



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2532

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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.

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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης **20/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με Α.Φ.Μ., με έδρα οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Ε του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Ε του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ν.4987/2022 φορολογικών ετών 2018-2019-2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 29/02/2024 Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Ε του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 30.000,00 €, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με την αριθ. /05-12-2022 Πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, λογιστικά αρχεία (βιβλία & στοιχεία) για το φορολογικό έτος 2020, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 2^α και 5 παρ. 14 και 19 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 14 παρ. 1,2, 23 παρ. 1,2, 24 παρ. 1,2, 54^Ε παρ. 1^α του ν.4987/2022.

Με την υπ' αριθμ. /10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Ε του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 30.000,00 €, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με την αριθ. /05-12-2022 Πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, λογιστικά αρχεία (βιβλία & στοιχεία) για το φορολογικό έτος 2021, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 2^α και 5 παρ. 14 και 19 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 14 παρ. 1,2, 23 παρ. 1,2, 24 παρ. 1,2, 54^Ε παρ. 1^α του ν.4987/2022.

Με την υπ' αριθμ. /10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ φορολογικών ετών 2018-2019-2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00 €, διότι δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με την αριθ. /05-12-2022 Πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, λογιστικά αρχεία (βιβλία & στοιχεία) για τα φορολογικά έτη 2018-2019-2022, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 2^α και 5 παρ. 14 και 19 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 14 παρ. 1,2, 23 παρ. 1,2, 24 παρ. 1,2 και 54 παρ. 1^δ του ν.4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 29/02/2024 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν. 4987/2022 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολής).

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτήν, στις 05/12/2022 και στα πλαίσια της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, συνεργείο ελέγχου της εν λόγω Υπηρεσίας, μετέβη στη δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας (.....,), όπου την ώρα της επίσκεψης (11:45) βρέθηκε κλειστή. Για τον λόγο αυτό, θυροκολλήθηκε η αριθ. /05-12-2022 Πρόσκληση για

προσκόμιση, εντός πέντε (5) ημερών, των τηρούμενων λογιστικών αρχείων για τα φορολογικά έτη 2018 έως και 2022 προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και συγκεκριμένα:

- α) τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία),
- β) το καταστατικό και τυχόν τροποποιήσεις του,
- γ) παραστατικά αγорών-δαπανών και τρόπος εξόφλησης όπου απαιτείται,
- δ) παραστατικά από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις-παραδόσεις, τρόπος: μεταφοράς, παράδοσης, εξόφλησης και είσπραξης αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω Πρόσκληση του ελέγχου, με αποτέλεσμα να εκδοθεί το υπ' αριθμόν/06-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και ο υπ' αριθμόν/06-10-2023 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου (συνολικού ύψους 60.500,00 €), τα οποία θυροκολλήθηκαν εντός του κτιρίου και στον όροφο του γραφείου με την επωνυμία της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμόν ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/21-11-2023 Υπόμνημα (έγγραφες απόψεις), χωρίς και πάλι να προσκομίσει κάποιο από τα ζητηθέντα στοιχεία και αρκούμενη σε διαπίστωση του υπέρογκου ύψους των επιβαλλόμενων προστίμων.

Με βάση την ανωτέρω διαπίστωση, εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) οι προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή Πράξεις Επιβολής Προστίμου, με τις οποίες καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους 30.000,00 € για έκαστο εκ των φορολογικών ετών 2020 και 2021 σύμφωνα με το άρθρο 54^Ε, παρ. 1(α') του ν.4987/2022 και πρόστιμο ύψους 500,00 € σωρευτικά για τα φορολογικά έτη 2018-2019-2022, σύμφωνα με το άρθρο 54, παρ. 1^δ & 2^δ του ν.4987/2022.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συντάξεως και κοινοποίησης αυτοτελούς εκθέσεως ελέγχου της Φορολογικής Αρχής.

2^{ος} λόγος: Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ελέγχου λόγω μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης περί δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων.

3^{ος} λόγος: Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη επιβολή προστίμου για περισσότερα του ενός έτη για την αυτή φερόμενη ως παράβαση.

4^{ος} λόγος: Υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.

5^{ος} λόγος: Παράνομη και εσφαλμένη ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων.

Επισημαίνεται ότι όλοι οι ανωτέρω ισχυρισμοί αφορούν **ουσιαστικά** τις υπ' αριθμ./10.04.2024 και/10.04.2024 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθ. 54^Ε ν.4987/2022, με τις οποίες καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους 30.000,00 € σε έκαστο των φορολογικών ετών 2020 και 2021, **δίχως να προβάλλεται κάποιος ισχυρισμός** αναφορικά με την υπ' αριθμ./10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ν.4987/2022, με την οποία καταλογίστηκε πρόστιμο 500,00 € σωρευτικά για τα φορολογικά έτη 2018-2019-2022.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες, καθότι εδράζονται σε Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και όχι σε αυτοτελή έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η οποία είναι και η εκδούσα αρχή αυτών.

