



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21-05-2024
Αριθμός απόφασης:1385

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.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)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4.Την από 22-01-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, κατά:

α)της υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-03-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β)της υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2016 έως 31-12-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

γ)της υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-07-2016 έως 30-09-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

δ)της υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-04-2016 έως 30-06-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και

ε)της υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα 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'αριθμ./13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-03-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 71,01€ και προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 3.063,60€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 1.531,80€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 4.595,40€.

Με την υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-04-2016 έως 30-06-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 977,18€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 488,59€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.465,77€.

Με την υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-07-2016 έως 30-09-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 5.081,91€ και προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 864,00€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 432,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.296,00€.

Με την υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2016 έως 31-12-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 6.292,23€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 3.146,12€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 9.438,35€.

Με την υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 5.000,00 ευρώ, διπλάσιο λόγω υποτροπής, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν

διαφύλαξε τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.2 του Ν.4987/2022, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η,΄ παρ. 2 περ. ε΄ και 3 του Ν.4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ εδράζονται επί του πορίσματος της από 13-12-2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000, της ΔΟΥ, που συντάχθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ./22-11-2022 εντολής του Προϊσταμένου της, η δε προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 ερείδεται στην από 13-12-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 και Ν.4987/2022.

Ειδικότερα, κατόπιν του με αρ. πρωτ./20-10-2022 εγγράφου της ΔΟΥ σχετικά με λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου από την επιχείρηση του προσφεύγοντος, εκδόθηκε η ανωτέρω εντολή ελέγχου για το χρονικό διάστημα από 01-01-2016 έως 31-12-2016. Στο πλαίσιο του ελέγχου, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ./2022 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 Ν.4987/2022, με το οποίο ζητήθηκαν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία κατά το ανωτέρω ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών, αλλά αυτός δεν ανταποκρίθηκε. Εν συνεχεία, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση φόρου εισροών, λόγω μη προσκόμισης των νόμιμων τιμολογίων, βάσει του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./17-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου έτους 2016. Στις 12/12/2023, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ./12-12-2023 υπόμνημα με τις απόψεις του που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και δήλωσε ότι αδυνατεί να προσκομίσει τα ζητηθέντα λόγω απώλειας με ευθύνη του λογιστή του. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγοντα με ανάρτηση στο λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 14-12-2023.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1.Τα φορολογικά στοιχεία δαπανών έτους 2016, για τα οποία δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης, έχουν απωλεσθεί από τον λογιστή του, στον οποίο τα είχε εμπιστευθεί για καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης και φύλαξη. Ο συγκεκριμένος λογιστής είναι εδώ και πολύ καιρό εξαφανισμένος, χωρίς να έχει διεκπεραιώσει τις υποχρεώσεις που είχε αναλάβει έναντι των πελατών του. Συνεπώς, δεν πρέπει να του επιβληθεί το πρόστιμο, ενώ για τις δαπάνες, ο έλεγχος θα μπορούσε να ζητήσει τα στοιχεία, καθώς και τα παραστατικά εξόφλησης μέσω τράπεζας, από τους αντισυμβαλλόμενους.

2.Μη νόμιμος ο διπλασιασμός του προστίμου λόγω υποτροπής, καθώς στην πράξη επιβολής προστίμου και στην σχετική έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά που δικαιολογούν την υποτροπή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 : «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:..... 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,.....»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24-11-2014) περί “ΕΛΠ” ορίζεται ότι:
«**Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής** 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..... **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία** 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.....»

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 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.....»

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.4987/2022 :“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, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν.4987/2022 : «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:.....η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,.....2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:.....ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε', ζ', η' και ιδ' της παρ. 1,.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20.11.2015 :«.....ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').....

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018 : «.....Αναφορικά με την επιβολή ή μη κυρώσεων στις περιπτώσεις μη διαφύλαξης των χρησιμοποιηθέντων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

-Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1β' του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύουν, ορίζουν το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές ορίζουν ότι τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) **εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.**

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 7 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι το σύνολο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων διαφυλάσσεται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου και β) το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.....

-Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο

2.500 ευρώ.....

Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε : «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 πρώτου 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:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατόπιν της υπ'αριθμ...../22-11-2022 εντολής ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ο προσφεύγων κλήθηκε από τη φορολογική αρχή, με το με αρ. πρωτ./2022 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 Ν. 4987/2022, να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της επιχείρησης, αλλά δεν ανταποκρίθηκε. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης του φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/2000, για τον λόγο ότι δεν κατέχει νόμιμο τιμολόγιο.

