



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2879

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ήδη από 24.1.2020 λυθείσας και εκκαθαρισθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, με έδρα (πριν τη λύση και εκκαθάρισή της) στον Αττικής, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, από την (ως πρώην μοναδικής μετόχου, διαχειρίστριας και εκκαθαρίστριάς της), ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, κατά των α) υπ' αριθμ. /14.3.2024 πράξης επιβολής προστίμου

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής και β) υπ' αριθμ. /14.3.2024 πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22.1.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 13.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη από 24.1.2020 λυθείσας και εκκαθαρισθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για την οποία από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει με βεβαιότητα ότι κατατέθηκε εκπρόθεσμα, άρα θεωρείται ότι κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ. /14.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) συνολικού ύψους 43.395,19 € λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα α) πρόστιμο συνολικού ύψους 16.999,11 € λόγω μη έκδοσης πενήντα (50) φορολογικών παραστατικών για παροχή υπηρεσιών εντός του 2018 συνολικής καθαρής αξίας 141.659,27 € (αναλογών ΦΠΑ 33.998,23 €) και β) πρόστιμο συνολικού ύψους 26.396,08 € λόγω μη έκδοσης εκατόν τεσσάρων (104) φορολογικών παραστατικών για παροχή υπηρεσιών εντός του 2019 συνολικής καθαρής αξίας 219.967,34 € (αναλογών ΦΠΑ 52.792,16 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 10, 12, 13 και 14 ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 ΚΦΔ.
- 2) Με την υπ' αριθμ. /14.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' ΚΦΔ) ύψους 500,00 € λόγω μη ανταπόκρισής της στην υπ' αριθμ. /9.3.2022 πρόσκληση-αίτημα της Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Θεσσαλονίκης να θέσει στη διάθεση του ελέγχου της εν λόγω υπηρεσίας τα τηρούμενα κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 λογιστικά αρχεία της (κυρίως βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά παραστατικά, καταστάσεις κρατήσεων διαμονής πελατών - ακυρώσεων πελατών από την ηλεκτρονική πλατφόρμα για τα έτη 2018 και 2019, τιμολόγια εκκαθαρίσεων της για τα ίδια αυτά έτη, αναλυτικό ημερολόγιο εισπράξεων από τα POS που χρησιμοποίησε και αντίγραφα ορισμένων τραπεζικών λογαριασμών της), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14, 23 και 24 ΚΦΔ και των άρθρων 3, 5 και 7 ν. 4308/2014.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
- 2) Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας.
- 3) Ειδικά ως προς την ως άνω υπ' αριθμ. /14.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής: α) Τυπική πλημμέλεια της πράξης. β) Εσφαλμένη επιβολή του σχετικού προστίμου από τη στιγμή που έχει επιβληθεί το πρώτο πρόστιμο με την ως άνω υπ' αριθμ. /14.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής. γ) Η ίδια ενημέρωσε το λογιστή της που κρατούσε τα βιβλία και στοιχεία της, λόγω της διακοπής εργασιών της από 3ετίας, ύστερα δε από αυτό δε γνωρίζει τι έγινε.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42Ε παρ. 1 και 4 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «1. α) Η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε., Κεντρική Υπηρεσία (Κ.Υ.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), Περιφερειακές Υπηρεσίες (Π.Υ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών (Γ.Δ.Φ.Λ.) της Α.Α.Δ.Ε., επιπέδου Διεύθυνσης, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις **αρμοδιότητες** επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες μεταβιβάστηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) με τις υποπερ. β' και γ' της περ. 3 της υποπαρ. Ε.2 της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 [...], όπως προστέθηκε με την περ. 1 της υποπαρ. Β1 της παρ. Β' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 [...], και εξειδικεύθηκαν με την υπό στοιχεία Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/31.10.2013 (Β' 2775) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών, τις σχετικές κατά τα προαναφερθέντα **έρευνες**, καθώς και όλες τις **αρμοδιότητες** και τα **καθήκοντα** που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρθηκαν στη Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., με την περ. 1 της υποπαρ. Δ.7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 [...]. β) [...]. 2. [...]. 4. **Οι πράξεις επιβολής προστίμων**, που προκύπτουν από τις εκθέσεις ελέγχου των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν, και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από τη Δ.Ο.Υ., στην οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, ακόμη και αν μεταγενέστερα καταργήθηκαν τα Τμήματα Ελέγχων αυτής και η αρμοδιότητα αυτών μεταφέρθηκε σε Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.) και από τους Προϊσταμένους των κατά τόπον αρμόδιων Τελωνείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου πρώτου παρ. Ε' υποπαρ. Ε.2 περ. 3 υποπερ. β' και γ' ν. 4093/2012, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «β. Οι **αρμοδιότητες** προληπτικού ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και προσωρινού φορολογικού ελέγχου, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α., καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας, όπως προβλέπονται στην περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 [...] μεταβιβάζονται στις 31 Οκτωβρίου 2013 στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. [...]. γ. Κατά την άσκηση των **αρμοδιοτήτων** που προβλέπονται στην υποπερίπτωση β' της παρούσας περίπτωσης, οι αρμόδιες υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων μπορούν να **προβαίνουν** σε