Επειδή με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ Α/2.5.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα 'Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013', διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι: «Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ.Α άρθρο. πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013».

Επειδή σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α.1139240ΕΞ2015/27-10-2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, [...] καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρονται στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε..

Επειδή στην Εγκύκλιο Ε.2028/12.4.2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ν. 4987/2022, 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» αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Σε περίπτωση που η διαπίστωση της παράβασης γίνεται από διαφορετική ελεγκτική υπηρεσία από αυτήν που εκδίδει την οικεία πράξη επιβολής προστίμου, συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου και διαβιβάζεται αμελλητί στην υπηρεσία που θα εκδώσει την πράξη, ώστε η έκθεση ελέγχου να κοινοποιηθεί μαζί με την πράξη επιβολής προστίμου στον φορολογούμενο».

Επειδή εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ προέβη στην έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, χωρίς να προηγηθεί έκδοση νέας εντολής ελέγχου και σύνταξη νέας έκθεσης ελέγχου, αλλά βασιζόμενος στην από 29/02/2024 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν. 4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, τηρήθηκε κατά γράμμα η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4987/2022 από την πλευρά της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι:

- Συντάχθηκε το υπ' αριθμόν/06-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και ο υπ' αριθμόν/06-10-2023 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, τα οποία θυροκολλήθηκαν στην έδρα της προσφεύγουσας στην οδό στις 11/10/2023.
- Η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμόν ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/21-11-2023 Υπόμνημα (έγγραφες απόψεις) επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων.
- Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ έλαβε υπόψη της τις απόψεις της προσφεύγουσας, πριν προβεί στην έκδοση της από 29/02/2024 Έκθεσης Ελέγχου και την αποστείλει στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες, καθότι ουδέποτε κοινοποιήθηκε σε αυτήν η αναφερόμενη με αριθ./..... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, παρ. 2 του ν.4987/2022:

«Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. **Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.** Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους 3^ο έως και 5^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014):

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

[...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή στο άρθρο 7 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014), που αφορά στη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων, ορίζεται ότι:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».

Επειδή στο άρθρο 13 παρ. 1 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του Ν.4987/2022 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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54^Ε παρ. 1 του Ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 90 παρ. 1 του ν. 4864/2021:

«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 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (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 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 των παρ. 1 και 1Α 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 1252/2015 «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)».

Επειδή στην Εγκύκλιο Ε.2028/12.4.2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ν. 4987/2022, 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» αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

- παρ. 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»
- παρ. 3.5 «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»
- παρ. 8.1 «Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ως «πρόσφορο μέσο» νοείται οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφορία μπορεί, χωρίς εξαιρετική δυσχέρεια, να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση της έκτασης της συναλλακτικής δράσης του ελεγχόμενου (π.χ. στοιχεία από καταστάσεις του άρθρου 14 παρ.3 ΚΦΔ έως και το έτος 2020, για δραστηριότητες χονδρεμπορίου ή στοιχεία που είναι διαθέσιμα στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA για τα έτη 2021 και εφεξής, επιχειρηματικές συναλλαγές κυρίως μέσω τραπεζικών μέσων ή ηλεκτρονικών πλατφορμών κ.λπ.)»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αναιτιολόγητα της επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54^Ε παρ. 1 περ. α' του Ν.4987/2022, ύψους 30.000,00 € σε έκαστο των φορολογικών ετών, καθώς ουδόλως ο έλεγχος εξέτασε εάν επηρεάζεται η συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και εάν θα ήταν δυνατός, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντιστοίχων φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή παράλληλα, ισχυρίζεται ότι θα πρέπει το επιβληθέν πρόστιμο των 30.000,00 € του άρθ. 54^Ε του ν.4987/2022 να μετατραπεί σε πρόστιμο ύψους 2.500,00 € κατά το άρθ. 54, παρ. 1 (η') και 2 (ε') του ιδίου νόμου, αποδεχόμενη έμμεσα ότι έχει υποπέσει στην παράβαση της μη διαφύλαξης των λογιστικών της αρχείων.

Επειδή με την παρούσα κρίνεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, η μη προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων εκ μέρους της προσφεύγουσας ήταν καθοριστική και κατέστησε αδύνατο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων αυτής.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα ουδέποτε (έστω και σε μεταγενέστερο του ελέγχου στάδιο και έως και την έκδοση της παρούσας) προσκόμισε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **20/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. /**10.04.2024**, /**10.04.2024** και /**10.04.2024** Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθ. 54^Ε του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

A) /**10.04.2024** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54^Ε του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 30.000,00 €

Β)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Ε του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 30.000,00 €

Γ)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Ε του ν.4987/2022 φορολογικών ετών 2018-2019-2022

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.