



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1445

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του -Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας που εδρεύει κατά: α) της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και β) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση συντελέστηκε την και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 61.380,94 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, διότι η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε ελλιπώς τα φορολογικά στοιχεία που ζητήθηκαν με την υπ. αριθ. πρόσκληση και ειδικότερα δε διέθεσε τα αρχεία .txt που είχαν παραχθεί από όλους τους εν χρήσει ΦΗΜ της για το ελεγχόμενο διάστημα με αποτέλεσμα να μην προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα εσόδων, κατά παράβαση του συνδυασμού των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ΚΦΔ και των άρθρων 12,15 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 61.380,94 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021, διότι η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε ελλιπώς τα φορολογικά στοιχεία που ζητήθηκαν με την υπ. αριθ. πρόσκληση και ειδικότερα δε διέθεσε τα αρχεία .txt που είχαν παραχθεί από όλους τους εν χρήσει ΦΗΜ της για το ελεγχόμενο διάστημα με αποτέλεσμα να μην προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα εσόδων, κατά παράβαση του συνδυασμού των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ΚΦΔ και των άρθρων 12,15 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η διάταξη του άρθρου 54Ε παρ.1β του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 101 παρ. 2 ν.4714/2020 και ισχύει από την 31/07/2020, δε τυγχάνει εφαρμοστέα για το φορολογικό έτος 2020 αλλά και για το έτος 2021, αφού επρόκειτο με το προϊσχύον καθεστώς περί ενιαίας διαδικαστικής παράβασης.
2. Αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης.
3. Παράβαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου.
4. Μη νόμιμη επιβολή των προστίμων του άρθρου 54Ε παρ.1β του ν.4174/2013, όταν με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή, με τη διάταξη της περ. β της παραγρ. 3 του άρθρου 101 του Ν. 4714/2020 - ΦΕΚ 148/Α/31-7-2020) ορίζεται ότι: «β) Οι διατάξεις της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου και σύμφωνα με το άρθρο 144 Έναρξη ισχύος του ν. 4714/2020 ορίζεται ότι η ισχύς του παρόντος νόμου αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.

Επειδή, με το άρθρο 13 του ΚΦΔ Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) ορίζεται ότι: «1.Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι 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, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, 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 υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, με το άρθρο 54^Ε του ΚΦΔ Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. ορίζεται ότι: «1.α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις τουχρόνου 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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, 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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, 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 άρθρου, 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, Φ.Η.Μ. και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α', εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

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.

Επειδή, στο κεφάλαιο ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 και ΚΦΔ της προσφεύγουσας εταιρείας, η οποία είναι υπόχρεη τήρησης διπλογραφικών βιβλίων αναφέρονται τα κάτωθι ελεγκτικά δεδομένα: «Στις δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου επιδόθηκε η με αριθμό πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 τηρούμενα λογιστικά βιβλία, εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, και τα αρχεία .txt που είχαν παραχθεί από όλους τους εν χρήσει ΦΗΜ της για το ελεγχόμενο διάστημα. Συνεπεία της ανωτέρω πρόσκλησης, στις και μέσω του εξουσιοδοτούμενου λογιστή, διενεργήθηκε εντός της υπηρεσίας, μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Από τα παραπάνω στοιχεία που διατέθηκαν στη υπηρεσία μας, διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε ελλιπώς τα φορολογικά αρχεία που ζητήθηκαν με την ανωτέρω πρόσκληση, και συγκεκριμένα δεν μας διέθεσε τα αρχεία .txt που είχαν παραχθεί από όλους τους εν χρήσει ΦΗΜ της για το ελεγχόμενο διάστημα, οπότε δεν προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα εσόδων όπως θα έπρεπε».

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι το πρόστιμο του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ επιβάλλεται κατά το χρόνο διαπίστωσης από το φορολογικό έλεγχο των επίμαχων παραβάσεων και όχι στο χρόνο διάπραξης αυτών, ήτοι στην προκειμένη περίπτωση κατά το χρόνο έκδοσης του υπ' αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων που έλαβε χώρα στις, όπου είχε τεθεί σε ισχύ η ως άνω αναφερόμενη διάταξη και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εφαρμογής του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2020 κα 2021 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται τη μη νόμιμη επιβολή των προστίμων του άρθρου 54^Ε παρ.1β του ν.4174/2013, όταν με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της

φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων, ωστόσο εντός της έκθεσης (σελ.2) διατυπώνεται η ειδική παρατήρηση ότι η μη διαφύλαξη ή η μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων που παρήγαγαν οι φορολογικοί μηχανισμοί είχε ως αποτέλεσμα τη ματαίωση έως και αδυναμία όλων των ελεγκτικών επαληθεύσεων προσδιορισμού των εσόδων της εταιρείας από τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία της καθιστώντας τον έλεγχο αδύνατο να διενεργηθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου των Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας και την επικύρωση των:
α) υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, β) υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2020.

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

Φορολογικό έτος 2020

Την με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

Καταλογιζόμενο ποσό : 61.380,94 ευρώ

Φορολογικό έτος 2021

Την με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

Καταλογιζόμενο ποσό : 61.380,94 ευρώ

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**

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.