ελέγχους των μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων, όπου βρίσκονται αγαθά, ανεξάρτητα από τον φορέα εκμετάλλευσής τους και του τελωνειακού καθεστώτος, υπό το οποίο τελούν, όπως επίσης σε κατασχέσεις βιβλίων, εγγράφων, αγαθών, μέσων μεταφοράς και άλλων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων και ηλεκτρονικών μέσων αποθήκευσης και μεταφοράς δεδομένων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις περιπτώσεις α' και δ' της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1-2 της υπ' αριθμ. Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/31.10.2013 (ΦΕΚ Β' 2775/31.10.2013) κοινής απόφασης του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «**ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ. 1. Οι αρμοδιότητες** προληπτικού ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και προσωρινού φορολογικού ελέγχου, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α., καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας, όπως προβλέπονται στην περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 [...] μεταβιβάζονται στις 31 Οκτωβρίου 2013 στην Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών. 2. Κατά την άσκηση των **αρμοδιοτήτων** που προβλέπονται στην παράγραφο 1, οι αρμόδιες υπηρεσίες της Γ.Γ.Δ.Ε. μπορούν να **προβαίνουν** σε ελέγχους των μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων, όπου βρίσκονται αγαθά, ανεξάρτητα από τον φορέα εκμετάλλευσής τους και του τελωνειακού καθεστώτος, υπό το οποίο τελούν, όπως επίσης σε κατασχέσεις βιβλίων, εγγράφων, αγαθών, μέσων μεταφοράς και άλλων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων και ηλεκτρονικών μέσων αποθήκευσης και μεταφοράς δεδομένων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις περιπτώσεις α' και δ' της παρ. 5 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022/20.7.2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.7.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «...Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν «Με Εντολή Διοικητή» τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4987/2022 [...], όπως ισχύουν, και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού, και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:

-ΣΤΗΛΗ 1- α/α	-ΣΤΗΛΗ 2- Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή	-ΣΤΗΛΗ 3- Μεταβίβαση αρμοδιότητας ή Εξουσιοδότηση υπογραφής	-ΣΤΗΛΗ 4- Διατάξεις, από τις οποίες προβλέπονται οι αρμοδιότητες ή οι πράξεις ή τα άλλα έγγραφα	-ΣΤΗΛΗ 5- Όργανα, στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή»	-ΣΤΗΛΗ 6- Δυνατότητα περαιτέρω εξουσιοδότησης από όργανα της στήλης 5
1.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

