



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1154

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της 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 υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19-1-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:, με έδρα στην κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. Περίοδος	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1	...../2022	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	18,24€
2	...../2022	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	85.707,77€
3	...../2022	Φ.Π.Α.	01/01/2016 - 31/12/2016	88.927,93€

4	...../2022	Φ.Π.Α.	01/01/2017 - 31/12/2017	58.192,52€
5	...../2022	Πρόστιμο άρθρου 54Ε του ΚΦΔ	2016	30.000,00€
6	...../2022	Πρόστιμο άρθρου 54Ε του ΚΦΔ	2017	30.000,00€

του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 20-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 07/04/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου κατόπιν της με αριθ./07-03-2023 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

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

Επί της από 19-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 12,16€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης ποσού 6,08€, ήτοι συνολικό ποσό 18,24€.

Με την με αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 57.138,51€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης ποσού 28.569,26€, ήτοι συνολικό ποσό 85.707,77€.

Με την με αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ από πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 55,25€, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού ποσού 59.291,93€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 29.636,00€, ήτοι συνολικό ποσό 88.927,93€.

Με την με αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από το ποσό των 767,80€ στο ποσό των 124,21€ και προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού ποσού 38.795,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 19.397,52€, ήτοι συνολικό ποσό 58.192,52€.

Με την με αριθ./2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54Ε του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 2016, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54^Ε παρ.1 του ΚΦΔ, καθώς δεν ανταποκρίθηκε, όπως είχε υποχρέωση, στο με αρ. πρωτ./18/10/2022 Αίτημα χορήγησης πληροφοριών άρθρου 14 παρ. 1 του ΚΦΔ της ανωτέρω φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε τις ζητούμενες πληροφορίες και στοιχεία εντός της ταχθείσας προθεσμίας.

Με την με αριθ./2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54Ε του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54^Ε παρ.1 του ΚΦΔ, καθώς δεν ανταποκρίθηκε, όπως είχε υποχρέωση, στο με αρ. πρωτ./18/10/2022 Αίτημα χορήγησης πληροφοριών άρθρου 14 παρ. 1 του ΚΦΔ της ανωτέρω φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε τις ζητούμενες πληροφορίες και στοιχεία εντός της ταχθείσας προθεσμίας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθμό/14.10.2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου αφορώσα μερικό φορολογικό έλεγχο φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017. Με το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου/18-10-2022 Αίτημα χορήγησης πληροφοριών άρθρου 14 του ν.4172/2013 ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου εντός πέντε ημερών (5) τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία περιόδου 01.01.2016-31.12.2017. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα της Φορολογικής Αρχής εντός του προβλεπόμενου χρόνου. Δεδομένης της μη διάθεσης από την προσφεύγουσα στον έλεγχο, των λογιστικών αρχείων και στοιχείων της, καθώς και της μη δημοσίευσης στο ΓΕΜΗ των οικονομικών καταστάσεων, η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό αποτελεσμάτων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις ελεγχόμενες περιόδους, κατά τα διαθέσιμα στοιχεία φυσικού και ηλεκτρονικού αρχείου της εν λόγω Υπηρεσίας και κατόπιν των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν καθώς και της διαπιστωθείσης παράβασης της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων συνετάγη το με αριθμό πρωτ./09-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων με προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς. Επί του ως άνω σημειώματος, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εν συνεχεία συντάχθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2022 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Κ.Φ.Δ. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την αναπομπή της υπόθεσης στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους, να αποσταλεί στην Υπηρεσία μας το σχετικό της πόρισμα και την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως την μεταρρύθμιση αυτών προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Με την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή είναι απολύτως δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και η εξαγωγή άμεσου λογιστικού αποτελέσματος, σε σχέση με την φορολογία εισοδήματος, για το σύνολο των ελεγχόμενων περιόδων. Με βάση τα προσκομιζόμενα βιβλία και στοιχεία και τα προσαγόμενα αποδεικτικά στοιχεία και παραστατικά, το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα, κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, δύναται ευχερώς να επιβεβαιωθεί ότι αποτυπώνεται με ακρίβεια στις φορολογικές δηλώσεις.

2) Με την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και η αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, που αφορούν τη φορολογία ΦΠΑ, για το σύνολο των ελεγχόμενων χρήσεων και φορολογικών περιόδων. Με βάση τα προσκομιζόμενα βιβλία και στοιχεία προκύπτει κατά τρόπο σαφή, ότι οι φορολογικές δηλώσεις είναι ακριβείς και πρέπει να αναγνωρισθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που περιλαμβάνεται στις υποβληθείσες δηλώσεις.

