



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04.09.2024

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

Αριθμός απόφασης: 1902

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
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 Κ.Φ.Δ.,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/4-3-2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, όπως νόμιμα εκπροσωπείται από την, ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους

2024, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, όπως νόμιμα εκπροσωπείται από την, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες που παρέχονται από αναψυκτήριο πρόστιμο ποσού 5.000,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης στα με αριθ. πρωτ., και αιτήματα για παροχή των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και ε' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4987/2022.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 1.200,00 € (6 * 200,00 €), λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α., μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Απριλίου, Ιουνίου, Ιουλίου και Νοεμβρίου του εν λόγω φορολογικού έτους, από τις οποίες δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4987/2022.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ εξαλείφθηκε η δηλωθείσα ζημιά έτους ύψους 3.189,00 €, η οποία δηλώθηκε με την υπ' αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για το έτος 2021 και συνακόλουθα μη αναγνώρισης των δηλούμενων δαπανών καθόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί

εάν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 378,07 €, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για το έτος 2021 και συνακόλουθα μη αναγνώρισης του Φ.Π.Α. ποσού 96,00 € των δηλούμενων φορολογητέων εισροών αλλά και μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 282,07 € προηγούμενης φορολογικής περιόδου προς έκπτωση στην υπό κρίση φορολογική περίοδο καθόσον από προγενέστερο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση που μπορούσε να μεταφερθεί στο έτος 2021 από το έτος 2020 είναι μηδενικό.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη τήρηση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης. Δεν επιδόθηκαν νομίμως οι σχετικές προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και το σημείωμα διαπιστώσεων.

2) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο έτους 2024 και την επιβολή προστίμου 5.000,00 €. Έστω και την τελευταία στιγμή προσκομίστηκαν όλα τα τηρούμενα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία. Δεν στοιχειοθετείται υποτροπή.

3) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο έτους 2021 και την επιβολή προστίμου 1.200,00 € για ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

4) Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας στις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 14 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. ...».

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του

άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4987/2022, που ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 4 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... 3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. ... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2, 3 και 3Α, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της ή

μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή της στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. Το πρώτο εδάφιο ως προς την εφαρμογή της παρ. 3Α ισχύει εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77/1). Στην περίπτωση μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης, η κοινοποίηση των εγγράφων βεβαιώνεται με την ψηφιοποιημένη ιδιόχειρη υπογραφή επί αυτών από το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση, ή σε περίπτωση απουσίας του, από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 24. Αν τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου λείπουν ή αρνούνται να υπογράψουν, η κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτηση των εγγράφων στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή άλλου εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή, κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία: α) Την υπ' αριθ. πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4987/2022, με ανάρτηση στο Taxisnet στις με αρ. καταχ. (ακολούθησε την ίδια ημέρα ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου). Η εν λόγω πρόσκληση ανεγνώσθη την ωστόσο, βάσει του άρθρου 5 παρ. 3^α και 6 του ν. 4987/2022 θεωρείται ότι κοινοποιήθηκε νομίμως στις και β) Την υπ' αριθ. πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4987/2022, με ανάρτηση στο Taxisnet στις, με αρ. καταχ. (ακολούθησε την ίδια ημέρα ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου). Βάσει του άρθρου 5 παρ. 3^α και 6 του ν. 4987/2022 η εν λόγω πρόσκληση θεωρείται ότι κοινοποιήθηκε νομίμως την Με τις ως άνω προσκλήσεις καλούνταν η προσφεύγουσα, εντός πέντε ημερών, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου όλα τα λογιστικά αρχεία – βιβλία και όλα τα φορολογικά στοιχεία για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021.

Επειδή, μετά το πέρας του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου, συντάχθηκε το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις (αρ. καταχ.), μαζί με την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 01/01/2021-31/12/2021, την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για την περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021 και την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024 για την παράβαση της μη ανταπόκρισης στα με αριθ. πρωτ., και αιτήματα για παροχή των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων.

Μέχρι τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας, δεν προσκομίστηκε στην ελέγχουσα φορολογική αρχή οποιοδήποτε στοιχείο, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων συνιστούν διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α', δ' και ε' του ν. 4987/2022, για τις οποίες επιβάλλονται τα πρόστιμα της παρ. 2 των περ. α' και ε' του ίδιου άρθρου και για τις οποίες, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν προβλέπεται η κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων εκ μέρους της φορολογικής αρχής.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης των προσκλήσεων για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων και του σημειώματος διαπιστώσεων με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, ... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α), β), γ), δ), στ) και ιγ) της παρ. 1, ... δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1, ... 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, με το άρθρο 58^Α του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίζεται ότι: ««... 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών). Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. ...

γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

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. ...

δ) Άρνηση συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (παρ. 1 περ. ε')

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους

που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ' ...