12.	Την έκδοση εντολής ελέγχου [...].	Εξουσιοδότηση υπογραφής.	Άρθρα 23 και 25 του ν. 4987/2022.	Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων / φορολογικών ετών / υποθέσεων [...]. Β. Για λοιπές περιπτώσεις ελέγχου: 1) [...]. 8) Ο Προϊστάμενος της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. , για υποθέσεις ελέγχου της αρμοδιότητας ή της συναρμοδιότητάς της. 9) [...].	-
13.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
20.	Τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, όπως οι σχετικές εξουσίες και αρμοδιότητες περιγράφονται και προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 27 και 70 του ν. 4987/2022.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας.	-ν. 4987/2022, άρθρα 23, 24, 25, 27 και 70, -ν. 4557/2018 και -ν. 4099/2012, άρθρο 169, καθώς και από κάθε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη, με την οποία παρέχεται ελεγκτική εξουσία και δυνατότητα διενέργειας ελέγχου.	Οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.	-
21.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
22.	Την υπογραφή του σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου [...].	Μεταβίβαση αρμοδιότητας.	-ν. 4987/2022, άρθ. 28, 28Α και 70 (σχετική και η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 [...] απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε.).	Κατά περίπτωση [...]. Ειδικά [...] για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., οι υπάλληλοι αυτών που φέρουν την εντολή ελέγχου.	-
23.	Την υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας.	-ν. 4987/2022, άρθρα 28, 28Α, 37 και 70, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4557/2018 και του άρθ. 169 του ν. 4099/2012, καθώς και από κάθε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη, με την οποία προβλέπεται έκθεση ελέγχου.	Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από [...]. Ειδικά, [...] για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος, στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι, και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, στην οποία υπάγεται το Τμήμα, εφόσον υπάρχει, ή από τον Προϊστάμενο της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., σε περίπτωση που το Τμήμα δεν υπάγεται σε Υποδιεύθυνση. [...].	-

24.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
28.	Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας.	ν. 4987/2022, άρθρα 62 και 70, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ν. 2523/1997, ν. 4557/2018, ν. 3634/2008 [...], ν. 3446/2006, ν. 2873/2000 και ν. 2121/1993, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη.	[...]. ...για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος , και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, ακόμη και αν μεταγενέστερα καταργήθηκαν τα Τμήματα Ελέγχων αυτής και η αρμοδιότητα αυτών μεταφέρθηκε σε ΕΛ.ΚΕ.	-
29.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

[...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται μόνο σε έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και όχι σε έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κάτι που συνιστά παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 (περ. 28 και 23 σε συνδυασμό με περ. 20 και 12) της υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022/20.7.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αλλά και την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 42Ε παρ. 4 της υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων), για τις υποθέσεις ελέγχου αρμοδιότητας της ΥΕΔΔΕ, και ειδικότερα επί ελέγχου πιθανών παραβάσεων των διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ν. 4174/2013 / του ΚΦΔ και προσδιορισμού σχετικών προστίμων, αρμόδιοι για τη διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση σχετικής έκθεσης ελέγχου (για την υπογραφή και τη θεώρησή της) ήταν μόνο (οι) υπάλληλοι της ΥΕΔΔΕ. Αντιθέτως, η Προϊσταμένη / ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου προσώπου ήταν αρμόδια/-ος μόνο για την έκδοση της σχετικής καταλογιστικής πράξης (επιβολής προστίμου), βασιζόμενη/-ος μόνο στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, χωρίς να έχει (και) την αρμοδιότητα για τη διενέργεια αυτοτελούς ελέγχου και την έκδοση (άλλης) σχετικής έκθεσης ελέγχου.

