



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7 Έπανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 30-12-2024

Αριθμός απόφασης: 2739

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58),
εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της
Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων
Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων
Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του
Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016
Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016)
με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανή προσφυγή της με **Α.Φ.Μ.**, με έδρα ατομικής επιχείρησης στη, επί της οδού, κατά της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε του Ν.4987/2022 **διαχειριστικών περιόδων, 01/01/2020 – 31/12/2020, 01/01/2021 – 31/12/2021 και 01/01/2022 – 31/12/2022**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανούς προσφυγής με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε του Ν.4987/2022 **διαχειριστικών περιόδων, 01/01/2020 – 31/12/2020, 01/01/2021 – 31/12/2021 και 01/01/2022 – 31/12/2022**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **90.000,00€** (30.000,00 Χ 3 έτη), λόγω μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) για διαχειριστικές περιόδους από 2019 έως και 2022, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατά παράβαση συνδυαστικά των διατάξεων των άρθρων 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 14 παρ. 1,2, του άρθρου 23 παρ. 1,2, του άρθρου 24 παρ. 1, 2 και του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του Ν.4987/2022, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε παρ. 1, περ. α, β του Ν.4987/2022.

Ιστορικό

Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου (χειρόγραφη) του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ανατέθηκε σε υπάλληλο της **Δ.Ο.Υ.** έλεγχος - έρευνα για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και ιδιαίτερα των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

και του Ν.4987/2022 στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών, μεταξύ των άλλων, «Χονδρικό εμπόριο τζαμιών», προς αξιοποίηση του υπ' αριθ. πρωτ. Υπηρεσιακού Σημειώματος της Δ.Ο.Υ. με το οποίο διαβιβάσθηκε ένα Προτιμολόγιο κοστολόγησης εργασιών με εκδότηρια την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Λόγω του ότι η επιχείρηση δε βρέθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση τόσο την ανωτέρω ημερομηνία, όσο και στους επόμενους τρεις (3) διαδοχικούς επιτόπιους ελέγχους (εντολές ελέγχου Νο, και), κοινοποιήθηκαν στις και μέσω του πληροφοριακού συστήματος της Υπηρεσίας (e-κοινοποίηση), στην προσφεύγουσα, οι με αριθμό πρωτοκόλλου και Προσκλήσεις του άρθρου 14 για προσκόμιση στα γραφεία της Υπηρεσίας φορολογικών βιβλίων και στοιχείων χρήσεων 2019- 2023. Σχετικά με τις παραπάνω προσκλήσεις και μετά από αλληπάλληλες επικοινωνίες της λογίστριας της προσφεύγουσας και προγραμματισμό «ραντεβού» με τον ελεγκτή της Υπηρεσίας, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία τα ζητηθέντα.

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε η παράβαση της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση λογιστικών αρχείων (βιβλίων), η οποία εξομοιώνεται εκ του νόμου με μη τήρηση αυτών και συντάχθηκε Σημείωμα Διαπιστώσεων - Κλήση προς Ακρόαση και Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, προκειμένου εντός 20 ημερών η προσφεύγουσα να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της επί της διαπιστωθείσας παράβασης τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά (e-κοινοποίηση) στις-2024. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της ανωτέρω προθεσμίας και δεν υπέβαλε έγγραφο υπόμνημα.

Απόρροια των ανωτέρω, ήταν η σύνταξη της από-2024 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου και η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι:

1. Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι δυνάμει τριών εντολών επιτόπιου ελέγχου διενεργήθηκε έρευνα και δε βρέθηκε η επιχείρηση της στη δηλωθείσα διεύθυνση, χωρίς όμως να αναφέρεται η ώρα που διενεργήθηκαν οι έλεγχοι ώστε να είναι εύκολη η ανταπόδειξη. Επιπρόσθετα, στην έκθεση ελέγχου αναγράφεται ότι στη οδό δεν υπήρχε άλλη ομοειδής επιχείρηση και ότι ελήφθησαν φωτογραφίες της ανωτέρω οδού όχι όμως και της οικοδομής με αριθμό του εσωτερικού της και του εξωτερικού της χώρου που στεγάζεται.