3) Η εταιρεία έχει διακόψει τη δραστηριότητα της τους τελευταίους μήνες, η έδρα της εταιρείας παραμένει κλειστή από τα μέσα του έτους 2022, ως τούτο προκύπτει και από την προσκομιζόμενη αλληλογραφία με το Υπουργείο Ανάπτυξης, το οποίο και είχε ενημερωθεί ότι η εταιρεία θα παραμείνει κλειστή και πρόκειτο να τεθεί σε εκκαθάριση. Στην έδρα της εταιρείας, δεν βρέθηκε κανείς και ήταν κλειστά τα γραφεία και η ελεγκτική αρχή γνώριζε ότι δεν είχε παραληφθεί η εντολή ελέγχου ούτε το αίτημα παροχής πληροφοριών και για τον λόγο αυτό δεν υπήρξε ανταπόκριση στη σχετική πρόσκληση. Συνεπώς με την παρούσα προσκομίζονται τα βιβλία και στοιχεία αιτείται την αναπομπή της υπόθεσης στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποσταλεί στην Υπηρεσία μας το σχετικό της πόρισμα.

4) Μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου τους άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, καθόσον η συγκεκριμένη κύρωση δεν εφαρμόζεται για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη (2016 και 2017), σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. Όπως ευχερώς συνάγεται από την απλή ανάγνωση του άρθρου 101 Ν.4714/2020 το πρόστιμο αυτό δεν επιβάλλεται για φορολογικά έτη που λήγουν πριν την 31.12.2020, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, όπου ελέγχονται τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Επομένως, αν πράγματι πρέπει να επιβληθεί στην παρούσα περίπτωση πρόστιμο για την μη ανταπόκριση στο υπ' αριθ./18/10/2022 αίτημα του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, τότε το προβλεπόμενο πρόστιμο είναι αυτό του άρθρου 54 του ΚΦΔ ανερχόμενο στο ποσό των 500,00€, ως ακριβώς συνομολογείται εξάλλου και στη σχετική παράγραφο του ως άνω αιτήματος παροχής πληροφοριών της ελεγκτικής αρχής.

Επειδή η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ βιβλία και στοιχεία, τα οποία όπως προέκυψε από το με αριθμ. πρωτ.ΕΞ 2023/14.1.2013 (ΔΕΔ/22.2.2023) έγγραφο του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, παρέμειναν στην εν λόγω υπηρεσία.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/07-03-2023 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης/07-03-2023 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προσκομιζόμενα με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή, να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμα και εφόσον από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιούνταν τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου να επαναπροσδιορίζονταν οι φορολογικές υποχρεώσεις εντός τριάντα (30)εργάσιμων ημερών. Το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το με αριθμ. πρωτ. 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ. ΤΜ. ΨΗΦ. ΟΡΓ ΕΞ 2023 διαβίβασε στην Υπηρεσία μας την με ημερομηνία θεώρησης 07/04/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου κατόπιν της αναπεμπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας.

Επειδή στο πόρισμα της ως άνω έκθεσης ως προς τη φορολογία εισοδήματος αναφέρεται ότι από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν, δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ως εκ τούτου τα τηρηθέντα βιβλία κρίθηκαν ως ειλικρινή. Ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την

<p>εκπεσθέντα ποσά επαναφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης με την μορφή της λογιστικής διαφοράς. Ήτοι λογιστική διαφορά ευρώ 12.000,00 Μείον δηλωθείσα λογιστική διαφορά 0,00 Λογιστική διαφορά ελέγχου 12.000,00</p>	
<p>2. Λογ.62.04.00.000 Ενοίκιο Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκε το ενοίκιο του υποκ/τος για ποσό 7.200,00 €, το οποίο η προσφεύγουσα δεν το εξόφλησε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής αλλά με ταμειακή κίνηση. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το ποσό αυτό για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα , σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.β του άρθρου 23ν.4172/2013 και τα εκπεσθέντα ποσά επαναφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης με την μορφή της λογιστικής διαφοράς. Ήτοι λογιστική διαφορά ευρώ 7.200,00 Μείον δηλωθείσα λογιστική διαφορά 0,00 Λογιστική διαφορά ελέγχου 7.200,00</p>	7.200,00
<p>3. Λογ.62.04.00.002 Ενοίκιο Κεντρικού Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκε το ενοίκιο του κεντρικού καταστήματος για το 2017 για ποσό 5.064,00€ το οποίο η προσφεύγουσα δεν το εξόφλησε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής αλλά με ταμειακή κίνηση . Για το λόγο αυτό ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το ποσό αυτό για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα , σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.β του άρθρου 23ν.4172/2013 και τα εκπεσθέντα ποσά επαναφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης με την μορφή της λογιστικής διαφοράς. Ήτοι λογιστική διαφορά ευρώ 5.064,00 Μείον δηλωθείσα λογιστική διαφορά 0,00 Λογιστική διαφορά ελέγχου 5.064,00</p>	5.064,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	24.264,00