β) Η φαινομενική αυτή διάσπαση της αρμοδιότητας στις περιπτώσεις ελέγχου πιθανών παραβάσεων των διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ν. 4174/2013 / του ΚΦΔ αρμοδιότητας ΥΕΔΔΕ και προσδιορισμού σχετικών προστίμων ήταν εύλογη, αφού η Προϊσταμένη / ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που ήταν αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου προσώπου ήταν η μόνη / ο μόνος που είχε σαφή εικόνα όλων των λεπτομερειών που άπτονταν του προσώπου αυτού και επηρέαζαν ενδεχομένως το τελικώς επιβλητέο πρόστιμο (π.χ. ενδεχόμενο υποτροφίας κ.λπ.), ενώ την ίδια στιγμή δεν ήταν εύλογο, στις περιπτώσεις αυτές, να διενεργηθεί (και) αυτοτελής έλεγχος από την αρμόδια για την έκδοση της

πράξης επιβολής του προστίμου Δ.Ο.Υ., αφού όλες οι σχετικές διαπιστώσεις είχαν γίνει από την ΥΕΔΔΕ και ένας περαιτέρω έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. δε θα προσέθετε (ούτε και θα αφαιρούσε) τίποτε στις (από τις) διαπιστώσεις αυτές.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022) -που επί της ουσίας τους ταυτίζονται κατά περιεχόμενο με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024-, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες ανάρτησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης (15.3.2024) και αποστολής σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της (επίσης 15.3.2024): «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. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ -που επί της ουσίας της ταυτίζεται κατά περιεχόμενο με την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024-, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες ανάρτησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης (15.3.2024) και αποστολής σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της (επίσης 15.3.2024): «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ -που επί της ουσίας τους ταυτίζονται κατά περιεχόμενο με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 8 εδ. α' και β' και του άρθρου 33 παρ. 2 εδ. β' ν. 5104/2024 αντίστοιχα-, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες ανάρτησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης (15.3.2024) και

αποστολής σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της (επίσης 15.3.2024): «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα** τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ -που επί της ουσίας της ταυτίζεται κατά περιεχόμενο με την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 38 εδ. β' περ. ζ' ν. 5104/2024-, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες ανάρτησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης (15.3.2024) και αποστολής σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της (επίσης 15.3.2024): «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ-που επί της ουσίας της ταυτίζεται κατά περιεχόμενο με την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024-, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες ανάρτησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης (15.3.2024) και αποστολής σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της (επίσης 15.3.2024): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι **αδύνατο** ή, εν πάση περιπτώσει, **ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους** από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που **ευλόγως καλεί για εξηγήσεις** εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (**τεκμαίρεται ότι**) **γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει** την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται**, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του **άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013**, δεδομένου, άλλωστε, ότι **πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο**, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, **οφείλει**, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία **διευκρίνισης** και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή)

στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, **πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς** που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του **λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή** (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) **των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...].** 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, **τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004,

1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/ 2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε' του νόμου 4174/ 2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, ακούοντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2717/1999), όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ΚΔΔ, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ΚΔΔ, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους **αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του**, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ΚΔΔ, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω η από 22.1.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ δεν πληροί τις προϋποθέσεις πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας, αφού, συγκεκριμένα, δεν προκύπτει από αυτήν κατά τρόπο εμπεριστατωμένο και ειδικώς αιτιολογημένο ότι προέβη στην τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων, ειδικότερα δε ότι:

α) Ο υπό κρίση έλεγχος κατέληξε στο αναιτιολόγητο συμπέρασμα περί δήθεν απόκρυψης φορολογητέας ύλης, στηριζόμενος επί μη νομίμου νομικής και λογικής βάσης. Συγκεκριμένα, εφάρμοσε ένα «υποκειμενικό μοντέλο», σπεύδοντας μάλιστα να του προσδώσει χαρακτήρα απόδειξης, αναγράφοντας στην έκθεση ελέγχου απλά και μόνο αριθμούς καρτών, χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις, και δη χωρίς καν τους δικαιούχους αυτών, ώστε να μπορεί η ίδια να αμυνθεί-ανταποδείξει από ποια αιτία προέρχονται, καθώς επίσης και το αν κάποια από τα κατατεθειμένα ποσά αφορούσαν έσοδα που δεν υπόκεινται σε φορολογία, όπως συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις-έσοδα.

