



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18-07-2025

Αριθμός απόφασης: 2478

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312347

E-mail : ded.ath@aade.gr

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. Της 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία **07-04-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., με αντικείμενο δραστηριότηταςκαι με έδρα στο, ΤΚ....., κατά της υπ' αριθ./**12-03-2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53§11 & άρθρου 57§2 Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01/01/2024-31/12/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία **07-04-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./**12-03-2025** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53§11 & άρθρου 57§2 Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01/01/2024-31/12/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 112.426,53€ διότι δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμό πρωτοκόλλου/29-05-2024 πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων & στοιχείων) του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2021, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14, 27, 29 & 53§11 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.). Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 57§2 του ίδιου νόμου.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 06-02-2025 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./556596/28-05-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά αρχικά την μείωση του προστίμου ως προς το ελάχιστο πρόστιμο των 30.000,00€ που προβλέπει ο νόμος προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι είχαν υποβληθεί οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με αριθ. Πρωτ./19-09-2024 και οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με ανάλογα πρωτόκολλα. Στη συνέχεια, στην ίδια ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή επισυνάπτει την επομένη 08-04-2025 έγγραφο ως δεύτερη ενδικοφανή με την οποία ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Η εταιρεία υπέβαλε μετά την πρόσκληση τα πιο πάνω στοιχεία που της ζητήθηκαν ως προς τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ και
- Υπέβαλε όλες τις δηλώσεις που της ζητήθηκαν ως προς τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια...»

Επειδή, με τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 7 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, με τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή

β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό

σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του πρώτου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου. Η ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πραγματοποιείται: είτε α) με ανάρτησή τους στον λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία συνοδεύει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, είτε β) με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης....»

Επειδή, με το άρθρο 57 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2. 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, με την **Ε.2028/2023** διευκρινίζεται ότι: «**Β. Πρόστιμο μη τήρησης λογιστικών αρχείων** (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α ΚΦΔ). : « 3. Στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 90 Ν.4864/2021 (Α' 237), ορίζονται τα εξής: 3.1. 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 απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. 3.2. 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 απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. 3.3. 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. 3.4. Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. 3.5. 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. 4. Πεδίο εφαρμογής 4.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται, μετά το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μη τήρηση από πλευράς του ελεγχόμενου των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις λογιστικών αρχείων (βιβλίων). Συνεπώς, η φορολογική Αρχή, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, μπορεί να διαπιστώνει παραβάσεις και για το αμέσως προηγούμενο του ελέγχου φορολογικό έτος (και πάντως όχι προγενέστερο του έτους 2020) υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος διενεργείται σε χρόνο μεταγενέστερο του οριζόμενου από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 χρόνου σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4.2. Ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων για τους σκοπούς του άρθρου 54Ε ΚΦΔ νοούνται και:

4.2.1. Η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) εντός του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4.2.2. Η μη επίδειξη στον φορολογικό έλεγχο, για οποιονδήποτε λόγο, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) της περιόδου για την οποία έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 χρόνος ενημέρωσής τους για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4.3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου επισημαίνεται ότι ως λογιστικά αρχεία (βιβλία) νοούνται τα αρχεία (βιβλία) που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.4308/2014, ήτοι απλογραφικά βιβλία και διπλογραφικά βιβλία. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις του άρθρου 16 του Ν.4308/2014 (π.χ. ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων κ.λπ.) δεν περιλαμβάνονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) για τους σκοπούς του άρθρου 54Ε ΚΦΔ και συνεπώς τυχόν παρατυπίες στην σύνταξή τους δεν επισύρουν το πρόστιμο του άρθρου αυτού.

5. Υπολογισμός προστίμου

5.1. Ο υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. α' ΚΦΔ γίνεται με βάση το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου. Το πρόστιμο επιβάλλεται, για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η παράβαση. Επιβάλλεται ένα πρόστιμο ανά ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται παράβαση, του πλήθους των υποκαταστημάτων ή των δευτερευουσών δραστηριοτήτων που τυχόν ασκεί ο ελεγχόμενος.

