



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 2/6/2026

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης:

2353

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 απόφασης 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. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στον, **δια του νομίμου εκπροσώπου και εκκαθαριστή της,** κατοίκου κατά:

Α) της με αριθ. taxis Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) και νυν άρθρων 57§2 & 53§11 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021,

Β) της με αριθ. taxis Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) και νυν άρθρων 57§2 & 53§11 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022

&

Γ) της με αριθ. taxis Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1 περ. δ' & §2 περ. δ' του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) και νυν άρθρου 53§2 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), φορολογικού έτους 2024, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα..

5. Τις ανωτέρω πράξεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θεωρείται ότι νομίμως κοινοποιήθηκαν στις 19/1/2026, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθ. taxis φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, ποσού 55.249,76€, καθότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα αιτηθέντα με την με αριθ. Πρόσκληση λογιστικά αρχεία, φορολογικού έτους 2021, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2 και 5 παρ.14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) καθώς και των διατάξεων των άρθρων 14 και 24 του ΚΦΔ. Για την ανωτέρω παράβαση επιβλήθηκε το ανωτέρω πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) και νυν άρθρων 57 παρ. 2 & 53 παρ.11 του ΚΦΔ.

Β) Με την με αριθ. taxis φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, ποσού 55.249,76€, καθότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα αιτηθέντα με την με αριθ. Πρόσκληση λογιστικά αρχεία, φορολογικού έτους 2022, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2 και 5 παρ.14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) καθώς και των διατάξεων των άρθρων 14 και 24 του ΚΦΔ. Για την ανωτέρω παράβαση επιβλήθηκε το ανωτέρω πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54Ε του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) και νυν άρθρων 57 παρ. 2 & 53 παρ.11 του ΚΦΔ.

Γ) Με την με αριθ. taxis Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ. δ' & §2 περ. δ' του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) και νυν άρθρου 53§2 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), ποσού 500,00€, λόγω μη ανταπόκρισης αυτής στην με αριθ. Πρόσκληση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος, στις 23/10/2024, προέβη σε ηλεκτρονική κοινοποίηση της με αριθ.

..... **Πρόσκλησης** διάθεσης των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων καθώς και των εκδοθέντων/ληφθέντων φορολογικών στοιχείων των φορολογικών ετών 2021 και 2022, αποστέλλοντας σχετικό e-mail στη δηλωθείσα ηλεκτρονική διεύθυνση της προσφεύγουσας εταιρείας. Εφόσον δεν προέκυψε προγενέστερος χρόνος παραλαβής της, η ανωτέρω πρόσκληση του ελέγχου θεωρείται ότι νομίμως κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία δέκα (10) ημέρες μετά την έκδοσή της, ήτοι στις **4/11/2024**.

Έπειτα, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην σχετική πρόσκληση του ελέγχου, ο έλεγχος της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** προέβη στην έκδοση του με **αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)**, το οποίο μαζί με την με **αριθ. Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου** κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία αποστέλλοντας, στις **3/12/2024**, σχετικό e-mail στη δηλωθείσα ηλεκτρονική διεύθυνση της προσφεύγουσας εταιρείας. Εφόσον δεν προέκυψε προγενέστερος χρόνος παραλαβής του ΣΔΕ και της Προσωρινής Πράξης, θεωρείται ότι νομίμως κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία δέκα (10) ημέρες μετά την έκδοσή τους, ήτοι στις **16/12/2024**. Ωστόσο, η προσφεύγουσα εταιρεία **δεν ανταποκρίθηκε** στο ΣΔΕ και ως εκ τούτου, συντάχθηκε η με **ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**, η οποία διαβιβάστηκε στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, λόγω αρμοδιότητας. Συνεπεία των διαπιστώσεων της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς, ήτοι:

- 1.** Παράνομη η επιβολή προστίμων, καθότι ο έλεγχος ουδέποτε μετέβη στην έδρα της εταιρείας, όπου και όφειλαν να επιδειχθούν τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, ούτε κοινοποίησε σε αυτήν την οικεία εντολή ελέγχου, κατά παράβαση του άρθρου 30 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ).
- 2.** Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του αρ. 57 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ως προς τις νόμιμες προϋποθέσεις που απαιτούνται από την εν λόγω διάταξη, καθώς και της δεσμευτικής για τη Διοίκηση εγκυκλίου Ε.2028/2023 για την επιβολή των εν λόγω προστίμων – Ειδικότερα η Διοίκηση εφήρμοσε πλημμελώς τις εν λόγω διατάξεις και δεν αιτιολόγησε επαρκώς την επιβολή των οικείων προστίμων, δεδομένου ότι εν προκειμένω δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την επιβολή τους, καθώς ήταν δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας, παρά τη μη επίδειξη των λογιστικών της αρχείων.
- 3.** Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΜΕ ΑΡΙΘ. ΕΝΤΟΛΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (1^{ος} ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) 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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1073/17-4-2018 «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι:

«Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα :

α. [...].

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που

υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. [...].

2. Σε περιπτώσεις που με αποφάσεις [...] της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ακυρώνονται οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τυπικές πλημμέλειες και η σχετική υπόθεση αναπέμπεται στη Φορολογική Διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας, εφόσον εκδοθεί εντολή ελέγχου σε εκτέλεση των αποφάσεων [...] της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

α) [...]

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν της κοινοποιήθηκε η με αριθμ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ από τη Φορολογική Διοίκηση, αν και υφίστατο σχετική υποχρέωση, προκειμένου η ίδια να ενημερωθεί σχετικά και να είναι σε θέση να προστατεύσει τα συμφέροντά της, συνεπώς με τη μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, συναφώς δε είναι αδιάφορο το γεγονός ότι εν προκειμένω επρόκειτο για έλεγχο από το γραφείο, δεδομένου ότι σύμφωνα με την (προπαρατεθείσα) υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στο φορολογούμενο πριν την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών και σε κάθε περίπτωση εντός 5 εργασίμων ημερών από την έκδοσή της (πλην εξαιρετικών περιπτώσεων), ενώ εξάλλου σε περίπτωση που με απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ ακυρώνεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού για τυπική πλημμέλεια και η σχετική υπόθεση αναπέμπεται στη Φορολογική Διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας, εφόσον εκδοθεί εντολή ελέγχου σε εκτέλεση της απόφασης αυτής, η εντολή αυτή κοινοποιείται στο φορολογούμενο εντός 5 εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς τόσο από το σκοπό όσο και ήδη από το γράμμα των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 23 παρ. 2 του ν.4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής εντολής ελέγχου (.....)), υποχρέωση κοινοποίησης της εντολής ελέγχου στο φορολογούμενο και μάλιστα πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας υφίσταται μόνον επί επιτόπιου ελέγχου, όχι και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης (όπου υποχρέωση κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και ειδικότερα γνωστοποίησης του είδους του διενεργηθησόμενου ελέγχου, του ειδικότερου αντικειμένου του ελέγχου και του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος υφίσταται μόνον α) αφ' ης στιγμής είναι αναγκαία η συνεργασία του φορολογουμένου με το φορολογικό έλεγχο και για σκοπούς της συνεργασίας αυτής αφενός και β) για σκοπούς άσκησης όλων των νομίμων δικαιωμάτων του φορολογουμένου αφετέρου και συνεπώς π.χ. κατά την κοινοποίηση πρόσκλησης παροχής πληροφοριών ή/και αιτήματος παροχής στοιχείων εκ μέρους του φορολογουμένου και πριν τη διενέργεια της πρώτης ελεγκτικής ενέργειας που συναρτάται με τις πληροφορίες αυτές και τα στοιχεία αυτά), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είναι αντιφατικά τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ περί υποχρεωτικής κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, αφού η

υποχρεωτική αυτή κοινοποίηση θεσπίστηκε μόνο σε συνάρτηση με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 και για σκοπούς εφαρμογής τους, δεδομένου ότι πράγματι για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αυτών, μετά την τροποποίησή τους με εκείνες του άρθρου 49 παρ. 4 ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 ν. 4512/2018, παρίσταται εύλογη η υποχρεωτική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, διαφορετικά δε θα μπορούσαν να λειτουργήσουν πλήρως οι νέες αυτές διατάξεις κι έτσι θα έμενε εν μέρει ανεκπλήρωτος ο σκοπός που ήθελε να πετύχει ο νομοθέτης με τη θέσπισή τους, σκοπός όμως που δεν έχει πεδίο εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία προφανώς δεν υπάρχει περιθώριο εφαρμογής των διατάξεων αυτών, υπό το πρίσμα δε αυτό δεν ήταν επ' ουδενί υποχρεωτική εν προκειμένω η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου πριν τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, αφού αυτός, σε αντίθεση με όσα αβασίμως (νόμω αβάσιμα) ισχυρίζεται ο προσφεύγουσα εταιρεία, δεν αποτελεί (δυσμενή) διοικητική πράξη.

