



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδέλφειας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Αθήνα, 31.10.2024

Αριθμός Απόφασης: 2938

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 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού αρ., κατά της υπ' αριθμ. /**20.06.2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί μη τήρησης λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων κατά παράβαση του άρθρου 54^ε περ. 1 του Ν. 4987/2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4174/2013, Ν.4987/2022 και Ν.5104/2024.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του με ΑΦΜ η οποία υπεβλήθη **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:

Σύντομο ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθ./17.05.2023 εντολής ελέγχου έρευνας του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και βάσει του υπ' αρ. πρωτ./19.05.2023 αιτήματος προς το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών, αποκτήθηκε πρόσβαση επί των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας. Επιπλέον, με τα υπ' αρ. πρωτ./11.01.2024 και/11.01.2024 έγγραφα της ανωτέρω Υπηρεσίας, ζητήθηκαν από την και τα αντίστοιχα, οι αναλυτικές καταστάσεις εμπορικών συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας για τα έτη 2018-2021. Με το υπ' αρ. πρωτ./15.01.2024 τα έστειλαν τα ζητηθέντα στοιχεία για τα έτη 2018-2021. Με το υπ' αρ. πρωτ./24.01.2024, η απάντησε ότι στο σύστημά της δεν εντοπίζουν αποστολές εμπορικών συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας για τα εν λόγω έτη. Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας, προέκυψε ότι υπήρξαν πιστώσεις από την Ακολούθως, την 07.02.2024 εκδόθηκε η υπ' αρ./2024 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της ελεγχόμενης οντότητας για τα ίδια έτη, χωρίς όμως να προσκομιστούν από τον ελεγχόμενο οποιαδήποτε στοιχεία, αφού αποτελεί αγρότη ειδικού καθεστώτος.

Ως εκ τούτου, την 07.02.2024 με το υπ' αρ. πρωτ./07.02.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 Ν. 4174/2013, κλήθηκε η ελεγχόμενη οντότητα για παροχή εξηγήσεων σχετικά με την πηγή προέλευσης χρηματικών ποσών, τόσο στους τραπεζικούς λογαριασμούς όσο και των αντικαταβολών μέσω Ο ελεγχόμενος απάντησε μερικώς στο αίτημα παροχής πληροφοριών στο πεδίο αιτιολόγησης συναλλαγών, επισυνάπτοντας και σχετικό αρχείο excel. Περαιτέρω, ο ελεγχόμενος προσκόμισε δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ιδίου για το έτος 2018 και δήλωση Ε2 για τα έτη 2018-2019 και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της μητέρας του (ΑΦΜ) για τα έτη 2020-2021 ως συνδικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς. Ακόμα ο ελεγχόμενος με το υπ' αρ. πρωτ./05.03.2024 email, ενημέρωσε ότι το αντικείμενο των προϊόντων που πωλούσε είναι συμπληρώματα διατροφής, καθώς και ότι τα ενοίκια που εισπράττει είναι δηλωμένα είτε στην δική του δήλωση φορολογίας εισοδήματος, είτε στην μητέρας του.

Ακολούθως, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, συνέταξε την από 26/04/2024 Έκθεση Ελέγχου και βάσει αυτής, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου η υπ' αρ./20.06.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2021 με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο λόγω μη τήρησης λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων κατά παράβαση του άρθρου 54^Ε περ. 1 του Ν. 4987/2022 ύψους 10.000,00 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή μεταρρυθμιστεί η υπ' αρ./20.06.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, καθώς και την ακύρωση της υπ' αρ./2024 Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος}: Εσφαλμένος και αναιτιολόγητος καταλογισμός παράβασης από την Φορολογική Αρχή.

2^{ος}: Ακυρότητα της πράξης λόγω πλημμελούς / άκυρης έκθεσης ελέγχου.

3^{ος}: Μη επιβολή προστίμου αρ. 58^Α σε περίπτωση προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, βάσει απόφασης της Δ.Ε.Δ..

4^{ος}: Παρέλευση του εύλογου χρόνου επίδοσης της επίμαχης πράξης.

Νομοθεσία - νομολογία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. «1α) Τιμολόγιο εκδίδουν, σύμφωνα με το παρόν και οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ. Κατ' εξαίρεση, οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ δεν υποχρεούνται στην έκδοση τιμολογίου για σκοπούς ΦΠΑ αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών. Τιμολόγιο εκδίδουν και οι υποκείμενοι στον φόρο

οι οποίοι θεωρείται ότι παραδίδουν σε άλλους υποκείμενους στον φόρο αγαθά σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον ο τόπος παράδοσης των αγαθών είναι το εσωτερικό της Χώρας. Οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε αντίστοιχα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα άλλων κρατών μελών, δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις περί παραστατικών πωλήσεων του παρόντος νόμου για σκοπούς ΦΠΑ για τις πράξεις που καλύπτονται από τα ως άνω ειδικά καθεστώτα.»