2. Της κοινοποιήθηκε η από/..... Πρόκληση του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 για προσκόμιση αντιγράφων ορισμένων βιβλίων και στοιχείων τα οποία προσκόμισε η λογίστρια της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., οι αρμόδιοι όμως υπάλληλοι ανέφεραν στη λογίστρια της ότι αναγκαία προϋπόθεση για την παραλαβή τους είναι η προσωπική παρουσία της προσφεύγουσας. Έτσι ορίστηκε νέο ραντεβού. Όπου η λογίστρια προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία που ζητήθηκαν και ενημέρωσε τους υπαλλήλους ότι η προσφεύγουσα έχει σοβαρό πρόβλημα και δεν μπορεί να προσέλθει στα γραφεία της Δ.Ο.Υ.. Μετά την κοινοποίηση της υπ. αριθ./..... ηλεκτρονικής πρόσκλησης ορίστηκε νέο ραντεβού στο οποίο προσήλθε μόνο η λογίστρια η οποία ενημέρωσε τους υπαλλήλους ότι έχει πρόβλημα να εξέλθει από το σπίτι της και η λογίστρια έστειλε νέα ηλεκτρονική επιστολή ενημερώνοντας τη φορολογική αρχή για το πρόβλημα που έχει να εξέλθει από το σπίτι της. Σε κανένα νόμο δεν αναφέρεται ότι αναγκαία προϋπόθεση για να δεχθεί η φορολογική αρχή τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της είναι η προσωπική παρουσία της ίδιας. Η ίδια μέσω της λογίστριας έθεσε άμεσα στη διάθεση της φορολογικής αρχής τα βιβλία και στοιχεία που της ζητήθηκαν. Στη συνέχεια όταν εκδόθηκε το προσωρινό σημείωμα διαπιστώσεων η ίδια ενημέρωσε τους υπαλλήλους ότι έχει όλα τα βιβλία και στοιχεία που της ζήτησαν και εκείνοι της απάντησαν ότι πρέπει να προσέλθει η ίδια στα γραφεία και δε θα τα δεχθούν από τη λογίστρια.
3. Δεν κλήθηκε πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, όπως ρητά προβλέπεται από το άρθρο 54 Ε του Ν.4987/2022 και το άρθρο 62 του ίδιου νόμου, ατομικά και προσωπικά να εκφράσει τις απόψεις της.
4. Για την επιβολή του προσβαλλόμενου προστίμου απαιτείται να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος και όχι απλώς δυσχερής ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, ενώ στην υπό κρίση περίπτωση τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της τέθηκαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής η οποία όμως αρνήθηκε να τα εξετάσει επιτάσσοντας την προσκόμιση τους αυτοπροσώπως από την προσφεύγουσα που πάσχει από ψυχική νόσο αγοροφοβία - Μικτή Αγχώδη Καταθλιπτική Διαταραχή, λόγος ο οποίος καθιστά απαγορευτική για την ίδια την έξοδο της από την οικία της και την υποβολή της σε αγχωτικές – καταθλιπτικές καταστάσεις. Για την απόδειξη της ανωτέρω διαταραχής η προσφεύγουσα προσκόμισε την από/2024 εξέταση – συνταγογράφηση της, καθώς και την τελευταία γνωμάτευση της παθήσεως της από ειδική ψυχοθεραπεύτρια, σύμφωνα με την οποία πάσχει από

5. Μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν Ημερολόγιο παραστατικών περιόδου από 09/01/2019 – 31/12/2022 και Μηνιαία κατάσταση βιβλίου Εσόδων Εξόδων περιόδου Ιανουαρίου 2019 – Δεκέμβριου 2022.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4987/2022 ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.
2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. **Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.** Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.
3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών

δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. 4. Οι ελεγκτικές ενέργειες των οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης εκτός των εγκαταστάσεων της υπηρεσίας τους, περιλαμβανομένων και των επιτόπιων ελέγχων, καθώς και οι συναλλαγές τους με φορολογούμενους εντός αυτών ή μέσω συστήματος τηλεπικοινωνίας, καταγράφονται με τη χρήση συστημάτων λήψης ή καταγραφής ήχου και εικόνας, για τη διασφάλιση της διαφάνειας της ελεγκτικής διαδικασίας, της αξιοπιστίας του αποδεικτικού υλικού και την αποφυγή της διαφθοράς. Υπεύθυνος επεξεργασίας δεδομένων ορίζεται η Α.Α.Δ.Ε., η οποία φυλάσσει το καταγραφέν οπτικοακουστικό υλικό για χρονική διάρκεια αντίστοιχη με αυτή του άρθρου 13. Το υλικό αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση και από τους φορολογούμενους, οι οποίοι αποκτούν πρόσβαση σε αυτό με αίτησή τους. ...».

Επειδή, όπως αναφέρεται στο Μητρώο του TAXIS η έδρα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας βρίσκεται στη επί της οδού και οι δηλωμένες δραστηριότητες της επιχείρησης της είναι οι ακόλουθες:

Κωδ. Δραστηρ.	Περιγραφή Δραστηριότητας	Έναρξη
43321006	Εργασίες τοποθέτησης μεταλλικών κουφωμάτων	
43342002	Εργασίες τοποθέτησης τζαμιών σε παράθυρα	
46731500	Χονδρικό εμπόριο τζαμιών	
46731507	Χονδρικό εμπόριο τζαμιών γενικά και κατόπτρων	

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛ.Π.) & του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)], με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, διενεργήθηκαν τρεις (3) διαδοχικοί επιτόπιοι έλεγχοι στη δηλωθείσα διεύθυνση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας επί της οδού, δυνάμει των εντολών, και και δε διαπιστώθηκε ποτέ η ύπαρξη επιχείρησης στη δηλωθείσα διεύθυνση και γενικώς, δε βρέθηκε κανένας χώρος που να προσομοιάζει με έδρα επαγγελματικής εγκατάστασης και στην οποία να υπάρχει η δυνατότητα διενέργειας οποιασδήποτε συναλλακτικής δραστηριότητας. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην οδό, πλησίον του αριθμού δεν υπήρχε και καμία άλλη ενεργή επιχείρηση κατασκευής και εμπορίας και ιδιαίτερα επιχείρηση εμπορίας τζαμιών. Ιδιαίτερα, κατά τη διενέργεια του ελέγχου που διενεργήθηκε στις λήφθηκαν φωτογραφίες όλου του παραπάνω δρόμου πλησίον του αριθμού

Αναφορικά με το χρόνο διενέργειας του κάθε ελέγχου αυτός αναφέρεται στο σώμα της κάθε εντολής ελέγχου. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ. αριθ., συντελέστηκε το χρονικό διάστημα και ώρα ... μ.μ. – .. π.μ., ο έλεγχος που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ. αριθ., συντελέστηκε στις ... και ώρα ... π.μ. – ... π.μ. και ο έλεγχος που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ. αριθ., συντελέστηκε στις και ώρα ... π.μ. – .. π.μ..

Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην έκθεση ελέγχου δεν καταγράφεται η ακριβής ώρα προσέλευσης του συνεργείου ελέγχου στη δηλωθείσα έδρα της ώστε να δύναται αυτή να ανταποδείξει την ύπαρξη της επιχείρησης στον χώρο αυτό, προβάλλεται παρελκυστικά, καθώς στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου καταγράφονται με ακρίβεια οι ελεγκτικές ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν, προκειμένου να εντοπιστεί η ελεγχόμενη επιχείρηση αυτές δε, απέβησαν άκαρπες, καθώς στη δηλωθείσα έδρα δεν δραστηριοποιείται επιχείρηση αυτού του αντικειμένου, όπως αποδεικνύεται ακόμη και με φωτογραφικό υλικό.

