



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 29/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1702

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 2131312368 – 347
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206),

β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

γ. 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,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός, Τ.Κ....., νομίμως εκπροσωπούμενης από την, ΑΦΜ, κατά των:

Α) με αριθμό/02-01-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και

Β) με αριθμό/02-01-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 05-02-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με 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:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 27-10-2011 με κύρια δραστηριότητα: «.....».

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά των κάτωθι πράξεων, σύμφωνα με τις οποίες:

Α) Με την με αριθμό/02-01-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **90.000,00 €**, λόγω ελλιπούς προσκόμισης και μη διαφύλαξης των παραγόμενων αρχείων a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, s.txt και d.txt από τον Φ.Η.Μ. που χρησιμοποιούσε κατά το ελεγχόμενο διάστημα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και των άρθρων 12 και 15 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) όπως ισχύουν.

Β) Με την με αριθμό/02-01-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **90.000,00 €**, λόγω ελλιπούς προσκόμισης και μη διαφύλαξης των παραγόμενων αρχείων a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, s.txt και d.txt από τον Φ.Η.Μ. που χρησιμοποιούσε κατά το ελεγχόμενο διάστημα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και των άρθρων 12 και 15 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) όπως ισχύουν.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 17-10-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Α' Υποδιεύθυνση, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με την από 05-02-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε **εμπρόθεσμα** διότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις **11-01-2024**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 01-10-2022, δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθμό/2022 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, τα εκδοθέντα /ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, και τα αρχεία .txt που είχαν παραχθεί από όλους τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. για το ελεγχόμενο διάστημα.

Η οντότητα ανταποκρινόμενη στην παραπάνω πρόσκληση προσκόμισε τα εξής:

- α) ηλεκτρονικά βιβλία ΓΕΝΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 2021 και 2022 σε (SD),
- β) από τον ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου αρχεία με δεδομένα από 05-05-2022 έως 24-11-2022 (Z - Z), από τον ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου αρχεία με δεδομένα από 24-11-2022 έως 30-12-2022 (Z - Z) σε εξωτερικό σκληρό δίσκο,
- γ) από τον ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου αρχεία χωρίς δεδομένα συναλλαγών μόνο με την συμβολοσειρά ΠΑΗΨΣ (Z - Z) σε (USB), καταστατικό της εταιρείας και νόμιμη εκπροσώπηση.

Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε υπομνήματα τα οποία έλαβαν αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/22, ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/23, ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/23, ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/23.

Με τα ανωτέρω υπομνήματα η εν λόγω εταιρεία ενημέρωσε τον έλεγχο ότι ο Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΕΑΦΔΣΣ) με αρ. μητρώου, εμφάνισε πρόβλημα στις 04-05-2022 και ότι στις 05-05-2022 δόθηκε προς επισκευή σε εξωτερικό τεχνικό και με αντικατάσταση αυτού τοποθετήθηκε στην αρχική του θέση.

Την 03-10-2022, ύστερα από την πρόσκληση του ελέγχου (αρ. προσκ./01-10-2022) για την προσκόμιση των txt αρχείων, η οντότητα ζήτησε από τον υποστηρικτή της εταιρείας να ανακτήσει τα αρχεία txt του ανωτέρω ΕΑΦΔΣΣ, ο οποίος όμως βεβαίωσε εγγράφως ότι τα αρχεία έχουν χαθεί και δεν είναι δυνατόν να ανακτηθούν.

Συνεπεία της ανωτέρω πρόσκλησης, στις 08-06-2023 και μέσω του εξουσιοδοτούμενου λογιστή, διενεργήθηκε εντός της υπηρεσίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος κατόπιν της υπ' αριθ./23 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Από τα παραπάνω στοιχεία που διατέθηκαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε ότι η οντότητα προσκόμισε ελλιπώς τα φορολογικά αρχεία που ζητήθηκαν με την ανωτέρω πρόσκληση και συγκεκριμένα, δεν διέθεσε το σύνολο των αρχείων που παρήγαγε ο Φ.Η.Μ. για την περίοδο από 01-01-2021 έως 04-05-2022, παρά μόνο τα αρχεία c.txt, d.txt, s.txt, και όχι τις εγγραφές των δεδομένων των e.txt, οπότε δεν προέκυψαν αριθμητικά δεδομένα εσόδων όπως θα έπρεπε.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/08-06-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση σε ακρόαση και τον Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου (Π.Π.Π.), τα οποία κοινοποίησε στην εν λόγω εταιρεία στις 21-06-2023 μέσω του εξουσιοδοτούμενου λογιστή.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, ανταποκρινόμενη στο ως άνω ΣΔΕ, υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της με το αριθ. πρωτ./11-07-2023 υπόμνημά της, τις οποίες ο έλεγχος έλαβε υπόψη και καταλόγισε σε βάρος της οντότητας τις σχετικές παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ.