β) Δε διευκρινίζεται από τον έλεγχο το κυριότερο στοιχείο, αν δηλαδή τα διάφορα ποσά από κάρτες αφορούσαν προμήθεια του γραφείου της ή για την εκ μέρους της υποχρέωση πληρωμής του ξενοδοχείου, στο οποίο είχε γίνει η εκάστοτε κράτηση, ή τέλος αν αφορούσαν ακαθάριστο έσοδο, από το οποίο θα ενεργηθεί κατόπιν η αντίστοιχη εκκαθάριση, για να προκύψει το καθαρό ποσό που υπόκειται σε φορολογία.

γ) Η απλή αναγραφή αριθμών καρτών δεν μπορεί να οδηγήσει σε ασφαλές συμπέρασμα τους ελεγκτές, οι οποίοι όφειλαν να προβούν στις απαραίτητες διασταυρωτικές και λεπτομερείς ελεγκτικές επαληθεύσεις, ώστε ακολούθως το πόρισμά τους να είναι αιτιολογημένο, καθόσον η σύγχρονη τεχνολογία βοηθά τη Φορολογική Διοίκηση να επιτελέσει ορθά και δίκαια το έργο της.

δ) Από την επισκόπηση της έκθεσης ελέγχου διαπιστώνεται ότι σε καμία περίπτωση δεν μπορούν οι εν λόγω τραπεζικές καταθέσεις να αποδείξουν πράξεις φοροδιαφυγής, καθόσον ουδέποτε επαληθεύθηκαν από τους ελεγκτές.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Κατά τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 7 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας τα φορολογούμενα πρόσωπα (εν προκειμένω η προσφεύγουσα) έχουν **υποχρέωση** να συνεργάζονται με τη Φορολογική Διοίκηση για τη διαπίστωση της αληθινής φορολογητέας ύλης (καθ' ύψος και κατά φορολογικό αντικείμενο) και κατ' επέκταση την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, ειδικά σε περίπτωση που η δική τους περιουσιακή κατάσταση προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των οικείων φορολογικών τους δηλώσεων και επομένως απαιτούνται διευκρινίσεις και επαρκής δικαιολόγηση των σχετικών αποκλίσεων, σε μια δε τέτοια περίπτωση η μη συνεργασία τους ή η παράλειψή τους / αδυναμία τους να τεκμηριώσουν επαρκώς τους προβαλλόμενους προς δικαιολόγηση των εν λόγω αποκλίσεων ισχυρισμούς τους **νομίμως λαμβάνεται υπόψη**, όπως συνάγεται από την ίδια σκέψη της εν λόγω απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, **κατά την εκτίμηση** από τον έλεγχο **των αποδείξεων** σε βάρος τους και **οδηγεί στη συναγωγή συμπεράσματος** προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης **ανακρίβειας** των οικείων φορολογικών δηλώσεών τους και αντίστοιχης **φοροδιαφυγής/απόκρυψης φορολογητέας ύλης**, στο πλαίσιο δε αυτό **οι πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εκμετάλλευσης ξενοδοχείων και τουριστικών καταλυμάτων σε συγκεκριμένες ημερομηνίες με συσχετισμό τους με συγκεκριμένους αριθμούς τραπεζικών καρτών καταθέτη μέσω POS ή άλλες συγκεκριμένες ενδείξεις αιτιολογίας** περιλαμβάνονται μεταξύ των, κατά την ίδια αυτή απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, «αναγκαίων και εύλογων, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακών στοιχείων» προς διευκρίνιση και επαρκή δικαιολόγηση της περιουσιακής της κατάστασης, τα οποία (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και ως εκ τούτου, πάντα κατά την ίδια απόφαση, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, καταρχήν, να υποδείξει στη Φορολογική Διοίκηση.

β) Στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από όσα αναφέρονται στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 22.1.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (σελ. 2-3 αυτής) ότι ενήργησαν τα αρμόδια όργανα της ΥΕΔΔΕ (και συντάκτες της έκθεσης αυτής) στην υπό κρίση υπόθεση -η οποία κατά τούτο αποτελεί, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 171 ΚΔΔ (όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας), πλήρη απόδειξη:

(i) Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2022 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία της ζήτησε να του προσκομίσει, στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου, μεταξύ άλλων (1) τα τηρούμενα κατά τα δύο ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019 λογιστικά της αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά παραστατικά), (2) το καταστατικό της και τυχόν τροποποιήσεις του, (3) καταστάσεις κρατήσεων διαμονής πελατών - ακυρώσεων πελατών από την ηλεκτρονική πλατφόρμα Booking για τα

ελεγχόμενα έτη, (4) τιμολόγια εκκαθαρίσεων της για τα ελεγχόμενα έτη, (5) αναλυτικό ημερολόγιο εισπράξεων από τα POS που χρησιμοποιήθηκαν από την ίδια και (6) αντίγραφα των τηρούμενων από αυτήν τραπεζικών λογαριασμών.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε **μόνο μερικώς** μέχρι την κοινοποίηση σ' αυτήν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων στην υποχρέωσή της αυτή. Συγκεκριμένα, προσκόμισε **μόνο** κινήσεις λογαριασμών που τηρούσε στην, κατά τα λοιπά δε δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω υποχρέωσή της, ενώ εξάλλου δεν έχει ανταποκριθεί ούτε και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας.

(ii) Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ κοινοποίησε τόσο στην προσφεύγουσα όσο και στη διαχειρίστρια και εκκαθαρίστριά της το υπ' αριθμ. /5.10.2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, συνοδευόμενο από κατάσταση με πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της σε συγκεκριμένες ημερομηνίες με συσχέτισμό τους με συγκεκριμένους αριθμούς τραπεζικών καρτών καταθέτη μέσω POS ή άλλες συγκεκριμένες ενδείξεις αιτιολογίας (που περιλαμβάνεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του), με το οποίο, μεταξύ άλλων, ζήτησε από την προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων και παράλληλα να προσκομίσει οποιοδήποτε σχετικό με την υπό κρίση υπόθεση στοιχείο.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα **δεν ανταποκρίθηκε** μέχρι την έκδοση της προαναφερθείσας συμπεροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 22.1.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης -αλλά ούτε και μέχρι την κοινοποίηση σ' αυτήν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων- ούτε σ' αυτή της την υποχρέωση, ενώ εξάλλου δεν έχει ανταποκριθεί ούτε και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας.

γ) Υπό το πρίσμα των ως άνω κριθέντων (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 7 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας η μη προσκόμιση όλων των αιτηθέντων στοιχείων (εγγράφων) και η μη παροχή εξηγήσεων-διευκρινίσεων περί των ως άνω υπό κρίση διενεργηθεισών πιστώσεων και των διενεργησάντων αυτές καταθετών / κατόχων των σχετικών τραπεζικών καρτών, δεδομένου μάλιστα ότι συναρτώνταν με πρόσβαση σε στοιχεία που τηρούνταν αποκλειστικά από (διαχειριζόταν αποκλειστικά) η ίδια η προσφεύγουσα (όπως είναι το πελατολόγιό της), ήτοι σε στοιχεία που κατά την κοινή πείρα είναι ιδιαίτερα δυσχερώς προσβάσιμα, αποτελούσε μη ανταπόκρισή της στην κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 ΚΦΔ -που επί της ουσίας τους ταυτίζονται κατά περιεχόμενο με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024- (όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες ανάρτησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης (15.3.2024) και αποστολής σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της (επίσης 15.3.2024)) και απορρέουσα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων) υποχρέωσή της να χορηγήσει στον υπό κρίση έλεγχο τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία προς διευκρίνιση των φορολογητέων εκροών της, η οποία προφανώς απέκλινε ουσιωδώς από εκείνη που είχε αποτυπωθεί στις οικείες δηλώσεις της ΦΠΑ, και κατά τούτο μη συνεργασία της με τον υπό κρίση έλεγχο, που νομίμως **ελήφθη υπόψη**, όπως