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 07/04/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου κατόπιν της αναπεμπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας ο έλεγχος προσδιόρισε το αποτέλεσμα λογιστικώς ως ακολούθως:

	2016	2017
Ζημία βάσει Ισολογισμού:	-113.775,43	-97.963,92
Μείον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	29.558,47	21.175,72
Ζημία μετά φορολ. αναμόρφωση	-84.216,96	-76.787,90
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	31.499,80	24.264,00
Ζημίες βάσει ελέγχου:	-52.717,16	-52.523,90
Ζημίες προηγ. Χρήσεων	-355.752,08	-408.469,24
Ζημία φορολογική μετά από έλεγχο	-408.469,24	-460.993,14
Μείον φόρος που αποδόθηκε:	0,00	0,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗ:	0,00	0,00

Επειδή στην από 20/12/2022 οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι από τη διενέργεια ελέγχου για την ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι έγινε συμψηφισμός παρακρατηθέντων φόρων χωρίς να προσκομιστούν οι σχετικές βεβαιώσεις και συνεπώς για το φορολογικό έτος 2016 ποσού 12,16€ και για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 12,41€ δεν συμψηφίστηκαν από τον

έλεγχου. Με τημε ημερομηνία θεώρησης 07/04/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου κατόπιν της αναπεμπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας ως προς την ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση αναφέρεται ότι δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

Επειδή στο πόρισμα της με ημερομηνία θεώρησης 07/04/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου κατόπιν της αναπεμπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας ως προς το ΦΠΑ αναφέρεται ότι για τα φορολογικά έτη 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.Επιπλέον, αναφέρεται ότι δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες σχετικά με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και τις λοιπές υποχρεώσεις της προσφεύγουσας και συνεπώς αυτές περαιώνονται ως ειλικρινείς.

Επειδή η Υπηρεσία μας αποδέχεται το Πόρισματης με ημερομηνία θεώρησης 07/04/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής κατόπιν της αναπεμπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας.

Ως προς τον 4^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.»του ΚΦΔ:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2028/2023 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν.4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ»:

«ΠΕΡΙΛΗΨΗ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ (ν. 4987/2022) αναφορικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο για α) μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και β) μη διαφύλαξη ή μη προσκόμιση, κατόπιν πρόσκλησης, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων και η αντιμετώπιση ζητημάτων σχετικά με την επιβολή των προστίμων των εν λόγω διατάξεων.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Οι διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ (ν. 4987/2022) εφαρμόζονται σε φυσικά και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ οι οποίες προβλέφθηκαν με το άρθρο 101παρ. 2 του ν. 4714/2020, ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο για α) μη τήρηση λογιστικών αρχείων και β) μη διαφύλαξη ή μη προσκόμιση, κατόπιν πρόσκλησης, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ. Ειδικότερα:

A. Γενικά

1. Οι διατάξεις του άρθρου 54ΕΚΦΔ εφαρμόζονται στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Την ιδιότητα του ελεγχόμενου έχει το πρόσωπο ή η οντότητα στα οποία, κατά τον κρίσιμο χρόνο διαπίστωσης των προβλεπόμενων στο άρθρο αυτό παραβάσεων έχει κοινοποιηθεί (i) σχετική εντολή ελέγχου του άρθρου 25ΚΦΔ ή (ii) πρόσκληση του άρθρου 14ΚΦΔ στο πλαίσιο εκτέλεσης εντολής διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

2. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις και ιδίως όταν ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίνεται στην πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για την προσκόμιση λογιστικών αρχείων του και είναι εξαιρετικά δυσχερής ο προσδιορισμός της έκτασης της συναλλακτικής δράσης αυτού καθώς και των συνθηκών λειτουργίας του.

B. 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 54ΕΚΦΔ 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, ανεξαρτήτως 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 ίδιου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. άρθρο 62 παρ. 7ΚΦΔ).