Ακολούθως, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής εξέδωσε την από 17-10-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), την οποία κοινοποίησε στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας λόγω αρμοδιότητας. Συνεπεία της ως άνω έκθεσης, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθούν, άλλως να μεταρρυθμιστούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμη η επιβολή δύο (2) αυτοτελών προστίμων ποσού εκάστου 90.000 €, για κάθε φορολογικό έτος, 2021 και 2022, στα φορολογικά στοιχεία των οποίων αφορά η παράβαση της μη προσκόμισης ηλεκτρονικών αρχείων Φ.Η.Μ., αντί ενός (1) προστίμου αποκλειστικά στο φορολογικό έτος 2022, κατά το οποίο διενεργήθηκε ο έλεγχος στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώθηκε η εν λόγω παράβαση

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Επίκληση λόγων ανωτέρας βίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 61 του Κ.Φ.Δ. – Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η μη επίδειξη των αρχείων txt του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και εκτός της σφαίρας επιρροής της εταιρείας και συγκεκριμένα, οφείλεται σε βλάβη του συνδεδεμένου με τον εν λόγω φορολογικό μηχανισμό ηλεκτρονικού υπολογιστή, στον οποίο και μόνο τηρούνται τα εν λόγω αρχεία

3^{ος} ΛΟΓΟΣ. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και εν γένει μη επαρκής τεκμηρίωση του επιβληθέντος προστίμου, καθώς και εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των περ.α' και β' της παρ.1 του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. και της Ε.2028/2023 εγκυκλίου – Δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας εταιρείας από τη Φορολογική Αρχή, παρά τη μη επίδειξη μέρους των αρχείων του εν λόγω Φ.Η.Μ.

4^{ος} ΛΟΓΟΣ. Το επίμαχο πρόστιμο είναι προδήλως δυσανάλογο σε σχέση με τη βαρύτητα της επίμαχης παράβασης, λαμβανομένων υπόψη όλων των πραγματικών περιστατικών και δεδομένων της υπόθεσης και συνεπώς, η διάταξη της περ.α' της παρ.1 του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας στον βαθμό που δεν καταλείπει στην αρμόδια Φορολογική Αρχή δυνατότητα επιμέτρησης του προστίμου και δη μείωσης αυτού, ανάλογα με τον βαθμό υπαιτιότητας του φορολογουμένου και των λοιπών πραγματικών περιστατικών της εκάστοτε υπόθεσης

5^{ος} ΛΟΓΟΣ. Το επίμαχο πρόστιμο τυγχάνει πλημμελές διότι κατά την ορθή ερμηνεία των διατάξεων της περ.α' της παρ.1 του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση που δεν προσκομίζονται καθόλου τα αρχεία ενός Φ.Η.Μ. και όχι και στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την οποία προσκομίζεται μέρος αυτών – Επιβολή μόνο του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ.1η και 2ε του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. περί μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, ανερχόμενου στο ποσό των 2.500,00 ευρώ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί Ε.Λ.Π. ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«....

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

...

γ) Η **ετερόρρυθμη εταιρεία**, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.8 και 9 του άρθρου 12 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

3. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

...

δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. 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 τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται 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 υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. 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.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΜΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΔΥΟ (2) ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΓΙΑ ΚΑΘΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση, το επίμαχο πρόστιμο θα έπρεπε να επιβληθεί μόνο στο φορολογικό έτος στο οποίο διαπιστώθηκε η σχετική παράβαση, η οποία ανάγεται στον χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης στη σχετική πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. της Φορολογικής Διοίκησης (βλ. ΠΟΛ. 1252/2015) (σελ.4-6 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή, οι διατάξεις του της παρ.1 περ. α' του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. ορίζουν ρητά την επιβολή του υπόψη προστίμου **ανά ελεγχόμενο έτος**.

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν κρίνεται βάσιμος και επομένως, δεν γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΕΠΙΚΛΗΣΗΣ ΛΟΓΩΝ ΑΝΩΤΕΡΑΣ ΒΙΑΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 61 ΤΟΥ Κ.Φ.Δ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Διοικητή και:

α) υποβάλλεται εγγράφως,

β) περιέχει τα στοιχεία και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου,

γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και

δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.

