



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΦΕΙΟ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Γραφ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Γραφ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07-05-2019

Αριθμός απόφασης: **1358**

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά :

1) Της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ,

2) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ,

2) την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 18-12-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500 € για το φορολογικό έτος 2018 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2ε' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 και 54§1η' του ιδίου νόμου.

Η παράβαση αφορά τη μη διαφύλαξη από τον προσφεύγοντα του τηρούμενου βιβλίου εσόδων – εξόδων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012. (Π.Θ./12-07-2002 της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.) .

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 18-12-2018 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

B. Με την υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012) ποσού 6.653,65€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 6.241,12€, και εισφορά αλληλεγγύης 773,17 € ήτοι συνολικό ποσό 13.667,94 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 18-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92(ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη), προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένα του καταλογίσθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, ποσού 2.500,00€, για την μη διαφύλαξη των τηρούμενων θεωρημένων βιβλίων αφού η απώλεια τους οφείλεται σε ανωτέρα βία και ειδικότερα σε πυρκαγιά που εκδηλώθηκε στο κατάστημα του, στις 23.10.2017.

2) Προσκόμισε όλα τα ζητηθέντα από τον φορολογικά έλεγχο βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του, ενώ δεν προσκόμισε το επίμαχο με αριθ, θεώρησης/12.07.2002 Βιβλίο εσόδων – εξόδων λόγω ανωτέρας βίας καθώς αυτό καταστράφηκε από πυρκαγιά που εκδηλώθηκε στην έδρα της επιχείρησής του την 19.10.2017 (άρθρο 61 ν. 4174/2013). Προς επίρρωση του ανωτέρω συμβάντος της πυρκαγιάς προσκόμισε στη φορολογική αρχή Απόσπασμα Βιβλίου Συμβάντων της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας.

3) Σύμφωνα με νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (αριθμός απόφασης 1102/2017) τα βιβλία του φορολογούμενου δεν απορρίπτονται ως ανακριβή σε περίπτωση που είναι δυνατή η αναπλήρωση των ελλείψεων με στοιχεία τα οποία προέρχονται από τον φορολογούμενο, εφόσον είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος.

4) Σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. ο λογιστικός προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, εφόσον στην περίπτωση αυτή είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος(ΣΤΕ63-5/2000 Β΄ Τμήμα.

5) Προσκόμισε στη φορολογική αρχή όλα τα φορολογικά στοιχεία που έσωσε από την πυρκαγιά, από τα οποία προκύπτει η ακριβής τήρηση του Βιβλίου εσόδων – εξόδων.

Επίσης προσκόμισε στη φορολογική αρχή αντίγραφο του επίμαχου Βιβλίο εσόδων – εξόδων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, από το μηχανογραφικό αρχείο που τηρούσε ο λογιστής του.. Αν επεδίωκε να αποκρύψει έσοδα ή έξοδα, δεν θα προσκόμιζε στον έλεγχο το σύνολο των φορολογικών του στοιχείων της ως άνω διαχειριστικής περιόδου .

6) Ο έλεγχος δεν αιτιολογεί γιατί κρίνει αδύνατη την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου καταλογισμού από την φορολογική αρχή, του προσβαλλόμενου προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, ποσού 2.500,00€, για την μη διαφύλαξη των τηρούμενων θεωρημένων βιβλίων αφού, η απώλεια τους οφείλεται σε ανωτέρα βία και ειδικότερα σε πυρκαγιά που εκδηλώθηκε στο κατάστημα του, στις 23.10.2017.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 ορίζεται:

«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 με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), 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 τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η 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".

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ.3 ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), προβλέπονται τα εξής: "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 το άρθρο 61 του Κ.Φ.Δ. ορίζει ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση **ανωτέρας βίας**. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. 3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί».

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 παρέχονται διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ως μη συμμόρφωση στις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις θεωρείται, επίσης, 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.

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ΚΦΔ (ν.4174/2013) παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα

αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ/2014 25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί.

