



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδέλφειας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα,

16.10.2024

Αριθμός Απόφασης:

2860

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 22/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... Ε.Ε.» (διακριτικός τίτλος «.....»), όπως εκπροσωπείται νόμιμα, με ΑΦΜ, εδρεύουσα στον επί της οδού αρ., κατά των υπ' αριθμ.(taxi)/.....(elenxis)/05.06.2024 και(taxi)/.....(elenxis)/05.06.2024 Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων αρ. 54 παρ. 1β του Ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

5. Των ως άνω πράξεων των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικείων Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου από το γραφείο, εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ).

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρείας «..... Ε.Ε.» (διακριτικός τίτλος «.....»), όπως εκπροσωπείται νόμιμα, 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ. /2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση «..... Ε.Ε.» (διακριτικός τίτλος «.....») με κύρια δραστηριότητα '..... Με το πέρας του ελέγχου εκδόθηκε και επιδόθηκε η υπ' αρ. /21.10.2023 πρόσκληση με την οποία ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, καθώς και τα αρχεία των ΦΗΜ με αριθμό και όλες τις εν χρήσει ΦΗΜ για τις χρήσεις 2021 και 2022.

Η εταιρεία ανταποκρίθηκε μερικώς στην ανωτέρω πρόσκληση, προσκομίζοντας τα τηρούμενα βιβλία και τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία των χρήσεων 2021 και 2022 και πέραν τούτων, δεν υπέβαλλε άλλο στοιχείο στον έλεγχο. Συγκεκριμένα, δεν προσκόμισε τα αρχεία των ΦΗΜ με αριθμό, και οι οποίοι ήταν εν χρήσει για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2021 και 2022.

Για τον λόγο αυτό εκδόθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το υπ' αρ. /12.01.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση και ο ταυτάριθμος Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου με συνημμένο το έντυπο υπολογισμού προστίμου.

Ακολούθως, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέβη στην από 18.04.2024 σύνταξη Έκθεσης Μερικού Ελέγχου, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι υπ' αρ. (taxis)/281(elenxis)/05.06.2024 και (taxis)/..... (elenxis)/05.06.2024 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων άρθρου 54ε §1β του Ν. 4987/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, με τις οποίες επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 30.000,00€ για την χρήση 2021 και 30.000,00€ για την χρήση 2022, διότι ανταποκρίθηκε μερικώς στην υπ' αριθ. /21.10.2023 πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για παροχή τηρουμένων βιβλίων / στοιχείων και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε αρχεία των εν χρήσει ΦΗΜ (.....,) που της ζητήθηκαν.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή νομιμοτόκως κάθε ποσού που κατέβαλλε αχρεωστήτως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

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

2^{ος}: Αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης.

3^{ος}: Παράβαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου.

4^{ος}: Μη νόμιμη η επιβολή των προστίμων του άρ. 54ε §1β Ν. 4174/2013, όταν με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 27 'Φορολογικός έλεγχος' του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

[...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 'Διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου' του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδίδεται από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία επιδεικνύουν μαζί με το δελτίο αστυνομικής ή υπηρεσιακής ταυτότητάς τους πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Η εντολή της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το παρόν κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 65/2002 του ΣτΕ:

«Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η φορολογική εξελεγκτική αρμοδιότητα ανήκει καταρχήν στον οικείο Οικονομικό Έφορο (μετά δε την αντικατάσταση του ανωτέρω άρθρου 50 παρ. 1 του Ν.Δ. 3323/1955 από το άρθρο 13 του Ν. 1828/1989, ΦΕΚ Α 2, στον οικείο Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας) ο οποίος δικαιούται να αναθέτει την εντολή ελέγχου σε ένα ή περισσότερους εφοριακούς ή άλλους δημοσίους υπαλλήλους. Η εντολή αυτή πρέπει να δίδεται εγγράφως και να τροποποιείται εγγράφως αν υπάρξει σχετική ανάγκη προς τούτο, όπως στην περίπτωση που κάποιος από τους περισσότερους ορισθέντες ελεγκτές κωλύεται να ενεργήσει τον έλεγχο. Επομένως, στην περίπτωση που ο έλεγχος ανατίθεται σε περισσότερους από ένα ελεγκτές, πρέπει να διενεργείται από όλους και η σχετική έκθεση ελέγχου να υπογράφεται από όλους. Αν ο έλεγχος διενεργηθεί αν και δεν υπήρξε έγγραφη σχετική τροποποίηση της εντολής ελέγχου όχι από όλους τους ορισθέντες ελεγκτές, αλλά από μερικούς απ' αυτούς, οι οποίοι και υπογράφουν την σχετική έκθεση ελέγχου, το στηριζόμενο στην εν λόγω έκθεση φύλλο ελέγχου είναι νομικά πλημμελές και η πλημμέλειά του αυτή δεν καλύπτεται από την έγκριση της έκθεσης ελέγχου από τον Οικονομικό Έφορο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 'Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου' του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του

φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65** 'Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων' του **N.5104/2024** ορίζεται ότι:

- «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.
2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.
3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.
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 από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του **άρθρου 77** «Βάρος απόδειξης» του **N.5104/2024**, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναγράφεται εμφανώς ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε 'σύμφωνα με την/2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας', η δε Έκθεση Ελέγχου είναι νομίμως υπογεγραμμένη.

Επειδή, στην προσφεύγουσα εταιρεία κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα το υπ' αρ. /12.1.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση στο οποίο δεν προέβλεπε την αντίθεσή της και δεν υπέβαλλε εγγράφως τις απόψεις της για τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο έλεγχος ακολούθως προέβη στην οριστικοποίηση της διαπιστωθείσας, κατά τα ανωτέρω, παραβάσεως και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας όμως δεν αποδεικνύει βλάβη που υπέστη από τυχόν πλημμελή εφαρμογή του τύπου της διαδικασίας.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του ελέγχου, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι**.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο και 4ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13** 'Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία' του **N.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 του άρθρου 14 'Πληροφορίες από τον φορολογούμενο' του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) 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, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

[...].».

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

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

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

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

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

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

[...]

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

[...]

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

[...]

14. 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 τις διατάξεις του άρθρου 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

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

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

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

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

[...].»

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση α της παρ.3 του άρθρου 101 του Ν.4714/2020 οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν

από τις 31.12.2020 και μετά και σύμφωνα με την περίπτωση β της παρ.3 του άρθρου 101 οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54ε του Ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου ήτοι 31/07/2020.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, έχει λάβει γνώση του αιτήματος του ελέγχου για προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων αυτής καθώς και των επίμαχων αρχείων των ΦΗΜ, ήδη από τις 21.10.2023 (υπ' αρ. 883) αλλά προσκόμισε μέρος μόνο αυτών.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, έστω και στο παρόν (μεταγενέστερο) στάδιο, η προσφεύγουσα εταιρεία δέχεται ότι έχει λάβει γνώση του αιτήματος παροχής πληροφοριών και ισχυρίζεται ότι βρίσκονται στην διάθεση της ελεγκτικής αρχής το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν προσκομίζει όμως τα αρχεία των ΦΗΜ με αριθμούς και που διατείνεται πως κατέχει. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αναφορικά με την μη νόμιμη επιβολή προστίμων **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή, οι διατάξεις αναφέρουν την διαπίστωση της παράβασης «εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.» Το πρόστιμο της περ. ε' του άρθρου 54 παρ. 2 του ΚΦΔ επιβάλλεται σε περίπτωση που η προσφεύγουσα προσέλθει αυτοβούλως στην αρμόδια φορολογική αρχή και υποβάλει δήλωση απώλειας ΦΗΜ πριν την έκδοση σχετικής εντολής ελέγχου, γεγονός που δεν συνέβη στην προκειμένη περίπτωση. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 54ε του ΚΦΔ αλλά το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ήτοι 2.500,00€ **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3° ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η δημόσια διοίκηση **δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας**, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, **ο έλεγχος της συνταγματικότητας**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, **ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης**, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν τίθεται θέμα αναδρομικότητας του φόρου, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις και συνεπώς **ορθώς επιβλήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.**

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **22/06/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... **Ε.Ε.**» (διακριτικός τίτλος «.....») με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ.(taxis)/.....(elenxis)/**05.06.2024** και .(taxis)/.....(elenxis)/**05.06.2024** Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων άρ. 54 παρ. 1β του Ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

Πρόστιμο:

2021: Συνολικό ποσό 30.000,00 €

2022: Συνολικό ποσό 30.000,00 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.