5.2. Το ύψος του προστίμου ισούται με το 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων (πιο πρόσφατων προς τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου του έτους για το οποίο κατά τον χρόνο του ελέγχου δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το ανωτέρω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

5.3. Στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλει έστω και μία (1) δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα τρία (3) τελευταία φορολογικά έτη, παρά την ύπαρξη της

σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των λοιπών υποβληθεισών εντός των τριών τελευταίων φορολογικών ετών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

5.4. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα τρία τελευταία φορολογικά έτη ή έστω για κάποια από αυτά διότι δεν υπείχε σχετική υποχρέωση (π.χ. νεοσυσταθείσα εταιρεία), τότε το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των τυχόν λοιπών υποβληθεισών εντός των τριών τελευταίων φορολογικών ετών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

6. Σχέση με άλλες διατάξεις 6.1. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ, για τις παραβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού δεν επιβάλλεται και το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ (2.500 ευρώ) για παραβάσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ περί «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. άρθρο 62 παρ. 7 ΚΦΔ). 6.2. Η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ. Ειδικότερα, ακόμη κι αν δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ και δεν επιβάλλεται το πρόστιμο αυτό, εντούτοις δεν αποκλείεται η προσφυγή στις μεθόδους προσδιορισμού εσόδων του άρθρου 28 ΚΦΕ, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού, οι οποίες εξετάζονται αυτοτελώς. Αντίθετα, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώνει τη συνδρομή των προϋποθέσεων και επιβάλλει το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ διότι η μη τήρηση ή η μη ενημέρωση επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων ή δεν είναι δυνατός, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο, ο προσδιορισμός των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων τότε θα έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 28 ΚΦΕ.

7. Έναρξη ισχύος

7.1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 3 περ. α' Ν. 4714/2020 το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται για παραβάσεις που αφορούν στα φορολογικά έτη που λήγουν από 31.12.2020 και μετά. Συνεπώς, οι διενεργούμενοι έλεγχοι μπορούν να διαπιστώνουν παραβάσεις που αφορούν φορολογικά έτη από το 2020 και εφεξής και όχι παλαιότερα έτη. ...

7.2. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 90 Ν.4864/2021, οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους, καταλαμβάνουν και υποθέσεις για τις οποίες μέχρι τις 29.11.2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου. Συνεπώς, εφόσον μέχρι και την 29.11.2021 έχει διαπιστωθεί η μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ και δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο εφαρμόζοντας τα ανώτατα όρια που ορίζονται στην υπόψη περίπτωση....

Ε. Προθεσμία επιβολής του προστίμου του άρθρου 54Ε ΚΦΔ.

16. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων των περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28 ΚΦΔ.

Σε περίπτωση που η διαπίστωση της παράβασης γίνεται από διαφορετική ελεγκτική υπηρεσία από αυτήν που εκδίδει την οικεία πράξη επιβολής προστίμου, συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου και διαβιβάζεται αμελλητί στην υπηρεσία που θα εκδώσει την πράξη, ώστε η έκθεση ελέγχου να κοινοποιηθεί μαζί με την πράξη επιβολής προστίμου στον φορολογούμενο.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο έλεγχος με την με αρ.πρωτ./29-05-2024 πρόσκληση ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει εντός δέκα (10) ημερών τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία φορολογικού έτους 2021. Η κοινοποίηση της ως άνω πρόσκλησης έλαβε χώρα στις 29-05-2024, ήτοι απεστάλη με ηλεκτρονικό τρόπο (e-κοινοποίηση) στην ηλεκτρονική διεύθυνση που η προσφεύγουσα έχει δηλώσει στην ΑΑΔΕ. Το ανωτέρω έγγραφο η προσφεύγουσα το ανέγνωσε την 06-08-2024. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 5104/2024, η κοινοποίησή της προσβαλλόμενης πράξεως θεωρείται ότι συντελέστηκε στις 10-06-2024, ήτοι μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 06-02-2025 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, προκύπτει ότι η εν λόγω φορολογική αρχή κοινοποίησε νόμιμα στις 10-06-2024 στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ./29-05-2024 πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων και στοιχείων της εντός δέκα (10) ημερών έτους 2021.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της ενδικοφανής προσφυγής δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε τα αιτούμενα στοιχεία στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

