



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 06/04/2023

Αριθμός απόφασης: 726

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 (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.

...../27.10.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2022, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./27.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2022, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ.....ΕΙ2023ΕΜΠ/06.03.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2023ΕΜΠ/06.03.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./27.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο γυναικείων ενδυμάτων) για το φορολογικό έτος 2022, πρόστιμο 2.600,00€, λόγω α) μη υποβολής δήλωσης μεταβολής δραστηριότητας για την άσκηση λιανικού εμπορίου υποδημάτων, με αλληλογραφία ή μέσω διαδικτύου, δη δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, παράβασης που επισύρει την κύρωση της παρ. 1^α του άρθρου 54 και της παρ. 2^α του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ήτοι 100,00€ και β) μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις, δη μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), παράβασης που επισύρει την προβλεπόμενη από τις παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωση, ήτοι 2.500,00€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 27/10/2022 έκθεσης ελέγχου επί διαδικαστικών παραβάσεων (ν.4174/2013) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2022 εντολής του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμος ο διενεργηθείς έλεγχος. Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί εκπρόθεσμης προσκόμισης των λογιστικών αρχείων.
2. Παράνομες οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Τα αποτελέσματα του ελέγχου βασίζονται σε υπεύθυνη δήλωση τρίτου προσώπου (του συζύγου της) για το μέσο ποσοστό μικτού κέρδους το οποίο ενήργησε χωρίς εξουσιοδότηση από την ίδια.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Έλλειψη αιτιολογίας των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 3 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «α. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρχείωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, 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 απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά. Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι.

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την

περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. Επίσης, ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1026/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, ...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα

γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 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...».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ανωτέρων νόμου ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα...».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ./15.03.2022 πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και στοιχείων. Η προσφεύγουσα, διά του συζύγου της, προσκόμισε τα σχετικά φορολογικά στοιχεία, δίχως να συμπεριλάβει τα αντίγραφα των λογιστικών αρχείων της και συντάχθηκε το υπ' αριθ. πρωτ./11.05.2022 πρακτικό συνάντησης. Λόγω της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε τα οριζόμενα από τα ΕΛΠ λογιστικά αρχεία και εξ αυτού του λόγου δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 του ν.4174/2013 υποχρεώσεις. Ακολούθως, συντάχθηκε το υπ' αριθ./13.09.2022 σημείωμα διαπιστώσεων (άρθρου 28 ν.4174/2013) με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Κατόπιν ηλεκτρονικής κοινοποίησης του υπ' αριθ./13.09.2022 σημειώματος διαπιστώσεων (άρθρου 28 ν.4174/2013), στις 13/09/2022, στην προσφεύγουσα, ο λογιστής της απέστειλε με ηλεκτρονική αλληλογραφία, αρχικά, στις 15/09/2022, τα λογιστικά αρχεία της φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 04/08/2016 και ακολούθως, στις 20/09/2022, το σύνολο των λογιστικών αρχείων. Επιπροσθέτως, επί του ανωτέρω

σημειώματος, η προσφεύγουσα υπέβαλε, εκπροθέσμως, μέσω του λογιστή της , στις 11/10/2022, το υπ' αριθ. πρωτ. /2022 υπόμνημά της, ήτοι μετά την παρέλευση της εικοσαήμερης προθεσμίας της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, με συνημμένα τα αρχεία απογραφών, μισθοδοσιών και παγίων των ελεγχόμενων ετών 2016 και 2017. Με το ανωτέρω υπόμνημα η προσφεύγουσα ζητούσε να γίνει αυτό δεκτό και να εκτιμηθούν τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία υποστηρίζοντας ότι λόγοι ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα σοβαρό θέμα ιατρικής φύσεως της συζύγου του λογιστή εμπόδισε τον τελευταίο να προσκομίσει εγκαίρως όλα τα λογιστικά αρχεία. Η ελεγκτική αρχή δεν έκανε δεκτό το αίτημά της με το αιτιολογικό ότι ουδέποτε η προσφεύγουσα αιτήθηκε την παράταση των προθεσμιών και ότι οι λόγοι ανωτέρας βίας δε συνέτρεχαν στο πρόσωπό της, συντάσσοντας, στις 27/10/2022, την σχετική έκθεση ελέγχου και εκδίδοντας αυθημερόν την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ο διενεργηθείς έλεγχος είναι μη νόμιμος υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της το σύνολο των λογιστικών αρχείων της ατομικής της επιχείρησης που προσκόμισε πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι το σύνολο των βασικών λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, όπως αυτά ορίζονται από την παρ. 12 του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ήτοι τα βιβλία εσόδων – εξόδων, προσκομίστηκαν στις 20/09/2022, όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου, ήτοι εντός 7 ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, το δε υπόμνημά της με συνημμένα τα αρχεία απογραφών, μισθοδοσιών και παγίων στις 11/10/2022, ήτοι σε σύντομο διάστημα (7 ημερών) από την παρέλευση της εικοσαήμερης προθεσμίας του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και σε κάθε περίπτωση 16 ημέρες πριν την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου, στις 27/10/2022. Επομένως, υφίστατο επαρκές χρονικό διάστημα για την ελεγκτική αρχή προκειμένου να συνεκτιμήσει τα νέα στοιχεία, να διενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις, να συντάξει την έκθεση ελέγχου, να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου και να την κοινοποιήσει, εντός εύλογου χρόνου, καθώς δεν τίθετο άμεσα θέμα παραγραφής.

Επιπροσθέτως, για την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης περί μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις, η μη ανταπόκριση ή η εκπρόθεσμη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων (άρθρου 14 παρ. 2 ν.4174/2013) δε συνιστά μη τήρηση αξιόπιστου

λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί πλημμελειών κατά την ελεγκτική διαδικασία, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει παρελκυστικά τους λοιπούς ισχυρισμούς που αναφέρονται σε οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που δεν αποτελούν αντικείμενο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα αναφορικά με την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης μεταβολής δραστηριότητας για την άσκηση λιανικού εμπορίου υποδημάτων, με αλληλογραφία ή μέσω διαδικτύου, δη δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./11.07.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./27.10.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./27.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54

ν.4174/2013

φορολογικού έτους 2022

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013	2.600,00€	100,00€	-2.500,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.