Επίσης, σύμφωνα με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008 της Γ.Γ.Δ.Ε., δόθηκαν όσον αφορά την επιβολή των προστίμων διευκρινίσεις και οδηγίες ως εξής: «Α) Τόσο για την απώλεια φορολογικού μηχανισμού όσο και για την κλοπή αυτού, ισχύουν αναλόγως οι ίδιες οδηγίες που έχουν δοθεί στις Δ.Ο.Υ. για μη επιβολή προστίμων και για τις περιπτώσεις μη διαφύλαξης στοιχείων (αφού και οι μηχανισμοί ενταμιεύουν τα φορολογικά δεδομένα στοιχείων), όταν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται στη φορολογική αρχή από το φορολογούμενο ότι η δήλωση απώλειας φορολογικού μηχανισμού λόγω ανωτέρας βίας, δεν είναι πρόσχημα και σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.λπ.) **να προκύπτει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη φύλαξή τους**, αλλά παρά τα μέτρα που είχε λάβει, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα προαναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών παραστατικών.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω είναι και η νομολογία, αφού με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992, ΣτΕ 935/1977) είχε κριθεί στο παρελθόν, ότι σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της δέουσας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 18-12-2018 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ,, η

ανωτέρω Υπηρεσία απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./30.08.2018 αίτημα για παροχή πληροφοριών-στοιχείων άρθρου 14§1,2 του Ν.4174/2013. Μεταξύ άλλων, ζητήθηκε το τηρηθέν βιβλίο εσόδων-εξόδων της επιχείρησης για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο το οποίο ήταν θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και είχε λάβει αριθμό θεώρησης/12.07.2002. Αντί αυτών όμως, προσκομίσθηκε στην ως άνω Υπηρεσία μηχανογραφημένη συγκεντρωτική κατάσταση βιβλίου εσόδων-εξόδων, που δεν φέρει επίσημη θεώρηση ενώ σύμφωνα με τη δήλωση του φορολογούμενου, δεν κατέστη δυνατή η ανεύρεση του θεωρημένου βιβλίου, καθώς αυτό καταστράφηκε στην πυρκαγιά που εκδηλώθηκε στην έδρα της επιχείρησης στις 19/10/2017. Προς απόδειξη του γεγονότος αυτού, προσκόμισε από την Πυροσβεστική Υπηρεσία Κω, αντίγραφο του με α/α/23.10.2017 αποσπάσματος του βιβλίου συμβάντων της 19/10/2017.

Επειδή, κατά την πάγια Διοικητική και Δικαστική νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε **με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης από τον υπόχρεο** (ΣτΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

Επειδή, ο προσφεύγων παραπέμπει στο από 23/10/2017 απόσπασμα βιβλίου συμβάντων της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας της Κω με αριθμό/2017, στο οποίο καταγράφεται το συμβάν της πυρκαγιάς και από το οποίο προκύπτει ότι τα καιόμενα αντικείμενα ήταν έλαια, λίπη, η φριτέζα και οι σωληνώσεις του συστήματος απαγωγής καπνού, δηλαδή **η πυρκαγιά ήταν περιορισμένης έκτασης** και δεν καταστράφηκαν έπιπλα, ντουλάπια ή κάποια άλλα περιουσιακά στοιχεία που πιθανώς θα βρίσκονταν και τα φορολογικά βιβλία.

Επειδή, ακόμα και στην περίπτωση που καταστράφηκε το επίμαχο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων από την πυρκαγιά που εκδηλώθηκε στο χώρο της κουζίνας της επιχείρησης του προσφεύγοντος, αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων δεν είχε δείξει την δέουσα επιμέλεια για την διαφύλαξη του εν λόγω βιβλίου σε ασφαλές μέρος και όχι στο χώρο που παρασκευάζονται φαγητά και χρησιμοποιούνται υλικά (όπως έλαια και λίπη) και υπάρχει κίνδυνος εκδήλωσης πυρκαγιάς.