Επειδή, από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση διάθεσης στοιχείων. Στη συνέχεια, ο έλεγχος προσπάθησε να προσδιορίσει το εισόδημα της ελεγχόμενης οντότητας με κάθε διαθέσιμο στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. Ωστόσο, **δεν ήταν δυνατό να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2021** καθώς υπήρχαν διαφορές μεταξύ εγκεκριμένων εγγραφών στο MyData και των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Επειδή επομένως, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, στην περίπτωση που έχει παρέλθει η ημερομηνία υποβολής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η μη προσκόμιση λογιστικών αρχείων ισοδυναμεί με μη τήρηση αυτών. Ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο περί μη προσκόμισης βιβλίων που αφορούσε το φορολογικό έτος 2021, καθώς αποτελεί παράβαση του ΚΦΔ για την οποία έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024.

Επειδή, την 04-11-2024 συντάχθηκε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε) και ο με αριθ. Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου (Π.Π.Π.), με τον οποίον επιβλήθηκε

στη προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 112.426,53€ (=749.510,22*15%). Για τον υπολογισμό του προστίμου λήφθηκαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020 ποσού 749.510,22€, με το σκεπτικό ότι η προσφεύγουσα είχε υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 και δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021 & 2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2028/2023, 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 (πιο πρόσφατων προς τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ωστόσο σύμφωνα τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τα συνημμένα στοιχεία στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, προκύπτει ότι, πριν την έκδοση του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, είχε προβεί σε εκπρόθεσμη υποβολή αρχικών δηλώσεων για το έτος 2021 την 20-09-2024 και για τα έτη 2022 και 2023 την 25-09-2024. Συγκεκριμένα, υπέβαλε τις κάτωθι δηλώσεις:

Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Α/Α Δήλωσης	Ημερομηνία Παραλαβής	Είδος Δήλωσης	Φορολογική Περίοδος	Ακαθάριστα Έσοδα χρήσης
2231 - ΤΡΙΠΟΛΗΣ		20/9/2024	ΑΡΧΙΚΗ	01/01/2021 - 31/12/2021	127.328,47
2231 - ΤΡΙΠΟΛΗΣ		25/9/2024	ΑΡΧΙΚΗ	01/01/2022 - 31/12/2022	218.585,39
2231 - ΤΡΙΠΟΛΗΣ		25/9/2024	ΑΡΧΙΚΗ	01/01/2023 - 31/12/2023	0,00

Επειδή, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, η διαπίστωση της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων έγινε με το αριθ./04-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε) σε χρόνο μεταγενέστερο από τη δήλωση των ανωτέρω φορολογικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2021, 2022 και 2023 ανέρχονταν σε 127.328,47€, 218.585,39€ και 0,00€ αντίστοιχα. Άρα, ο μέσος όρος της τελευταίας τριετίας ανέρχεται σε $115.304,62\text{€} \left(= \frac{127.328,47 + 218.585,39 + 0,00}{3} \right)$ και το ύψος του προστίμου ισούται με το 15% του μέσου όρου αυτού, ήτοι 17.295,69€ (=115.304,62*15%).

Επειδή ωστόσο, η διάταξη του άρθρου 57§2 του Ν.5104/2024 θέτει ως κατώτατο όριο προστίμου το ποσό των 30.000,00€, για κάθε ελεγχόμενο έτος για επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικό σύστημα βιβλίων. Για το λόγο αυτό, το πρόστιμο πρέπει να υπολογισθεί στο ποσό των 30.000,00€.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία **07-04-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 57§2 ν.5104/2024	112.426,53	30.000,00

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.