Επειδή, με τον Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), θεσπίστηκε νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος, από την έναρξη ισχύος του, κατήργησε τον Ν.4174/2013.

Επειδή, ο ως άνω νόμος δεν επέφερε ουσιώδη αλλοίωση του κανονιστικού περιεχομένου των διατάξεων του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αλλά συνιστά κατ' ουσίαν κωδικοποίηση και αναδιατύπωση αυτού, με συστηματική ενσωμάτωση των έως τότε ισχυουσών ρυθμίσεων.

Επειδή, με τον Ν.4987/2022, οι διατάξεις του οποίου ήταν σε ισχύ κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου (.....) των φορολογικών ετών 2021 και 2022, η μη κοινοποίηση δεν θεωρούνταν αυτοτελής τυπική πλημμέλεια που καθιστά άκυρο τον έλεγχο, ελλείψει ρητής διάταξης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην με αριθ. πρόσκληση του ελέγχου αναγράφεται ο αριθμός της εντολής ελέγχου (σχετ. η με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ), τα στοιχεία της ελεγκτικής υπηρεσίας, ο υπεύθυνος ελεγκτής, τα στοιχεία της ελεγχόμενης νομικής οντότητας, τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, τα ζητούμενα από τον έλεγχο στοιχεία, ο τρόπος και χρόνος προσκόμισής τους καθώς και οι κυρώσεις που επιβάλλονται σε περίπτωση μη ανταπόκρισης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει συγκεκριμένη και ουσιώδη βλάβη του δικαιώματος άμυνας εκ της μη αυτοτελούς κοινοποίησης της εντολής ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός (1^{ος} ισχυρισμός) της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗ ΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (2^{ος} ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 & 4 του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58) ορίζεται ότι: «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. [...]

[...]

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) [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) 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 των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

[...]

δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

[...]

γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της παρ. 2 του άρθ. 54).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.

[...]

Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης η μη προσκόμιση στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου, εφόσον γι' αυτά προβλέπεται αυτεπάγγελτη αναζήτηση.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 119 «Παράρτημα Β'» οι διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α) και β) του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) από την έναρξη ισχύος του νέου ΚΦΔ [ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024)] αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ. 2 και άρθρο 53 παρ. 11.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος διενεργήθηκε στις (σχετ. η με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ), ήτοι σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ). Συνεπώς, στην παρούσα υπόθεση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 54Ε του ν. 4987/2022 και των άρθρων 53 παρ. 11 και 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024, αναφορικά με τις κυρώσεις που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων), δεν παρουσιάζουν καμία ουσιαστική διαφοροποίηση μεταξύ τους, γεγονός που καθιστά σαφές ότι η εφαρμογή των σχετικών διατάξεων παραμένει αμετάβλητη, ανεξαρτήτως της μεταβολής του νομικού πλαισίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) ορίζεται ότι:

«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.

[...]

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.

3. Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές. [...]».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλούμενη τις διατάξεις των άρθρων 53 παρ.11 και 57 παρ.2 του ΚΦΔ (πρώην άρθρ. 54Ε του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), προβάλλει τον 2ο ισχυρισμό της, ήτοι: «**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.**».

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη σε νόμιμη ηλεκτρονική κοινοποίηση της με αριθ. Πρόσκλησης παροχής βιβλίων και στοιχείων των φορολογικών ετών 2021 και 2022 κατ' άρθρο 14 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), στην οποία προσδιορίζονταν τα ζητούμενα στοιχεία.

Επειδή, περαιτέρω, κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) με συνημμένη την με αριθ. Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου, παρέχοντάς της την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της (άρθρ. 28 του ν.4987/2022) θέτοντας στην διάθεση του ελέγχου τα απαιτούμενα στοιχεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε σε καμία φάση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία των φορολογικών ετών 2021 και 2022.

