



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28 -09-2023

Αριθμός απόφασης: **1404**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 11-5-2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας « Ε.Ε.» με ΑΦΜ, και έδρα στο Ηρακλείου Κρήτης επί της οδού αρ., κατά:

α) της με αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/03/2021 – 31/12/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ,

β) της με αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ,

γ) της με αριθμ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11-5-2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας « Ε.Ε.» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την με αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/03/2021 - 31/12/2021, ποσού 6.808,41€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.404,21€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **10.212,62€**.

Β. Με την με αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 31/12/2022, ποσού 243.276,46€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 121.638,23€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **364.914,69€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 11-04-2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ίδιας φορολογικής αρχής.

Γ. Με την με αριθ./2023 (ΑΕΠ/2023) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους 2.750,00€.

Οι παραβάσεις αφορούν σε:

- 1) Μη ανταπόκριση στο υπ' αριθ. πρωτ./09-03-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρ. 14 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ (επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250,00€ που προβλέπεται από το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ) και
- 2) Μη συνεργασία κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 25 παρ. 6 του ΚΦΔ. (επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.500,00€ που προβλέπεται από το άρθρο 54 παρ. 1 περ. ε' και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ).

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Προστίμου εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 11-04-2023 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ της ίδιας φορολογικής αρχής.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία έχει κύρια δραστηριότητα Λιανικό εμπόριο, δυνάμει της με αριθ./8-3-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Αίτεια του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./20-2-2023 αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 37.000,00€ που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, με την περιοδική δήλωση του 4^{ου} τριμήνου 2022.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ισχυριζόμενη τα εξής:

1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 33 και 34 του Ν. 2859/2000 και των εγκυκλίων. Νόμιμο δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών. – Μη προσκόμιση παραστατικών λόγω ανωτέρας βίας καθώς ο εκ των εταίρων, ο οποίος επιμελείται και τα διαδικαστικά της προσφεύγουσας εταιρείας, ασθένησε με συνέπεια να μην δύναται να προσκομίσει όλα τα νόμιμα παραστατικά.

2) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, με τη παρ. 1 του άρθρου 32 « Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο 33 « Διακανονισμός εκπτώσεων » του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις

χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Ειδικά για τα ακίνητα τα οποία έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, ο εκπεσθείς, πριν την έναρξη της αναστολής φόρος, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, διακανονίζεται κατά τον χρόνο της παράδοσης του κάθε ακινήτου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ρυθμίζεται η διαδικασία, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου.

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

«3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

«αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο».

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ` της παρ. 9 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε.,

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2140/2019, και με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2019, στις Στις περιπτώσεις επιστροφής Φ.Π.Α. κατόπιν ελέγχου και μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., πέραν της επιβολής του προβλεπόμενου από τις σχετικές διατάξεις προστίμου, δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ή/και καταλογίζεται το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με την έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Β 2140/2019 με Θέμα: «Προσέλευση φορολογουμένων στα Τμήματα Ελέγχου των Δ.Ο.Υ., στα Ελεγκτικά Κέντρα, στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και στην Δ.Ε.Δ.»:

«Α. Στο πλαίσιο διασφάλισης της εύρυθμης και απρόσκοπτης λειτουργίας των Τμημάτων Ελέγχου των Δ.Ο.Υ. και των Ελεγκτικών Κέντρων καθώς και της ευχέρειας άσκησης του δικαιώματος του «αναφέρεσθαι» στις αρχές (άρθρο 10 Σ.) καθώς και του δικαιώματος ακρόασης των φορολογουμένων (άρθρο 20 παρ. 2 Σ.), η προσέλευση των τελευταίων ή των νομίμων εκπροσώπων νομικών προσώπων ή αντιπροσώπων τους στις ως άνω υπηρεσίες, δέον όπως πραγματοποιείται για λόγους οι οποίοι σχετίζονται με εκκρεμή υπόθεσή τους στα εν λόγω Τμήματα, κατά κύριο λόγο εφόσον έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου. Ειδικότερα, η διαδικασία η οποία θα πρέπει να ακολουθείται είναι η εξής:....»

Επειδή, με το άρθρο 13 του ΚΦΔ 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, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ΚΦΔ 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.»

