



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2964

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 03.06.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Ν. Ηλείας με αντικείμενο δραστηριότητας καλλιέργεια κηπευτικών υπαίθρου (αγρότης κανονικού καθεστώτος) κατά της υπ.αρ. /06-05-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

- 4.Την ως ανωτέρω αναφερόμενη πράξη της οποίας ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση της.
- 5.Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου
- 6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03.06.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του, με ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ. αρ. /06.05.2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσόν 2.500,00 ευρώ που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.1 περ. η' και της παρ.2 περ. ε', του άρθρου 54 του ν.4174/2013, γιατί δεν διαφύλαξε το στοιχείο Δελτίο Αποστολής (Δ.Α.) σελίδες 101-150 με πράξη θεώρησης /2006 Δ.Ο.Υ. Γαστούνης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.2 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 7 του ν.4308/2014.

Ο προσφεύγων, το έτος 2006, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος είχε θεωρήσει ένα στοιχείο Δ.Α.(δελτίο αποστολής) σελ. 101-150 (αρ. πράξης θεώρησης /14.12.2006 Δ.Ο.Υ. Γαστούνης), στην συνέχεια από 01.01.2014 έκανε μετάταξη ως αγρότης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. και στις 17.05.2017, με την αρ. /17.05.2017 δήλωση διακοπής εργασιών στην Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας έκανε διακοπή ως αγρότης κανονικού καθεστώτος με χρόνο διακοπής την 12.05.2017, ενώ με την αρ.πρωτ. /17.05.2017 υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας δήλωσε την απώλεια του παραπάνω στοιχείου Δ.Α.(δελτίο αποστολής) σελ. 101-150 (αρ. πράξης θεώρησης /14.12.2006 Δ.Ο.Υ. Γαστούνης).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η τροποποιηθεί η πράξη της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

« Κατά την διακοπή εργασιών στις 12/05/2017 ως αγρότης κανονικού καθεστώτος μου ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ να προσκομίσω το ΔΑ (Δελτίο Αποστολής) με αρίθμηση από 101-150 με ΠΘ /14.12.2006, παρόλο που δεν είχα υποχρέωση, διότι είχε εξαντληθεί, και αν ακόμα είχε απωλεσθεί ήταν σίγουρα πριν το 2014 και με την καλή διαβεβαίωση του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ότι το πρόστιμο θα είναι 100,00 (εκατό ευρώ) έκανα δήλωση απώλειας του στοιχείου ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«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 τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης » ή β)ή γ)..... ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 54 Διαδικαστικές παραβάσεις

«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:

«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:

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η και ιδ της παραγράφου 1».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

Άρθρο 7 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.»

Επειδή, σύμφωνα με την Αριθμ. ΠΟΛ. 1163 ΦΕΚ Β' 3779 / 23.11.2016)

Διακοπή εργασιών φορολογουμένων (φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) βάσει του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών τους, ορίζεται ότι:

Άρθρο 2

« Επισημαίνεται ότι, κατά τη διακοπή εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεν υφίσταται υποχρέωση ακύρωσης των αξιοποιημένων θεωρημένων στοιχείων, η θεώρηση των οποίων διενεργήθηκε από το χρόνο παραγωγικής λειτουργίας του συστήματος TAXIS, σε κάθε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.).»

Επειδή, σύμφωνα με τον Ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222 /12.11.2012) ορίζεται ότι:

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε. ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ, ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε.1. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 5 Δελτίο Αποστολής

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:

α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας,

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 51 του ν.4223/31.12.2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) ορίζεται ότι:

Άρθρο 51 Τροποποίηση διατάξεων ν. 4093/2012

« 6. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 αντικαθίσταται ως εξής:

«Οι διατάξεις των άρθρων 5 και 8 καταργούνται. Οι διατάξεις του άρθρου 7 παύουν να ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 2015.»

7. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν από 1ης Ιανουαρίου 2014».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2015: Π.1003:Κατάργηση ΚΦΑΣ από 1-1-15 οδηγίες εφαρμογής Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων βάσει Ν.4308/14

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Παράγραφος 8

5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας (TAXIS) από 01.01.2014 και μέχρι την ημερομηνία διακοπής εργασιών (12.05.2017) ως αγρότης κανονικού καθεστώτος, δηλώνει τις παρακάτω δραστηριότητες:

Κωδ. Δραστ.	Περιγραφή Δραστηριότητας	Έναρξη	Διακοπή
1132100	ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΚΑΡΠΟΥΖΙΩΝ	01/01/2014	12/05/2017
1191004	ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΜΗΔΙΚΗΣ (ΤΡΙΦΥΛΛΙΟΥ)	01/01/2014	12/05/2017
1191005	ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΣΠΟΡΩΝ ΜΗΔΙΚΗΣ	01/01/2014	12/05/2017
1231300	ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΠΟΡΤΟΚΑΛΙΩΝ	01/01/2014	12/05/2017
1231401	ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΜΑΝΤΑΡΙΝΙΩΝ	01/01/2014	12/05/2017

και στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) δηλώνει έσοδα από πώληση ιδίων προϊόντων και έχει εκδώσει για κάθε χρήση τα παρακάτω στοιχεία συναλλαγών, ως εξής:

Ε3

Έτος	ΠΙΝΑΚΑΣ Β' Τίτλος στοιχείου συναλλαγών	Στοιχεία που εκδόθηκαν	
		Από	Έως
2014	ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ (ΚΦΑΣ)	01	13
2015	ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ (Λογιστικά Αρχεία)	14	25
2016	ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ(Λογιστικά Αρχεία)	26	36
	ΤΠΑ (Λογιστικά Αρχεία)	1	15
2017	-----		

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις του ΚΦΑΣ, το στοιχείο Δ.Α.(δελτίο αποστολής) έχει καταργηθεί από 01.01.2014 και δεν εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και επειδή ο προσφεύγων στις δηλώσεις (έντυπο Ε3) που υπέβαλε από 01.01.2014 και ύστερα δεν δήλωσε ως στοιχείο συναλλαγών το θεωρημένο στοιχείο Δ.Α. σελ. 101-150, αλλά δήλωσε ως στοιχείο συναλλαγών το τιμ. πώλησης, γίνεται δεκτό ότι το εν λόγω δελτίο αποστολής δεν χρησιμοποιήθηκε από την 01.01.2014 και ύστερα.

Επειδή, με την παρ. 2 της ΠΟΛ 1252/2015, που αφορά τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθ. 54 του Ν. 4174/2013, διευκρινίζεται ότι: «**ζ**) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το [άρθρο 13](#) υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ ([άρθρο 54 παρ. 2](#) περ. ε').

Κατά την [παραγράφο 1 του άρθρου 13](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), "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."

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.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί ([άρθρο 13 παρ. 2](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#)), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13](#).

Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του [άρθρου 13](#) του ν. [4174/2013](#) θα δοθούν αναλυτικές οδηγίες με νεώτερη εγκύκλιο.

2. Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του [άρθρου 10](#) του ν. [1809/1988](#) ([άρθρο 38 παρ. 2](#) ν. [4308/2014](#), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το [άρθρο 6](#) του ν. [4337/2015](#)).

Σημειώνεται ότι, για τις παραβάσεις μη διαφύλαξης (απώλειας) φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες ανάγονται σε φορολογικές περιόδους πριν την 1.1.2014, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των [παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) και επιβάλλονται τα πρόστιμα της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, δηλαδή ποσό ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου από τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), κατά περίπτωση, για κάθε

παραβάση.

3.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1026/2018 -Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«.....IV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αναφορικά με την επιβολή ή μη κυρώσεων στις περιπτώσεις μη διαφύλαξης των αχρησιμοποίητων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και

διευκρινίσεις:

-Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1β' του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύουν, ορίζουν το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές ορίζουν ότι τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση 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.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 7 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι το σύνολο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων διαφυλάσσεται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου και β) το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

-Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω υποχρέωση καταλαμβάνει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δηλαδή αυτά που έχουν χρησιμοποιηθεί και όχι αυτά που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, δεδομένου ότι ο χρόνος διαφύλαξης αυτών συναρτάται με τις περιόδους που αυτά αφορούν. Ανάλογα δηλαδή με το φορολογικό έτος (περίοδο) που αυτά αφορούν, καθορίζεται και ο χρόνος διαφύλαξής τους. Συνεπώς, τόσο τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές, όσο και τα χρησιμοποιηθέντα βιβλία, στα οποία απεικονίζονται οι συναλλαγές, πρέπει να διαφυλάσσονται στον οριζόμενο, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, χρόνο, προκειμένου να είναι εφικτός ο έλεγχος και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.

-Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ.

-Η απώλεια ή η μη διαφύλαξη των μη χρησιμοποιηθέντων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων δεν αποτελεί παράβαση των εν λόγω διατάξεων του ΚΦΔ, ούτε κάποια άλλη παράβαση. Επομένως, για την απώλεια ή τη μη διαφύλαξη αυτών δεν επιβάλλονται κυρώσεις, εκτός εάν αποδειχθεί ότι αυτά έχουν χρησιμοποιηθεί.

Επισημαίνεται ότι ο τρόπος απόδειξης ότι τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία έχουν χρησιμοποιηθεί (εξαντληθεί) ή όχι, είναι σε κάθε περίπτωση θέμα πραγματικό, η εξέταση του οποίου

ανάγεται στην αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων, οι οποίοι δύνανται να το εξετάζουν με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (όπως από τις καταχωρήσεις στα βιβλία, τις καταστάσεις πελατών, προμηθευτών, στοιχεία που θα προσκομίσει ο υπόχρεος, κλπ).

Τέλος, τονίζεται ότι κατά τη διακοπή των εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας (είτε πρόκειται για εμπρόθεσμη είτε για εκπρόθεσμη διακοπή) δεν υπάρχει υποχρέωση προσκόμισης για επίδειξη στη Δ.Ο.Υ. των αξιοποιηθέντων θεωρημένων στοιχείων, δεδομένου ότι δεν υφίσταται πλέον υποχρέωση ακύρωσης των στοιχείων αυτών κατά τη διακοπή των εργασιών επιχείρησης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1163/2016.

Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται 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.**

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι για λοιπές περιπτώσεις παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (όπως η εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, η μη καταχώρηση στα βιβλία στοιχείου ή στοιχείων, η μη παρακολούθηση της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης κάποιου στοιχείου εσόδου, εξόδου, κλπ.), δεν θεμελιώνεται παράβαση και δεν επιβάλλονται πρόστιμα. Το θέμα αυτό επίσης έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. **186/1992**, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. **4093/2012**, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των **άρθρων 54 και 55** του ν. **4174/2013** και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του **άρθρου 5** του ν.**2523/1997**, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του **άρθρου 5** του ν.**2523/1997**, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.[186/1992](#) ΦΕΚ 84 Α`) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2.[...] "α.α. **Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων[....] τριακόσια (300) ευρώ[...]**

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

"θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανώτερη βία.

Επειδή, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας (TAXIS-Μητρώο) ο προσφεύγων μέχρι την 01.01.2014 ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος, ημερομηνία κατά την οποία έκανε μετάταξη στο κανονικό καθεστώς και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) ως αγρότης ειδικού καθεστώτος δεν θεωρείτο επιτηδευματίας και δεν ήταν υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων του ΚΒΣ.

Επειδή, ο προσφεύγων στις 01.01.2014 έκανε μετάταξη ως αγρότης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Επειδή, στις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), στον πίνακα Β (τίτλος στοιχείου συναλλαγών), για τα φορολογικά έτη 2014,2015 και 2016 δήλωσε ως στοιχείο συναλλαγών το τιμ. πώλησης, γίνεται δεκτό ότι τα εν λόγω Δελτία Αποστολής δεν είχαν χρησιμοποιηθεί από 01.01.2014 και μετά.

Συνεπώς, η απώλεια του φορολογικού στοιχείου ανάγεται σε φορολογική περίοδο πριν την 01.01.2014 και ως εκ τούτου εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και επιβάλλονται τα πρόστιμα της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου αυτού.(1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου, σχετ. πολ. 1252/2015).

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι το στοιχείο ΔΑ έχει εξαντληθεί, έκανε την δήλωση απώλειας του στοιχείου και ότι το πρόστιμο θα ήταν 100,00 ευρώ.

Επειδή, γίνεται δεκτό ότι η παράβαση της μη διαφύλαξης του θεωρημένου δελτίου αποστολής έλαβε χώρα κατά τον χρόνο που ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος, τροποποιούμε την πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, και προσδιορίζουμε το πρόστιμο με βάσει τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν. 4337/2015 ως εξής:

Πρόστιμο 300,00 ευρώ χ ΣΒ 1 $\times$ 1/3 = 100,00 ευρώ.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 03.06.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, τού, με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ. αρ. /06.05.2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015

Συν ποσόν 100,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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.