Επειδή, σε περίπτωση διαπιστωθείσας μη τήρησης λογιστικών αρχείων ή μη επίδειξης αυτών στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η παράβαση. Συγκεκριμένα, 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 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 φορολογικό 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. Επιπλέον, 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 πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά κρινόμενο φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου (βλ. Ε.2028/2023 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων, κατόπιν σχετικής πρόσκλησης της φορολογικής αρχής εξισώνεται με μη τήρηση αυτών, συνιστώντας **αυτοτελή παράβαση ανά κρινόμενο φορολογικό έτος**.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως προκύπτει από τα δεδομένα του Υποσυστήματος του Μητρώου του **taxis** και **elenxis**, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ήταν υπόχρεη τήρησης Γ' κατηγορίας – **διπλογραφικών βιβλίων**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σε εφαρμογή των ανωτέρω, προκειμένου να υπολογίσει το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου για κάθε φορολογικό έτος έλαβε υπόψη τον μέσο όρο των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα των φορολογικών ετών 2020, 2021 και 2022, δεδομένου ότι κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, ήτοι στις (σχετ. η με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ), δεν είχε παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2023. Εν συνεχεία, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι για το φορολογικό έτος 2022 δεν είχε υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, ενώ για τα φορολογικά έτη 2021 και 2020 δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα ύψους 113.031,76€ και 623.631,71€, αντίστοιχα, προέβη στον υπολογισμό του μέσου όρου των ακαθαρίστων εσόδων, ο οποίος ανήλθε στο ποσό των 368.331,73€. Επί του ανωτέρω μέσου όρου εφαρμόστηκε το προβλεπόμενο ποσοστό 15%, με αποτέλεσμα το επιβληθέν πρόστιμο να διαμορφωθεί εν τέλει στο ποσό των 55.249,76€, ήτοι.:

Φορ. Έτη	Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα
2022	Μη υποβολή
2021	113.031,76
2020	623.631,71
Μέσος Όρος	368.331,73
368.331,73X15%	55.249,76

Επειδή, η έννοια της ανεύρεσης της φορολογητέας ύλης με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο στην προκειμένη περίπτωση δεν μπορεί να έχει εφαρμογή. Η ανεύρεση φορολογητέας ύλης με κάθε πρόσφορο μέσο θα πρέπει να εφαρμόζεται στην περίπτωση που τα βιβλία και στοιχεία μιας οντότητας έχουν ελλείψεις, οι οποίες δύναται να θεραπευτούν μέσω αντιπαραβολής τους με άλλα στοιχεία που μπορεί να έχει στην διάθεσή της η αρμόδια φορολογική αρχή, ούτως ώστε

να μην υπάρξει βεβιασμένη εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου σε περιπτώσεις που η φορολογητέα ύλη είναι δυνατόν να προκύψει χωρίς την χρήση τους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε σε καμία φάση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία των φορολογικών ετών 2021 και 2022. Επομένως, δεν πρόκειται για περίπτωση ελλείψεων ή πλημμελειών στα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, αλλά για περίπτωση κατά την οποία δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας (2^{ος} ισχυρισμός) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ (3^{ος} ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ)

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

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο 3^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης του **ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ**, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης του **ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ**, ήτοι:

A) της με αριθ. taxis Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) και νυν άρθρων 57§2 & 53§11 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021,

B) της με αριθ. taxis Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) και νυν άρθρων 57§2 & 53§11 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022

&

Γ) της με αριθ. taxis Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1 περ. δ' & §2 περ. δ' του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) και νυν άρθρου 53§2 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), φορολογικού έτους 2024

1. Κ.Φ.Δ αριθ. taxis Φορ. Έτους 2021

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο αρθρ. 54Ε§1 περ. α' του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206):

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 55.249,76€

2. Κ.Φ.Δ αριθ. taxis Φορ. Έτους 2022

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

Πρόστιμο αρθρ. 54Ε§1 περ. α' του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 55.249,76€

Γ. Κ.Φ.Δ αριθ. taxis Φορ. Έτους 2024

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

Πρόστιμο αρθρ. 54§1 περ. δ' & §2 περ. δ' του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.