Η ελεγχόμενη προβάλλει τον αόριστο και ασαφή ισχυρισμό ότι στην έκθεση ελέγχου δεν καταγράφεται η ακριβής ώρα προσέλευσης του συνεργείου ελέγχου στη δηλωθείσα έδρα της, ώστε να δύναται αυτή να ανταποδείξει την ύπαρξη της επιχείρησης στον χώρο αυτό. Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός είναι αόριστος και ασαφής, Επισημαίνεται δε, ότι σε περίπτωση που η προσφεύγουσα θεωρούσε σημαντική πληροφορία το χρόνο διενέργειας των ελέγχων δυνάμει των ανωτέρω εντολών ελέγχου μπορούσε να ζητήσει αντίγραφα των εντολών ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Αναφορικά με το δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 ορίζονται τα ακόλουθα: «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 πρέπει να 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) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2, του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 ορίζονται τα ακόλουθα: **1.** Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. **2.** Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, στη σχετική από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛ.Π.) & του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)] της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα αναφέρονται αναλυτικά τα βήματα που ακολουθήθηκαν προκειμένου να προσκομιστούν τα απαιτούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της προσφεύγουσας προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος. Αναλυτικά αναφέρονται τα ακόλουθα:

Στις (μέσω του πληροφοριακού συστήματος της Υπηρεσίας (e-κοινοποίηση) κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση, η με αριθμό πρωτοκόλλου πρόσκληση άρθρου 14 [Αρ.

Καταχώρησης, Ημ/νία ανάρτησης, Ημ/νία Ανάγνωσης] με την οποία η ελεγχόμενη, κλήθηκε να προσκομίσει στα γραφεία της Δ.Ο.Υ.:

-ΦΩΤΟΑΝΤΙΓΡΑΦΑ ΤΩΝ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΤΠ, ΤΔΑ, ΑΛΣ Κ.Λ.Π) ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ, ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΑΠΟ 1/1/2023 ΕΩΣ 31/12/2023

-ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ, ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ, Κ.Λ.Π) ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΕΚΔΟΘΕΙΣΕΣ Α.Λ.Σ

Κατόπιν της παραπάνω πρόσκλησης, ακολούθησε σειρά επικοινωνιών (τηλεφωνικών και μέσω e-mail) μεταξύ της λογίστριας της ελεγχόμενης επιχείρησης κ. (η οποία εμφανίστηκε ως εκπρόσωπος της επιχείρησης) και της Δ.Ο.Υ. καταγεγραμμένες κατά ημερομηνία ως παρακάτω:

--2024 Ζητείται μέσω e-mail της παραπάνω λογίστριας, ολιγοήμερη παράταση για προσκόμιση των ζητηθέντων (λόγω φόρτου εργασίας) και δίδεται παράταση τηλεφωνικώς.
--2024 Πραγματοποιείται τηλεφωνική επικοινωνία (πρωτοβουλία του παρόντος ελέγχου) με την παραπάνω λογίστρια και "κλείνεται" ραντεβού για προσκόμιση των στοιχείων για την -2024 ώρα
Σε αυτήν την τηλεφωνική επικοινωνία καθίσταται σαφές από την πλευρά του παρόντος ελέγχου, ότι σε αυτό το ραντεβού θα πρέπει απαραίτητα να παρίσταται η ιδιοκτήτρια της επιχείρησης κ. προκειμένου να παράσχει διευκρινήσεις για τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής της (δεδομένης της μη εύρεσής της στην δηλωθείσα επαγγελματική εγκατάσταση). Στην προκαθορισμένη ώρα του ελέγχου δεν εμφανίζεται κανείς από πλευράς της επιχείρησης, ενώ σε τηλεφωνική επικοινωνία την ώρα "κλείνεται" νέο ραντεβού για την /2024 και την ίδια ώρα.
--2024 Δεν εμφανίζεται κανείς από πλευράς της επιχείρησης
--2024 Παρουσιάζεται στην διεύθυνση της Υπηρεσίας (και πάλι κατόπιν όχλησης) η λογίστρια κ. και ζητάει νέο ραντεβού για ημερομηνία η οποία θα "κλειστεί" μέσω νέου e-mail της. Από πλευράς της Δ/σης της επισημαίνεται και πάλι ότι στο ραντεβού θα πρέπει απαραίτητα να παρίσταται η ιδιοκτήτρια της ελεγχόμενης επιχείρησης.
--2024 Αποστέλλεται e-mail από την λογίστρια στην Υπηρεσία για ορισμό του ραντεβού το οποίο ορίζεται για την -2024.
--2024 Δεν εμφανίζεται κανείς από πλευράς της επιχείρησης
--2024 Κοινοποιείται (μέσω του πληροφοριακού συστήματος της Υπηρεσίας (e-κοινοποίηση) στην ελεγχόμενη επιχείρηση, η με αριθμό πρωτοκόλλου **Νέα Πρόσκληση άρθρου 14** [Αρ. Καταχώρησης, Ημ/νία ανάρτησης, Ημ/νία