6.2. Η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή του άρθρου 54ΕΚΦΔ. 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.

Παράδειγμα: Σε οντότητα με φορολογικό έτος 01.01 - 31.12, ο έλεγχος έλαβε χώρα κατά τον μήνα Ιούλιο 2022. Δεδομένου ότι κατά τον χρόνο αυτό είχε παρέλθει η προθεσμία κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του έτους 2021, η Φορολογική Διοίκηση μπορούσε να διαπιστώσει παραβάσεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 και όχι για παλαιότερα φορολογικά έτη. Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό της βάσης υπολογισμού του προστίμου θα ληφθεί υπόψη ο μέσος όρος των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα των φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020, δεδομένου ότι δεν είχε παρέλθει κατά τον χρόνο του ελέγχου η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021. Αν ο ίδιος έλεγχος πραγματοποιηθεί τον Δεκέμβριο 2022, ισχύουν τα ανωτέρω με τη διαφοροποίηση ότι, για τον υπολογισμό της βάσης του προστίμου, θα ληφθεί υπόψη ο μέσος όρος των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα των φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021, δεδομένου ότι θα έχει παρέλθει, κατά τον χρόνο του ελέγχου, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021.

7.2. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 90 του 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 54ΕΚΦΔ και δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο εφαρμόζοντας τα ανώτατα όρια που ορίζονται στην υπόψη περίπτωση.

8. Μη επιβολή προστίμου

8.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ δεν επιβάλλεται εφόσον η μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) 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. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ως «πρόσφορο μέσο» νοείται οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφορία μπορεί, χωρίς εξαιρετική δυσχέρεια, να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση της έκτασης της συναλλακτικής δράσης του ελεγχόμενου (π.χ. στοιχεία από καταστάσεις του άρθρου 14 παρ.3 ΚΦΔ έως και το έτος 2020, για δραστηριότητες χονδρεμπορίου ή στοιχεία που είναι διαθέσιμα στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA για τα έτη 2021 και εφεξής, επιχειρηματικές συναλλαγές κυρίως μέσω τραπεζικών μέσων ή ηλεκτρονικών πλατφορμών κ.λπ.). Επιπλέον, λαμβάνεται πάντοτε υπόψη και η διαθεσιμότητα των στοιχείων ή πληροφοριών κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όπως αυτή προκύπτει από τις προθεσμίες υποβολής δηλώσεων, σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων κ.ο.κ. Δε θεωρείται ότι δεν υπάρχουν πρόσφορα μέσα στην περίπτωση που στοιχεία και πληροφορίες νομίμως δεν υφίστανται κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου. Ο

τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης διενεργείται με βάση τις κείμενες διατάξεις, ενώ η αναφορά στο άρθρο 54Ε ΚΦΔ στον προσδιορισμό του εισοδήματος με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο δε συνιστά σε καμία περίπτωση νέο τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

8.2. Ενδεικτικές περιπτώσεις μη επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. α'ΚΦΔ:

8.2.1. Όταν το πρόσωπο ή η οντότητα δεν τηρεί τα «λοιπά λογιστικά αρχεία», που αναφέρονται στο άρθρο 4 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ λόγω «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. παρ. 1 περ. η' του ίδιου άρθρου). Διευκρινίζεται ότι η παράβαση περιλαμβάνεται στην έννοια της μη τήρησης βιβλίων στο κεφάλαιο IV της ΠΟΛ.1026/2018.

8.2.2. Στην περίπτωση τήρησης κατώτερου από το οριζόμενο με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 λογιστικού συστήματος από τον υπόχρεο. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ λόγω «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. παρ. 1 περ. η' του ίδιου άρθρου), όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1026/2018.

8.2.3. Στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραλείψεις, πλημμέλειες και παρατυπίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του άρθρου 16 του ν. 4308/2014 (π.χ. ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων κ.λπ.) καθόσον οι εν λόγω καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται στην έννοια των λογιστικών αρχείων (βιβλίων).

8.2.4. Σε περίπτωση διαπίστωσης παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων, όπως είναι π.χ. η πλημμελής τήρηση αυτών λόγω μη καταχώρησης μέρους εκ του συνόλου των εκδοθέντων και ληφθέντων παραστατικών μέχρι το πέρας της προθεσμίας που ορίζεται για την ενημέρωση των βιβλίων (σχετ. παρ.1γ' του άρθρου 6 του ν. 4308/2014), ήτοι μέχρι τον χρόνο που απαιτείται για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τα οποία εν τέλει προσκομίζονται στην ελεγκτική αρχή μετά από την πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ και διαπιστώνεται ότι είναι δυνατός ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων.