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

[...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12** «Εκδιδόμενα στοιχεία» του **N.4308/2014**, ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

[...]

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν τον νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 (Α' 222) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των οντοτήτων που διαθέτουν άδεια καταλληλότητας ή τεχνικής υποστήριξης των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), των κατασκευαστών, εισαγωγέων, μεταπωλητών ή των εξουσιοδοτημένων τεχνικών αυτών, οι διαδικασίες ελέγχου των στοιχείων λιανικής πώλησης και λοιπών λογιστικών αρχείων, που εκδίδονται και σημαίνονται με τη χρήση υπηρεσιών Φ.Η.Μ., καθώς και οι επιμέρους προϋποθέσεις λήψης και ανάκλησης της άδειας καταλληλότητας. Με την ίδια απόφαση δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, 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, καθώς και να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών ή λειτουργικών χαρακτηριστικών.

10. Οι οντότητες δύναται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παρ. 8.

11. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παρ. 8. Οι οντότητες αυτές δύναται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.

12. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, αντί της εφαρμογής των παρ. 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις.

13. Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του μέσου έκδοσης παραστατικών, λόγω τεχνικού προβλήματος. Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού έκδοσης παραστατικών λόγω τεχνικού προβλήματος, η οντότητα λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. της παρ. 9 δύναται να ρυθμίζονται θέματα εφαρμογής της παραγράφου αυτής, καθώς και να επιβάλλεται υποχρέωση ενημέρωσης της Φορολογικής Διοίκησης.

14. α) Η οντότητα που εκδίδει φορολογικά παραστατικά με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παρ. 8, διαβιβάζει στην Α.Α.Δ.Ε. εντός δέκα (10) ημερών από την απόκτηση, τη μεταβολή ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου τις ακόλουθες, κατά περίπτωση, πληροφορίες:

αα) Τον τύπο και τον σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου,

αβ) την ημερομηνία απόκτησης, μεταβολής ή οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου.

β) Κάθε οντότητα - πωλητής Φ.Η.Μ. διαβιβάζει στην Α.Α.Δ.Ε. εντός δέκα (10) ημερών από την κτήση του εν λόγω μέσου από οντότητα που εκδίδει φορολογικά παραστατικά με τη χρήση Φ.Η.Μ. τις πληροφορίες της περ. α).

[...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13** «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του **Ν.5104/2024**, 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 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) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου 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, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας 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, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν 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».

Επειδή, στο σώμα της καταλογιστικής πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου, η δε αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από την έκθεση ελέγχου η οποία κοινοποιείται ταυτόχρονα με την καταλογιζόμενη πράξη. Εξάλλου η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις (ΣτΕ 949,950/2012, ΣτΕ 2056/1994, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης δεν πραγματοποιήθηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου αλλά βάσει πραγματικών περιστατικών για παραβίαση των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, από το αρχείο των προκύπτει σαφής εικόνα των πωλήσεων και περαιτέρω πιστώσεις που προκύπτουν από τραπεζικούς λογαριασμούς προστίθενται στα εισοδήματα του ελεγχόμενου.

Επειδή, από τον έλεγχο του αρχείου των, από την επεξεργασία των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και των αρχείων των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Α) Μη έκδοση αγνώστου αριθμού Α.Λ.Σ ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας χωρίς να δηλώνει τα εισοδήματα αυτά και χωρίς να αποδίδει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., που αντιστοιχούν σε πιστώσεις:

ΕΤΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
2018	19.454,56	4.669,09
2019	40.269,40	9.664,66
2020	50.831,42	12.199,54
2021	41.569,68	9.976,72

Β) Μη δήλωση δραστηριότητας για την πώληση συμπληρωμάτων διατροφής

Γ) Μη τήρηση λογιστικών αρχείων α) για τα έτη 2018-2019 κατά παράβαση του άρθρου 54 περ. η' του Ν.4987/2022 και β) για τα έτη 2020-2021 κατά παράβαση του άρθρου 54ε περ. 1 του Ν.4987/2022.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 20/06/2024 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 02/07/2024, εντός μηνός δηλαδή από την έκδοσή της.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/04/2024 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **30/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /**20.06.2024** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παράβασης για μη τήρηση λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων για την χρήση 01/01-31/12/2021, κατά παράβαση του άρθρου 54ε περ. 1 του Ν. 4987/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου.

Πρόστιμο: **Συνολικό ποσό 10.000,00 €.**

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

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.