10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α) Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1026/2018, διευκρινίζεται ότι: «... «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, ως προαναφέρθηκε δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία για το σύνολο του έτους 2021, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου. Η παράβαση που αναφέρεται τόσο στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, όσο και στην οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής είναι αυτή της μη ανταπόκρισης στα με αριθ. πρωτ., και έγγραφα αιτήματα για παροχή των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ (άρ. 54 παρ. 1 περ. δ του ν. 4987/2022). Παραταύτα αναγράφεται και η περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο $2.500,00 \text{ €} * 2 = 5.000,00 \text{ €}$, βάσει του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε που αντιστοιχεί στην παράβαση ε της μη συνεργασίας κατά τον φορολογικό έλεγχο (αρ. 54 παρ. 1 περ. ε). Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει παρεμπόδιση του φορολογικού ελέγχου με θετικές ενέργειες του προσφεύγοντος, ώστε να μπορεί να στοιχειοθετηθεί.

Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω εσφαλμένα επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του ν. 4987/2022 ύψους 2.500,00 €, καθόσον έπρεπε να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4987/2022 ύψους (αρχικώς) 500,00 € για την ως άνω μη ανταπόκριση, ως υπόχρεη τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η διαπίστωση των νέων παραβάσεων, για τις οποίες εκδίδεται η δεύτερη και, στη συνέχεια, η τρίτη απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης, ήτοι πρώτης και δεύτερης, αντιστοίχως, αποφάσεως επιβολής προστίμου και την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και να εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κυρώσεως, καθώς και η ανάγκη διαφάνειας ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και το ύψος του επιβαλλομένου με αυτές προστίμου. (ΣΤΕ 1240/2016).

Επειδή, η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης διενεργείται σε κάθε περίπτωση που αυτό προβλέπεται ρητά από τις επί μέρους διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και, χωρίς τούτο να προβλέπεται ρητά, σε κάθε περίπτωση που σε βάρος φορολογουμένου (φυσικού ή νομικού προσώπου) λαμβάνεται δυσμενές μέτρο το οποίο αυτός δεν γνωρίζει, διότι αυτό επιτάσσει η αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης (Ε Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Α', 2010, σ. 68 επ., υποσ. 15). Η υποχρέωση αυτή κοινοποίησης, ανεξαρτήτως αν είναι δυσμενής ή ευμενής για το φορολογούμενο, συνάγεται και από την γενική ρύθμιση του άρθρου 19 παρ. 1 του ΚΔΔιαδ, σύμφωνα με την οποία «Η ατομική διοικητική πράξη κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά» (Α Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2009, σ. 695 επ. /Κατράς (Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2015, σ. 354 επ. και Β. Γκέρτσο/Δ. Πυργάκη, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας 2015, σ. 317 επ.). Με τη διαδικασία κοινοποίησης πράξεων που εκδίδονται από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, διασφαλίζεται η εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της ασφάλειας δικαίου και της χρηστής διοίκησης, που αποτελούν βασικό χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου. Από την επίδοση αυτών αφετηριάζονται όλες οι νόμιμες συνέπειές των.

Επειδή, με την προσβαλλόμενη με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επιβλήθηκε διπλάσιο πρόστιμο (ύψους 5.000,00 €), καθώς η εν λόγω παράβαση θεωρήθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή ως υποτροπή.

Ωστόσο, ο χρόνος διάπραξης της παράβασης (τελευταίο χρονικά αίτημα είναι η υπ' αριθ. πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4987/2022, η οποία, όπως προαναφέρθηκε αναρτήθηκε στο Taxisnet στις με αρ. καταχ. και ως ημερομηνία κοινοποίησης θεωρείται η) είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης στις πράξης (της υπ' αριθ. αρχικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ). Επομένως, η ελεγκτική αρχή κρίνεται ότι εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του

οριζόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις, δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην επιβολή προστίμου για μη ανταπόκριση, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ως ανακριβής δήλωση ως προς το Φ.Π.Α., βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α..

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58^Α, αλλά το άρθρο 54, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα.

Επειδή, από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ. 1252/2015, προκύπτει ότι με την υποβολή ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. μηδενικής ή πιστωτικής, δεν στοιχειοθετείται παράβαση της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 54 που επισύρει τις κυρώσεις της περ. α' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 και τις αντίστοιχες προσβαλλόμενες πράξεις τα πρόστιμα λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων επιβλήθηκαν καθόσον από τις δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

Κατά συνέπεια, τα επιβληθέντα πρόστιμα λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α., πρέπει να ακυρωθούν καθόσον στερούνται νομικού ερείσματος, ως μη προβλεπόμενα από το άρθρο 54 του ν. 4987/2022.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό σχετικά με τις διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης εφαρμογής του νόμου αναφορικά με την επιβολή προστίμων λόγω ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, όπως νόμιμα εκπροσωπείται από την, ΑΦΜ και ειδικότερα:

την τροποποίηση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ

την ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και

την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του ν. 4987/2022	5.000,00€	
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4987/2022		500,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	1.200,00€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

Μη αναγνωρισθείσα ζημία έτους	3.189,00€
-------------------------------	-----------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	378,07€
--	---------

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

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

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.