συνάγεται από την ίδια σκέψη της εν λόγω απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, **κατά την εκτίμηση** από τον έλεγχο των αποδείξεων σε βάρος της και **οδήγησε στη συναγωγή συμπεράσματος** προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης **μη έκδοσης** φορολογικών παραστατικών για πράξεις/συναλλαγές που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και αντίστοιχης **φοροδιαφυγής/απόκρυψης φορολογητέας ύλης**.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 18 και 19 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./14.3.2024 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής: «18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. **Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη** που προκύπτει, **σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία**, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. 19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. **Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 14 ν. 4308/2014, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./14.3.2024 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής: «Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 6 ΚΦΔ -που επί της ουσίας της ταυτίζεται κατά περιεχόμενο με την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 66 ν. 5104/2024-, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες ανάρτησης της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./14.3.2024 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης (15.3.2024) και αποστολής σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της (επίσης 15.3.2024): «Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, αναφορικά με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./14.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, ότι:

α) Καταρχήν, η πράξη αυτή είναι τυπικά πλημμελής, δεδομένου ότι η μεν Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλόγισε σε βάρος της το σχετικό πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2019, ωστόσο έτσι έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τα αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με την πράξη αυτή, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 22.1.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, στη σελ. 9 της οποίας αναφέρεται ότι η σχετική παράβαση διαπράχθηκε εντός του 2020.

β) Εξάλλου, το εν λόγω πρόστιμο δεν επιβάλλεται, αφού της έχει ήδη επιβληθεί με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./14.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής πρόστιμο ίσο με το 50% του δήθεν αναλογούντος ΦΠΑ. Αν δεν της είχε επιβληθεί το α' πρόστιμο, τότε θα μπορούσε να της επιβληθεί το β' .

γ) Σ' ό,τι αφορά στο ουσία βάσιμο, η ίδια ενημέρωσε το λογιστή της που κρατούσε τα βιβλία και στοιχεία της, λόγω της διακοπής εργασιών της από 3ετίας, ύστερα δε από αυτό δε γνωρίζει τι έγινε.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Η τυπική πλημμέλεια μιας καταλογιστικής πράξης της Φορολογικής Διοίκησης οδηγεί στην ακύρωση της πράξης αυτής **μόνο** σε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι με την πλημμέλεια αυτή παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας περί την έκδοση της πράξης αυτής, ήτοι τύπος της διαδικασίας έκδοσης που συναρτάται άμεσα με κάποιο συνταγματικό δικαίωμα του θιγόμενου προσώπου, ώστε τελικά να προκύπτει προσβολή ή έστω μη τήρηση, εν μέρει ή συνολικά, συγκεκριμένου συνταγματικού δικαιώματός του (π.χ. του κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση και κατ' επέκταση του κατά το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαιώματος σε έννομη προστασία (δικαστική ή και διοικητική/ενδικοφανή)). Επί παράβασης μη ανταπόκρισης ενός φορολογούμενου-ελεγχόμενου προσώπου σε κατά το άρθρο 14 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ πρόσκληση-αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης (όπως εν προκειμένω) δεν αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας περί την έκδοση της σχετικής πράξης επιβολής του οικείου προστίμου η ορθή αναγραφή του έτους διάπραξης της παράβασης στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης ή της οικείας έκθεσης ελέγχου και, ευρύτερα, η μη ορθή αναγραφή του δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή στην ουσία της υπόθεσης, όταν από την έκθεση ελέγχου προκύπτουν σαφώς οι ημερομηνίες έκδοσης και κοινοποίησης στο φορολογούμενο-ελεγχόμενο πρόσωπο της σχετικής πρόσκλησης, το χρονικό διάστημα που του παρασχέθηκε, προκειμένου να ανταποκριθεί στην πρόσκληση αυτή, και το γεγονός της μη ανταπόκρισής του, συνολικά ή εν μέρει, στην πρόσκληση αυτή (όπως συμβαίνει στην υπό κρίση περίπτωση). Κι αυτό, γιατί στην περίπτωση αυτή είναι δυνατό να συναχθεί με ασφάλεια-βεβαιότητα και χωρίς δυσανάλογη («ιδιαίτερη») δυσκολία το έτος μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση και συνακόλουθα το έτος διάπραξης της παράβασης, απορριπτομένου συνεπώς ως αβάσιμου (νόμω αβάσιμου) του σχετικού περί του αντιθέτου ειδικότερου ως άνω ισχυρισμού (υπό (α)) της προσφεύγουσας.