Ανάγνωσης] με την οποία ζητήθηκε να προσκομισθούν στα γραφεία της Υπηρεσίας :

-Τα ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία με την αρχική πρόσκληση και επιπλέον :

-Τα τηρηθέντα Βιβλία της επιχείρησης για τα φορολογικά έτη 2019, 2020, 2021, 2022

- ...-2024 Αποστέλλεται e-mail από την λογίστρια στην Υπηρεσία μας για ορισμό νέου ραντεβού το οποίο ορίζεται για την -2024 (Γίνεται και πάλι μνεία για την παρουσία της ιδιοκτήτριας της επιχείρησης).
--2024 Δεν εμφανίζεται κανείς από πλευράς της επιχείρησης
--2024 Αποστέλλεται e-mail από την λογίστρια στην Υπηρεσία για ορισμό νέου ραντεβού το οποίο ορίζεται για την ... -2024 (Διενεργείται τηλεφωνική επικοινωνία μεταξύ της Δ/νσης της Υπηρεσίας και της παραπάνω λογίστριας)
--2024 Δεν εμφανίζεται κανείς από πλευράς της επιχείρησης
--2024 Αποστέλλεται e-mail από την λογίστρια στην Υπηρεσία μας για ορισμό νέου ραντεβού (λόγω ασθένειας)

Επειδή, βάσει των ανωτέρω είναι προφανές ότι ποτέ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία που της ζητήθηκαν στη Φορολογική Αρχή, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος, αν και της κοινοποιήθηκαν δύο προσκλήσεις του άρθρου του Ν.4987/2022, όπου η μία εξ αυτών αφορά τα βιβλία των ετών 2019 - 2022. Επισημαίνεται δε ότι ο ισχυρισμός της, ότι η ίδια προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία που της ζητήθηκαν άμεσα, είναι παντελώς αστήρικτος, καθώς δεν προσκομίζεται κανένα υποστηρικτικό έγγραφο. Η ίδια δε η προσφεύγουσα, στην από/2024 Αίτηση θεραπείας που υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, αναφέρει ότι η μη προσκόμιση των ζητηθέντων από εκείνη βιβλίων της ατομικής της επιχείρησης οφείλεται σε ελλιπή συνεννόηση μεταξύ της ίδιας και της λογίστριας της, σε μη άμεση γνώση της προσκόμισης των βιβλίων από την ίδια και σε απουσία της από την έδρα της επιχείρησης της, καθ' όλο το χρονικό διάστημα για αντικειμενικούς και προσωπικούς λόγους.