.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,

.....»

Επειδή στις/2022 και/2022 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου αρ. 54Ε του ΚΦΔ φορολογικών περιόδων 2016 και 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη υπέπεσε στην παράβαση του άρθρ 54Ε παρ.1 περ. δ' του ΚΦΔ, καθώς δεν

ανταποκρίθηκε, όπως είχε υποχρέωση, στο με αρ. πρωτ./18/10/2022 Αίτημα χορήγησης πληροφοριών άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 και δεν προσκόμισε τις ζητούμενες πληροφορίες και στοιχεία εντός της ταχθείσας προθεσμίας.

Επειδή το πρόστιμο του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ περιλαμβάνει μόνο δυο περιπτώσεις (α' και β') όπως αυτές αναφέρονται ανωτέρω.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι εκ παραδρομής στις προσβαλλόμενες πράξεις αναγράφεται ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση του άρθ. 54^Ε παρ.1 περ. δ' του ΚΦΔ, αντί να αναγράφεται ότι υπέπεσε στην παράβαση του άρθ. 54^Ε παρ.1 περ. α' του ΚΦΔ.

Επειδή σύμφωνα με τις διευκρινήσεις της Ε.2028/2023 το πρόστιμο του άρθρου 54^Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται για παραβάσεις που αφορούν στα φορολογικά έτη που λήγουν από 31.12.2020 και μετά, ως εκ τούτου για την μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας στο με αρ. πρωτ./18/10/2022 Αίτημα χορήγησης πληροφοριών άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο της ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου εντός πέντε (5) ημερών τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της περιόδου 01/01/2016-31/12/2017, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54^Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ και με την παρούσα οι προσβαλλόμενες πράξεις τροποποιούνται και εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 περ. δ' και παρ.2 περ δ' του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 19-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ: και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. Περίοδος
1	...../2022	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2016 – 31/12/2016
2	...../2022	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2017 – 31/12/2017
3	...../2022	Φ.Π.Α.	01/01/2016 – 31/12/2016
4	...../2022	Φ.Π.Α.	01/01/2017 – 31/12/2017
5	...../2022	Πρόστιμο άρθρου 54 ^Ε του ΚΦΔ	2016
6	...../2022	Πρόστιμο άρθρου 54 ^Ε του ΚΦΔ	2017

του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1) Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2022) φορολογικού έτους 01/01/2016 – 31/12/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέα κέρδη				
ή ζημία	439.969,04	14.666,16	408.469,24	31.499,80

Φόρος	Πιστωτικό ποσό	12,16		12,16	
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		66,60	66,60	66,60	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		13,32	13,32	13,32	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.600,00	1.600,00	1.600,00	
Πιστωτικό ποσό παρ. 6 άρθρου3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/ μη δήλωσης			6,08		
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/ μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλος χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.667,76	1.686,00	1.667,76	0,00
	για επιστροφή				

2) Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2022) φορολογικού έτους 01/01/2017 - 31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέα κέρδη			196.986,55	0,00	
ή ζημία		516.756,94		460.993,14	55.763,80
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	12,41		12,41	
	Χρεωστικό ποσό		57.126,10	0,00	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		66,60	66,60	66,60	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		13,32	13,32	13,32	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.600,00	1.600,00	1.600,00	
Πιστωτικό ποσό παρ. 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/ μη δήλωσης			28.569,26		
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/ μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλος χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων,	για καταβολή	1.667,51	87.375,28	1.667,51	0,00

τελών και εισφορών	για επιστροφή				
--------------------	---------------	--	--	--	--

3) Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2022) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ(1)	ΕΛΕΓΧΟΥ(2)	ΔΕΔ(3)	ΔΙΑΦΟΡΑ(3-1)
Σύνολο φόρου για καταβολή			88.927,93	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	55,25		55,25	0,00
	για επιστροφή				

4) Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2022) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ(1)	ΕΛΕΓΧΟΥ(2)	ΔΕΔ(3)	ΔΙΑΦΟΡΑ(3-1)
Σύνολο φόρου για καταβολή			58.192,52	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	767,80	124,21	767.80	0,00
	για επιστροφή				

5) Πρόστιμο ΚΦΔ (Αρ. Πράξης/2022) φορολογική περίοδος: 2016:500,00€

6) Πρόστιμο ΚΦΔ (Αρ. Πράξης/2022) φορολογικού έτους 2017:500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/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.