β) Η επιβολή του προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ που της επιβλήθηκε με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./14.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής δεν αποκλείει την επιβολή του προστίμου του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ που της επιβλήθηκε με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./14.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής. Κι αυτό, γιατί η **συρροή**

προστίμων και ο συνεπεία αυτής αποκλεισμός του ενός από το άλλο, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 62 παρ. 6 ΚΦΔ [που επί της ουσίας της ταυτίζεται κατά περιεχόμενο με την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 66 ν. 5104/2024] (όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες ανάρτησης της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. /14.3.2024 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης (15.3.2024) και αποστολής σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της (επίσης 15.3.2024)), προϋποθέτει **ταυτότητα παράβασης**, κάτι που δε συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση, δεδομένου ότι η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών για πράξεις-συναλλαγές που επιβαρύνονται με ΦΠΑ (τιμωρούμενη με το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ πρόστιμο) είναι διακριτή και αυτοτελής -και αυτοτελώς τιμωρούμενη- σε σχέση με την παράβαση της μη ανταπόκρισης ενός φορολογούμενου-ελεγχόμενου προσώπου σε κατά το άρθρο 14 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ πρόσκληση-αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης (τιμωρούμενη με το προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ πρόστιμο), απορριπτομένου συνεπώς ως αβάσιμου (νόμω αβάσιμου) του σχετικού περί του αντιθέτου ειδικότερου ως άνω ισχυρισμού (υπό (β)) της προσφεύγουσας

γ) Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 18 εδ. β' ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 14 ν. 4308/2014 και του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ [που επί της ουσίας τους ταυτίζονται κατά περιεχόμενο με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024] (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. /14.3.2024 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής), η επιχείρηση εξακολουθεί να έχει την υποχρέωση να θέσει στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης τα λογιστικά της αρχεία (κατά την έννοια του ν. 4308/2014) εντός του προβλεπόμενου από τις διατάξεις αυτές χρόνου σε περίπτωση που έχει αναθέσει την τήρηση του λογιστικού της συστήματος (είτε κατά ένα μέρος του είτε στο σύνολό του) σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικό λογιστή) και δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωσή της αυτή σε μια τέτοια περίπτωση, απορριπτομένου συνεπώς ως αβάσιμου (νόμω αβάσιμου) του σχετικού περί του αντιθέτου ειδικότερου ως άνω ισχυρισμού (υπό (γ)) της προσφεύγουσας.

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 13.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη από 24.1.2020 λυθείσας και εκκαθαρισθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των α) υπ' αριθμ. /14.3.2024 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής και β) υπ' αριθμ. /14.3.2024 πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογικά έτη 2018 και 2019:

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ συνολικού ύψους **43.395,19 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 14.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής)

Φορολογικό έτος 2022:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ συνολικού ύψους **500,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 14.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.