3. Ο Διοικητής αποφαινεται επί του αιτήματος μέσα σε τριάντα (30) ημέρες και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση μέσα στην ανωτέρω περίοδο, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.».

Επειδή, η ανωτέρα βία αποτελεί γενική αρχή του δικαίου και εφαρμόζεται και όταν δεν την προβλέπει σχετικά ο νόμος (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2097/1979 Ολομ., 361/1992 Ολομ., Σ.τ.Ε. 2049/1992, 201/1994, 2840/2000, 1862/2014 ΔΕΦ ΑΘ). Σύμφωνα με την νομολογία ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ακόμη και με μέτρα εξαιρετικής επιμέλειας και σύνεσης (Σ.τ.Ε. 1609/2002).

Επειδή, ως προς την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εταιρεία τεχνική βλάβη του συνδεδεμένου με τον εν λόγω Φ.Η.Μ. ηλεκτρονικού υπολογιστή και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόψη υπόθεσης προκύπτει ότι αυτή θα μπορούσε να αποτραπεί με την επίδειξη της δέουσας επιμέλειας και σύνεσης εκ μέρους της ως άνω εταιρείας (τήρηση back – up) (σχετ. η αριθ.143/2022 απόφαση ΔΕΔ).

Συνεπώς, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας εταιρείας δεν κρίνεται βάσιμος και επομένως, δεν γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ 3^ο ΚΑΙ 5^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΠΕΡΙ ΎΛΛΕΙΨΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΜΠΕΡΙΣΤΑΤΩΜΕΝΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΠΙΒΛΗΘΕΝΤΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΚΑΙ ΠΛΗΜΜΕΛΟΥΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54Ε ΤΟΥ Κ.Φ.Δ. ΚΑΙ ΤΗΣ Ε.2028/2023 ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ – ΠΕΡΙ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΠΙΜΑΧΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΑΙ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΑΥΤΟΥ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΡ.1Η ΚΑΙ 2Ε ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΤΟΥ Κ.Φ.Δ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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.

4. 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.

...

7. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις

περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59. Το πρόστιμο για την παράβαση της περ. ή της παρ. 1 του άρθρου 54 δεν επιβάλλεται όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε.

».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 περ. α' και β' του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου 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, με την Ε.2028/2023 εγκύκλιο με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν.4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...»

A. Γενικά

1. Οι διατάξεις του άρθρου 54Ε ΚΦΔ εφαρμόζονται στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Την ιδιότητα του ελεγχόμενου έχει το πρόσωπο ή η οντότητα στα οποία, κατά τον κρίσιμο χρόνο διαπίστωσης των προβλεπόμενων στο άρθρο αυτό παραβάσεων έχει κοινοποιηθεί (i) σχετική εντολή ελέγχου του άρθρου 25 ΚΦΔ ή (ii) πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ στο πλαίσιο εκτέλεσης εντολής διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

2. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις και ιδίως όταν ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίνεται στην πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για την προσκόμιση λογιστικών αρχείων του και είναι εξαιρετικά δυσχερής ο προσδιορισμός της έκτασης της συναλλακτικής δράσης αυτού καθώς και των συνθηκών λειτουργίας του.

...

6. Σχέση με άλλες διατάξεις

6.1. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ, για τις παραβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού δεν επιβάλλεται και το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ (2.500 ευρώ) για παραβάσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ περί «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. άρθρο 62 παρ. 7 ΚΦΔ).

...

10. Γενικές προϋποθέσεις

10.1. Με την εν λόγω διάταξη επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α) και στις περιπτώσεις που στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ και μόνο, διαπιστώνεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς (ΦΗΜ), καθώς και τις μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ (a.txt, b.txt, s.txt, e.txt κ.λπ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/2012 (Β' 3517), τα οποία διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή.

10.2. Ειδικότερα το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται, κατά παραπομπή από τη διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, για παραβάσεις που αφορούν τη μη διαφύλαξη ή τη μη προσκόμιση, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ, των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών, καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ και μόνο στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ.7 του άρθρου 25 ΚΦΔ υπό την προϋπόθεση ότι δεν προηγήθηκε δήλωση της απώλειας των ΦΗΜ από τον φορολογούμενο πριν την έκδοση της ως άνω εντολής.