Επειδή, εν συνεχεία, ο προσφεύγων, με το με αρ. πρ./12-12-2023 υπόμνημά του, δήλωσε ότι τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα έτους 2016 έχουν απωλεσθεί με υπαιτιότητα του λογιστή του. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο για τη μη διαφύλαξη αυτών το έτος 2023, με δεδομένο ότι ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ'αριθμ./24-11-2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και την υπ'αριθμ./23-11-2022 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ β' τριμήνου 2016 εντός του πέμπτου έτους προθεσμίας παραγραφής και για τον λόγο αυτό, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για επιβολή φόρου παρατείνεται έως 31-12-2023, ώστε ο προσφεύγων υπέχει υποχρέωση διαφύλαξης το έτος 2023.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται υπαιτιότητα του λογιστή του, ισχυρισμός που απορρίπτεται ως αναπόδεικτος αλλά και ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς η ευθύνη λειτουργίας της οντότητας σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας είναι αντικειμενική, οι δε κυρώσεις που επιβάλλονται για φορολογικές παραβάσεις είναι τυπικές, ανεξάρτητα από την υπαιτιότητα του υπόχρεου προσώπου. Εξάλλου, σύμφωνα με όσα ορίζονται στον Αστικό Κώδικα, ο προσφεύγων ευθύνεται για τις πράξεις των προσώπων που χρησιμοποιεί για διεκπεραίωση υποθέσεων του και συγκεκριμένα : "ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλο σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο προστηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του" και "ο οφειλέτης ευθύνεται για το πταίσμα των προσώπων που χρησιμοποιεί για

να εκπληρώσει την παροχή, όπως για δικό του πταίσμα."

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν.4987/2022 : «..... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία..»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 : «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 του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) 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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.3 του Ν.4987/2022 : «3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 : «ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ. 3)

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3). Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά περίπτωση, το διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη. Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).

Επίσης, ως προς τις παραβάσεις της περίπτωσης η', που αφορούν την παρ. 1 του άρθρου 13, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης εφόσον διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο και για διαφορετική χρήση.

Επίσης, νοείται επανάληψη παράβασης μη διαφύλαξης, σε κάθε περίπτωση, που αυτή αφορά διαφορετικό βιβλίο ή στοιχείο.

Τα πρόστιμα της παραγράφου αυτής επιβάλλονται μόνο εφόσον η αρχική παράβαση έχει διαπραχθεί μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018 : «.....Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο...»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σε βάρος του προσφεύγοντος επιβλήθηκε, αρχικά, πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν.4987/2022 υποχρεώσεις, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.1 περ.ή και παρ.2 περ.ε' Ν.4987/2022. Η παράβαση συνίστατο στη μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων φορολογικού έτους 2015, όπως προκύπτει από την αιτιολογία στο σώμα της υπ'αριθμ./30-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 09-12-2021. Κατόπιν, εντός πενταετίας από την έκδοση και κοινοποίηση της υπ'αριθμ./30-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου, διαπιστώθηκε στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην ίδια παράβαση της μη διαφύλαξης, για διαφορετική χρήση και φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα στη μη διαφύλαξη λογιστικών αρχείων φορολογικού έτους 2016. Συνεπώς, ορθά επιβλήθηκε το διπλάσιο πρόστιμο ύψους 5.000,00€ λόγω υποτροπής.

Επειδή, στο σώμα της προσβαλλόμενης υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου ρητά αναγράφεται ότι επιβάλλεται διπλάσιο πρόστιμο λόγω υποτροπής, καθώς ο προσφεύγων υπέπεσε στην ίδια παράβαση το έτος 2021, η δε αρχική πράξη έχει κοινοποιηθεί σε αυτόν. Συνεπώς, ο ισχυρισμός ότι δεν είναι αιτιολογημένη η προσβαλλόμενη πράξη για τον λόγο ότι δεν περιγράφονται τα πραγματικά περιστατικά της αρχικής πράξης απορρίπτεται ως καταχρηστικά προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 22-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ: και την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-03-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β)της υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2016 έως 31-12-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

γ)της υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-07-2016 έως 30-09-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

δ)της υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-04-2016 έως 30-06-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και

ε)της υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31- 03-2016	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :		4.595,40€	4.595,40€	4.595,40€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	71,01€			-71,01€

Υπ' αριθμ./13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2016 έως 31- 12-2016	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	167,37€	9.605,72€	9.605,72€	9.438,35€

Υπ' αριθμ./13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-07-2016 έως 30- 09-2016	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :		1.296,00€	1.296,00€	1.296,00€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	5.081,91€			-5.081,91€

Υπ' αριθμ./13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-04-2016 έως 30- 06-2016	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	2.369,32€	3.835,09€	3.835,09€	1.465,77€

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023	5.000,00 €	5.000,00 €

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.