλάσσονται στο μεγαλύτερο χρόνο παραγραφής που ορίζεται από τις αντίστοιχες διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Οι νέες διατάξεις του πρώτου εδαφίου της

παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. δεν αναφέρουν πλέον συγκεκριμένο χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία, αλλά συνδέουν τον χρόνο διαφύλαξης αυτών με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.».

**Επειδή** με το Αρ. Πρωτ. **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ2015/21-10-2015**, έγγραφο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων», ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...] 3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014, ορίζεται ότι, τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου 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**, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, δεν έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, περιοδικές δηλώσεις και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ και επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για τη διενέργεια ελέγχου και τον καταλογισμό φόρων και προστίμων, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, κατέστη δεκαετής για το υπό κρίση έτος και ως εκ τούτου, βάσει των προεκτεθέντων, δεκαετής κατέστη και η υποχρέωση του προσφεύγοντος για διαφύλαξη και επίδειξη στον έλεγχο, των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης και επιβολής της ηπιότερης διοικητικής κύρωσης και συγκεκριμένα του άρθρου 5 παρ 8 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ 3ζ' του Ν. 4337/2015**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ... α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α΄ και η΄ της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ. (Όπως οι υποπερ. αα΄, αβ΄ και αγ΄ της περίπτωσης α΄ της παρ. 2 του άρθρου 5 αντικαταστάθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 75 του ν. 3842/2010 (φεκ α΄ 58/23-4-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 92 του ιδίου νόμου ισχύουν από 1/6/2010 και μετά).....

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, οριζόταν ότι: «8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). [...] θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανώτερη βία».

**Επειδή** περαιτέρω με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 7 περ ζ΄ ορίζεται ότι για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια από τις αναφερόμενες περιπτώσεις το πρόστιμο που επιβάλλεται είναι ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 περ η΄ και 2 περ ε΄ του άρθρου 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: α) [...] 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: α) [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.». Όπως η περίπτωση η' της παρ 1 του άρθρου 54 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παρ.3 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά.

**Επειδή**, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1026/12-02-2018** της ΑΑΔΕ, με θέμα «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Αναφορικά με την επιβολή ή μη κυρώσεων στις περιπτώσεις μη διαφύλαξης των αξιοποιηθέντων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις: -Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1β' του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύουν, ορίζουν το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. [...] -Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω υποχρέωση καταλαμβάνει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δηλαδή αυτά που έχουν χρησιμοποιηθεί και όχι αυτά που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, δεδομένου ότι ο χρόνος διαφύλαξης αυτών συναρτάται με τις περιόδους που αυτά αφορούν. Ανάλογα δηλαδή με το φορολογικό έτος (περίοδο) που αυτά αφορούν, καθορίζεται και ο χρόνος διαφύλαξής τους. Συνεπώς, τόσο τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές, όσο και τα χρησιμοποιηθέντα βιβλία, στα οποία απεικονίζονται οι συναλλαγές, πρέπει να διαφυλάσσονται στον οριζόμενο, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, χρόνο, προκειμένου να είναι εφικτός ο έλεγχος και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων. -Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ. [...] Επισημαίνεται ότι ο τρόπος απόδειξης ότι τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία έχουν χρησιμοποιηθεί (εξαντληθεί) ή όχι, είναι σε κάθε περίπτωση θέμα πραγματικό, η εξέταση του οποίου ανάγεται στην αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων, οι οποίοι δύνανται να το εξετάζουν με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (όπως από τις καταχωρήσεις στα βιβλία, τις καταστάσεις πελατών, προμηθευτών, στοιχεία που θα προσκομίσει ο υπόχρεος, κλπ).».

**Επειδή**, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992) έχει κριθεί, ότι σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν ισχυρίστηκε ούτε απέδειξε ότι η απώλεια των φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα κατά το χρονικό διάστημα πριν από την 01.01.2014 (ημερομηνία έναρξης του ΚΦΔ), ώστε να ισχύουν οι διατάξεις της παρ 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 3ζ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. Περαιτέρω δεν απέδειξε ότι η απώλεια οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας.

**Επειδή**, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά το χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά το χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης [Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔ. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ 1999, σελ. 286]. (ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009, 3935/2012). Στην υπό κρίση περίπτωση η προσβαλλόμενη ΠΕΠ εκδόθηκε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής, με έτος αναφοράς το χρόνο που αντικειμενικά διαπιστώθηκε η μη διαφύλαξη των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, ήτοι στο έτος 2019.

**Επειδή**, οι παραβάσεις της μη διαφύλαξης των στοιχείων ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται από τη φορολογική αρχή. Εν προκειμένω, η απώλεια των Δελτίων Αποστολής με αριθμό ..... έως και ..... (1500 στοιχείων), διαπιστώθηκε από τον έλεγχο κατά το έτος 2019. Από τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, προέκυψε η έκδοση δελτίων αποστολής με αριθμό έως και το .....

**Επειδή** αν εφαρμόζονταν οι διατάξεις της παρ 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 7 περ ζ' στην προκειμένη περίπτωση θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 3.000,00 €, ως ακολούθως: 1500 στοιχεία διά 50 φύλλα = 30 περιπτώσεις, με τον περιορισμό του 15πλάσιου, ήτοι 15 περιπτώσεις Χ 600,00 € = 9.000,00 € πρόστιμο και με τον περιορισμό του 1/3, 9.000,00/3 = 3.000,00 €, ήτοι πρόστιμο δυσμενέστερο σε κάθε περίπτωση, από το πρόστιμο που ορθά επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 περ η' και 2 περ ε' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης και επιβολής της ηπιότερης διοικητικής κύρωσης, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της ημερομηνία κατάθεσης **29-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου .....  
ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... – **Α.Φ.Μ.**  
.....

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

Υπ' αριθμ. ....**/2019** πράξη επιβολής προστίμου των παρ. 1 περ η' και 2 περ ε' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

|                                                               | Φορολογικό έτος 2019 |
|---------------------------------------------------------------|----------------------|
| Πρόστιμο για απώλεια, χρησιμοποιηθέντων φορολογικών στοιχείων | <b>2.500,00 €</b>    |

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.