



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/05/2024

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

Αριθμός απόφασης: 1386

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@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 ΦΕΚ Α' 58), 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της
..... - ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ:

α) της υπ' αριθ. /04.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022,

β) της υπ' αριθ. /04.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /04.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 και την υπ' αριθ. /04.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της – ΑΦΜ:, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /04.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο δραστηριότητας την εκτροφή αγελάδων ελευθέρας βοσκής (κρεατοπαραγωγής), για το φορολογικό έτος 2023, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ. /15.03.2023 αίτημα της ελεγκτικής αρχής για παροχή πληροφοριών και διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4987/2022, που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^ο και 2^υ του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωσης.

Με την υπ' αριθ. /04.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 43.256,29€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 21.628,15€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 8.453,51€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 73.337,95€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της ατομικής της επιχείρησης, με την προσθήκη της καθαρής αξίας α) εκατόν εξήντα πέντε (165) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.837,32€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών), και β) ποσού 30.842,35€, λόγω μη ορθής μεταφοράς δεδομένων αγορών από τα λογιστικά αρχεία στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 04/12/2023 εκθέσεων ελέγχου Ν.4987/2022 και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη έκδοση των πράξεων γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία που παρέδωσε στη φορολογική αρχή.
2. Ανεπίκαιρη και παράνομη εντολή ελέγχου, χωρίς ισχύ. Δεν ορίζεται η διάρκεια ελέγχου.
3. Παράνομες οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν στο πλαίσιο μερικού (προσωρινού) ελέγχου και όχι τακτικού.
4. Μη νόμιμος ο φερόμενος ως επιτόπιος έλεγχος που διενεργήθηκε στα γραφεία της ελεγκτικής αρχής.
5. Παραβίαση της αρχής της αυτοτέλει των ελεγχόμενων χρήσεων λόγω ελέγχου δύο χρήσεων με την ίδια έκθεση.
6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δε φέρουν ημερομηνία καταχώρισης στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ..
7. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι ο επόπτης ελέγχου που υπογράφει τις εκθέσεις είναι διαφορετικός από αυτόν που αναγράφεται στην εντολή ελέγχου.

8. Πλημμελής και αόριστη η στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της φερόμενης γενικής εικονικότητας. Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Άρνηση εικονικότητας. Καλοπιστία.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του Ν.4987/2022 οριζόταν ότι: «Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου οριζόταν 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 αρχεία (βιβλία και 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 ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα... 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 τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου...».

Επειδή, με το άρθρο 25 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «...6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24...».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφομένης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφό της. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής για τον τυπικό λόγο ότι δεν έχει συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο απαιτείται η εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣΤΕ 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.). Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως» (ΣΤΕ 424/2017).

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι στον υπάλληλο της φορολογικής αρχής δίδεται η δυνατότητα α) μετακίνησης πρωτότυπων βιβλίων και στοιχείων ή εγγράφων, που έχουν τεθεί στη διάθεση του, στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα (άρθρο 25 παρ. 6 του Ν.4987/2022), συντάσσοντας σχετική απόδειξη παραλαβής και με την υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών και β) κατάσχεσης πρωτότυπων βιβλίων και στοιχείων (άρθρ. 24 παρ. 3 και 4 του Ν.4987/2022) και οποιωνδήποτε άλλων ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων ή στοιχείων, συντάσσοντας σχετική έκθεση κατάσχεσης. Η σύνταξη απόδειξης παραλαβής ή έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων ή εγγραφών αποτελεί ουσιώδη τύπο της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, προϋπόθεση της νομιμότητας της ερειδόμενης στα εν λόγω στοιχεία πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής βιβλίων και εγγράφων κατ' άρθρο 25 παρ. 6. του Ν.4987/2022, και επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, υφίσταται και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν έγγραφου αιτήματός της, κατ' άρθρο 14 παρ. 2 του Ν.4987/2022 για την χορήγηση αντιγράφων των βιβλίων, είτε κατόπιν πρωτοβουλίας του ιδίου, όταν δεν κρίνεται απαραίτητη η κατάσχεση των εν λόγω βιβλίων και εγγράφων. Σε περίπτωση δε που η φορολογική διοίκηση δεν επιστρέψει εντός δέκα (10) ημερών τα παραληφθέντα ή αφαιρεθέντα στοιχεία, για τα οποία όφειλε να έχει συντάξει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, απόδειξη παραλαβής, πρέπει κατά το χρόνο αυτό (της παρόδου του δεκαημέρου) να συντάξει σχετική έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δυνάμει της υπ' αρ./21.07.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. πρωτ./15.03.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρου 14 Ν.4987/2022), με το οποίο καλούνταν εντός πέντε (5) ημερών να θέσει στην διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων εσόδων – εξόδων), των φορολογικών στοιχείων, και λοιπών δικαιολογητικών των φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της ανωτέρω προθεσμίας. Εντούτοις, μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων προσκόμισε τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία του έτους 2017, μεταξύ άλλων, και των υπό κρίση εκατόν εξήντα πέντε (165) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.837,32€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησής του – ΑΦΜ Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκύπτει η αξιοποίηση των ανωτέρω στοιχείων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή παρέλαβε τα ως άνω στοιχεία, χωρίς να συντάξει και να επιδώσει απόδειξη παραλαβής. Εν συνεχεία, τα επεξεργάστηκε και παρέμειναν εις χείρας της για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, χωρίς να συνταχθεί και να επιδοθεί στην προσφεύγουσα έκθεση κατάσχεσης, που αποτελεί ουσιώδη τύπο της ελεγκτικής διαδικασίας, πόσω μάλλον εφόσον η φορολογική αρχή στηρίχθηκε στα παραληφθέντα βιβλία και στοιχεία για τη διαμόρφωση του ελεγκτικού πορίσματός της και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, από την εν λόγω παράλειψη της φορολογικής αρχής να συντάξει έκθεση κατάσχεσης των στοιχείων της προσφεύγουσας, καθίσταται τυπικά πλημμελής η διαδικασία που ακολουθήθηκε για την σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 και φορολογίας εισοδήματος, και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου αυτής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής

Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013, ως ίσχυε για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του Ν.4987/2022 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,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,...».

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει 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 ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 53-62) και διευκρινίστηκε ότι: «Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β , γ δ της παρ. 2 του άρθ. 54). Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 04/12/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4987/2022 της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, στις 15/03/2023 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. πρωτ./15.03.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρου 14 Ν.4987/2022) και προσκόμισης αντιγράφων των λογιστικών της

αρχείων εντός της οριζόμενης πενθήμερης προθεσμίας. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην προαναφερθείσα πρόσκληση και η ανωτέρω προθεσμία παρήλθε άπρακτη.

Κατόπιν τούτου, η μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας στο αίτημα για παροχή στοιχείων συντελέστηκε με την παρέλευση της πενθήμερης προθεσμίας ήτοι 22/03/2023, η δε παράβαση εμπίπτει στις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./22.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της - ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1. την επικύρωση της υπ' αριθ./04.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, και
2. την ακύρωση της υπ' αριθ./04.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, λόγω τυπικής πλημμέλειας, ήτοι μη σύνταξης απόδειξης παραλαβής βιβλίων και στοιχείων ή/και έκθεσης κατάσχεσης. Ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ προβεί στις απαραίτητες ενέργειες βάσει των ανωτέρω.

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

Η υπ' αριθ./04.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^ο και 2 ^ο ΚΦΔ	250,00 €
---	----------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.