Επειδή, με το άρθρο 24 του ΚΦΔ 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 εκπρόσωπο 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».

Επειδή, με το άρθρο 5 « Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος του 4308/ 2014 (ΕΛΠ) 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.....

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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την μετά την υπ' αριθ. πρωτ./09-03-2023 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του άρθρ. 14 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά που αφορούν το αίτημά επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 37.000,00€ που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην ως άνω Δ.Ο.Υ. , με την περιοδική δήλωση του 4^{ου} τριμήνου 2022, ορθώς, η ως άνω φορολογική αρχή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, δεν αναγνώρισε τις δηλωθείσες από την προσφεύγουσα εταιρεία φορολογικές εισροές για τη κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/03/2021 – 31/12/2022 και ακολούθως προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./2023 και/2023 προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, για την μη προσκόμιση στην φορολογική αρχή των ζητηθέντων με την υπ' αριθ. πρωτ./09-03-2023 “Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του άρθρ. 14 του ΚΦΔ” της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας και προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της προσκομίζει την από 28-2-2023 βεβαίωση του ιδιώτη ιατρού

Επειδή, η ως άνω επίκληση ανωτέρας βίας δεν δύναται να ληφθεί υπόψη προκειμένου να ανατραπούν τα αποτελέσματα του ελέγχου καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον φορολογικό έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ούτε με την υπ' αριθ. πρωτ./09-

03-2023 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του άρθρ. 14 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ούτε με το με αριθμ. /2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του ΚΦΔ το οποίο της επιδόθηκε την 17/03/2023 ηλεκτρονικά, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή.

Ως προς την με αριθ. 422/2023 (ΑΕΠ 138/2023) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ.

Επειδή, με το άρθρο 54 του ΚΦΔ 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, ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,.... 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, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων»,] σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα..... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε`, ζ`, η` και ιδ` της παραγράφου 1.....».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ 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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τη παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«...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, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι μη ορθώς του επεβλήθη το πρόστιμο των 2.500,00 € που προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 54, παρ. 1 (ε') και παρ. 2 (ε') του Κ.Φ.Δ..

Επειδή με την ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). **Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ'.**».

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί της οποίας εδράζεται η με αριθμ./2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην καταλογισθείσα με την ως άνω Πράξη παράβαση της παρ. 6 του άρθρου 25 ΚΦΔ, της μη συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, αλλά στην παράβαση της μη ανταπόκρισης σε κλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, παράβαση για την οποία προβλέπεται πρόστιμο 250,00 € που προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 54, παρ. 1 (δ') και παρ. 2 (γ') του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, με την αριθμ./2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου έχει ήδη καταλογισθεί στην προσφεύγουσα εταιρεία η παράβαση της περίπτωσης δ' της παρ.1 του άρθρου 54 ΚΦΔ. που αφορά την μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται **αποδεκτός** κατά το μέρος που αφορά το πρόστιμο των 2.500,00 € και η με αριθ./2023 (ΑΕΠ/2023) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ. **τροποποιείται** με την παρούσα απόφαση και περιορίζεται στο ποσό των 250,00 €.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 11-04-2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της από 11-5-2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ, και ειδικότερα

- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό,

- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση: α) της υπ'/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2021 - 31/12/2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και β) της υπ'/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 31/12/2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

A. Ε.Λ.Π.

Φορολογικό έτος 2023

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ. δ' § 2 περ. γ' του ΚΦΔ	250,00€	250€
Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ. ε' § 2 περ. ε' του ΚΦΔ	2.500,00€	Μηδέν

(αριθμ. Πράξης/2023)

B. Φ.Π.Α.

1. Φορολογική περίοδος : 01/03/2021 – 31/12/2021

Διαφορά φόρου	6.808,41€
Πρόστιμα άρθρου 58 Α ΚΦΔ	3.404,21€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.212,62€

(αριθμ. Πράξης/2023)

2. Φορολογική περίοδος : 01/01/2022 – 31/12/2022

Διαφορά φόρου	243.276,46€
Πρόστιμα άρθρου 58 Α ΚΦΔ	121.638,23€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	364.914,69€

(αριθμ. Πράξης/2023)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.