Συνεπώς για την επιβολή του ως άνω προστίμου θα πρέπει η παράβαση να διαπιστώνεται στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ. Διευκρινίζεται ότι η επιβολή του προστίμου είναι ανεξάρτητη από το εάν η σχετική εντολή αντί των στοιχείων γ' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 25 ΚΦΔ περιλαμβάνει την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης επιδίδεται πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ για προσκόμιση των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών, καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ στην αρμόδια ελεγκτική Υπηρεσία, η εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σε περίπτωση μη ανταπόκρισης στην ως άνω πρόσκληση, θεωρείται ότι εκδίδεται συνεπεία του οικείου μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης που διενεργήθηκε και δεν κατέστη δυνατό να ολοκληρωθεί στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου. Ως εκ τούτου, στην εν λόγω περίπτωση, το δικαίωμα της ελεγκτικής αρχής να επιβάλει το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. β' ΚΦΔ, κατ' αρχάς δεν θίγεται εκ του λόγου

αυτού. Ευνόητο είναι ότι για την επιβολή του ως άνω προστίμου, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση, να εξετάζεται και η πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων που προβλέπονται.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις άρθρου 90 του ν.4864/2021, έχουν εφαρμογή και για υποθέσεις για τις οποίες μέχρι την 29.11.2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου (σχετ. παρ. 3 άρθρου 90 ν. 4864/2021).

10.3. Επισημαίνεται ότι η παραπομπή από τη διάταξη της περίπτωσης β' στο πρόστιμο της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ αφορά τη διάταξη αυτή ως σύνολο (ύψος προστίμου, τρόπος υπολογισμού, εξαιρέσεις), με τις αναγκαίες προσαρμογές και όχι μόνο το ύψος του προστίμου και τον τρόπο υπολογισμού του. Πιο αναλυτικά, η αναλογική εφαρμογή δεν καταλαμβάνει την περιγραφή της παράβασης, η οποία σαφώς διαφοροποιείται στις δύο περιπτώσεις. Έτσι, για παράδειγμα ο χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελεί στοιχείο ορισμού της παράβασης της περ. α' και δεν μπορεί να τύχει αναλογικής εφαρμογής για τον ορισμό της παράβασης της περ. β'. Επομένως, το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ επιβάλλεται ανεξαρτήτως του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αντιθέτως, οι προϋποθέσεις μη επιβολής του προστίμου του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α', όπως αναλύονται και ανωτέρω στην παράγραφο 8.1 της παρούσας, εφαρμόζονται αναλογικώς κατά την εφαρμογή της περ. β'.

10.4. Ο ΦΗΜ, μαζί με τη φορολογική του μνήμη και τα σχετικά αρχεία που δημιουργούνται αποτελούν ενιαίο σύνολο και απαιτείται να διαφυλάσσονται και να προσκομίζονται όλα μαζί, εφόσον ζητηθούν. Συνεπώς, η παράβαση διαπράττεται ακόμα και αν μέρος αυτών δεν διαφυλάσσεται ή δεν προσκομίζεται.

...».

Επειδή, στην από από 17-10-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Α' Υποδιεύθυνση, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.3):

«...

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ: Η μη διαφύλαξη ή η μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων που παρήγαγαν οι φορολογικοί μηχανισμοί συνιστά ενέργεια η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη ματαίωση όλων των δυνατών ελεγκτικών επαληθεύσεων προσδιορισμού των εσόδων της επιχείρησης από τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία της. Εν τέλει, με βάση τα ανωτέρω, καθίσταται ο έλεγχος του συνόλου της δραστηριότητας της ελεγχόμενης - όσον αφορά τα έσοδά της - όχι απλά δυσχερής αλλά αδύνατος.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α΄ 45) ορίζεται ότι:

- «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α΄ 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

- «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.
4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17-10-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Α΄ Υποδιεύθυνση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΔΥΣΑΝΑΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΠΙΜΑΧΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗ ΒΑΡΥΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΜΑΧΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι:

«1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.».

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 παρ.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, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η Διοίκηση κατά την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ για τον καταλογισμό των προστίμων ενεργεί κατά δέσμια αρμοδιότητα, λόγω της αντικειμενικής υπόστασης των φορολογικών παραβάσεων και δεν απαιτείται υπαιτιότητα ή πρόθεση του φορολογούμενου.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή επέβαλε τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., ως όφειλε, στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας.

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.

Συνεπώς, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας εταιρείας δεν κρίνεται βάσιμος και επομένως, δεν γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό/02-01-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και

Β) με αριθμό/02-01-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Α) Η με αριθμό/02-01-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας **90.000,00 €**

Β) Η με αριθμό/02-01-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας **90.000,00 €**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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