Ομοίως, ο ισχυρισμός της ότι ήθελε να τα προσκομίσει μέσω της λογίστριας της, αλλά ο έλεγχος απαίτησε να τα προσκομίσει η ίδια είναι ομοίως παντελώς αστήρικτος, καθώς δεν προσκομίζεται κανένα υποστηρικτικό έγγραφο. Σημειώνεται δε, ότι με την δεύτερη πρόσκληση ζητήθηκε και η παρουσία της προσφεύγουσας όχι για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, αλλά για την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την υπό έλεγχο συναλλαγή (ενδεικτικά αναφέρουμε τα πρόσωπα με τα οποία ήρθε σε επικοινωνία και συμφωνία, ύπαρξη

συμφωνητικών, τρόπο και χρόνο εκτέλεσης των εργασιών, προμηθευτές και μεταφορείς, τρόπο εξόφλησης τιμολογίου κ.α.), καθώς και για τη συνολική δραστηριότητα της επιχείρησης της, δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε να εντοπίσει την έδρα της επιχείρησης της στη δηλωθείσα διεύθυνση.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πάσχει από «Μικτή Αγχώδη Καταθλιπτική Διαταραχή» και για το λόγο αυτό δεν μπορούσε να μεταβεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προβάλλεται το πρώτον με την ενδικοφανή προσφυγή. Ακόμα και στο αίτημα θεραπείας που υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. δεν αναφέρει αυτή την πληροφορία. Η προσφεύγουσα έπρεπε να ενημερώσει τη φορολογική αρχή για το πρόβλημα της και να αποστείλει τα βιβλία και στοιχεία που της ζητήθηκαν με όποιον πρόσφορο τρόπο υποδείκνυε η φορολογική αρχή.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν.4987/2022 ορίζονται τα ακόλουθα: «4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του Ν.4987/2022 ορίζονται τα ακόλουθα: «1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. [4308/2014](#) (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά

ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. [4308/2014](#) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14, Φ.Η.Μ. και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α', εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.. 2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28. ...».

Επειδή, όπως αναφέρεται στη σχετική από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛ.Π.) & του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)], της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα σχετικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθ. **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) – Κλήση σε Ακρόαση** καθώς και τον με αρ. **Προσωρινό προσδιορισμό Προστίμου**, τα οποία και κοινοποίησε στην

προσφεύγουσα (μέσω του συστήματος της Υπηρεσίας e- Κοινοποίηση) στις ... [Αρ. Καταχώρησης, Ημ/νία ανάρτησης, Ημ/νία Ανάγνωσης .../2024] ("αναγνώσθηκε" την ίδια ημέρα) προκειμένου μέσα στην προθεσμία των είκοσι (20) ημερών, να υποβάλει γραπτώς ή και προφορικώς, εφόσον το επιθυμούσε, τις απόψεις της.

Ο χρόνος της νόμιμης προθεσμίας παρήλθε χωρίς η προσφεύγουσα να προβεί σε καμία ενέργεια, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

Βάσει των ανωτέρω, είναι προφανές ότι τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, η προσκόμιση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών μέρους εκ των ζητηθέντων Βιβλίων και Στοιχείων, ήτοι Ημερολόγιο παραστατικών περιόδου από .../2019 - .. /2022 και Μηνιαία κατάσταση βιβλίου Εσόδων Εξόδων περιόδου 2019 - 2022, δεν υποκαθιστά τη μη προσκόμιση τους ενώπιον της Φορολογικής Αρχής που διενήργησε τον έλεγχο δεδομένου ότι αφενός το γεγονός λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της οριστικής πράξης και αφετέρου η περιγραφόμενη παράβαση αφορά την περίπτωση μη προσκόμισης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή της με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε του Ν.4987/2022 διαχειριστικών περιόδων, 01/01/2020 - 31/12/2020, 01/01/2021 - 31/12/2021 και 01/01/2022 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε του Ν.4987/2022 διαχειριστικών περιόδων, 01/01/2020 - 31/12/2020, 01/01/2021 - 31/12/2021 και 01/01/2022 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο 90.000,00 (30.000,00 Χ3)	90.000,00	90.000,00

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.