Επειδή, από τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα, προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν επέδειξε, ως όφειλε, την δέουσα επιμέλεια για την διαφύλαξη του προαναφερόμενου φορολογικού βιβλίου, αφού αυτός **το διατηρούσε σε μία επισφαλή θέση**, εκτεθειμένο σε μεγάλο κίνδυνο καταστροφής αυτού και επομένως η καταστροφή του εν λόγω φορολογικού βιβλίου από πυρκαγιά δεν αποτελεί «ανωτέρα βία».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν είχε λάβει τα απαιτούμενα μέτρα για να αποτρέψει την καταστροφή του εν λόγω φορολογικού βιβλίου και δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια για την διαφύλαξη αυτού, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2γ', 7 και 13 του Ν.4308/2014 «περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων» και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 «περί Κ.Φ.Δ.» και

ως εκ τούτου, **ορθά** ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου απέρριψε τους επικαλούμενους από τον προσφεύγοντα λόγους ανωτέρας βίας και επέβαλε το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτιθέμενα.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, ο έλεγχος δεν αιτιολογεί γιατί κρίνει αδύνατη την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Επειδή με το άρθρ. 30 του Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

Άρθρο 30. Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

1)[.....] 2) Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.[.....]

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

"β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,"

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

"ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,"

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν .

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

"η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,"

"θ) **δεν τηρεί** κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή **το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων** ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις."

"Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης,ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ` και θ` της παραγράφου αυτής.[...]

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

.....

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α).....

β) Μη έκδοσης η ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων τουλάχιστον για τρεις(3) συναλλαγές στην ίδια χρήση που διαπιστώνεται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης η ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α`, β` και γ` του εδαφίου αυτού."

Επειδή, στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει, κριθεί, ότι ο λογιστικός προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως η εκδόσεως ορισμένων βιβλίων η στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός, κατά την αιτιολογημένη σχετική ουσιαστική κρίση του διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ1144/18, 3277/2010,63-7/2000,2186-7/1996,3692/1994,πρβλ.και Στε

2644/1988) από τα λοιπά βιβλία και στοιχεία).

Επειδή, εξωλογιστικός προσδιορισμός χωρεί τότε μόνον όταν οι ανακρίβειες η ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων καθιστούν απολύτως αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.(ΣΤΕ 544/2018, 115/2016)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

Άρθρο 64 Επαρκής αιτιολογία

« 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, ο έλεγχος καταλόγισε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος παράβαση περί μη διαφύλαξης βιβλίου εσόδων-εξόδων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), και προσδιόρισε στην φορολογία εισοδήματος τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη με τον εξωλογιστικό τρόπο.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα στην Δ.Ο.Υ. Ρόδου, αθεώρητες μηχανογραφημένες εκτυπώσεις του βιβλίου εσόδων – εξόδων καθώς, δεν κατέστη η ανεύρεση των θεωρημένων βιβλίων, αφού αυτά, όπως δήλωσε καταστράφηκαν στην πυρκαγιά που εκδηλώθηκε στην έδρα της επιχείρησής του στις 19-10-2017. Προς απόδειξη δε του γεγονότος αυτού, προσκόμισε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. αντίγραφο του με α/α/23-10-2017 αποσπάσματος του βιβλίου συμβάντων της 19-10-2017 της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Κω.

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ. προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα στην ως άνω φορολογική αρχή, όλα τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία (σελ. 2 έκθεσης).

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οι αγορές προσδιορίστηκαν από την έλεγχο μόνο με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία της Γ.Γ.Δ.Ε / Δ. ΗΛΕ.Δ. /Τμήματος Δ΄ χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-12-2018 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα στην Δ.Ο.Υ. Ρόδου, αθεώρητες μηχανογραφημένες εκτυπώσεις του βιβλίου εσόδων – εξόδων για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο καθώς δεν κατέστη η ανεύρεση των θεωρημένων βιβλίων, αφού αυτά, όπως δήλωσε καταστράφηκαν στην πυρκαγιά που εκδηλώθηκε στην έδρα της επιχείρησής του στις 19-10-2017. Προς απόδειξη δε του γεγονότος αυτού, προσκόμισε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. αντίγραφο του με α/α/23-10-2017 αποσπάσματος του βιβλίου συμβάντων της 19-10-2017 της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Κω.

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-12-2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ιδίας Δ.Ο.Υ. προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στην ως άνω φορολογική αρχή, όλα τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία (σελ. 2 έκθεσης).

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οι αγορές προσδιορίστηκαν από την έλεγχο μόνο με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία της Γ.Γ.Δ.Ε / Δ. ΗΛΕ.Δ. /Τμήματος Δ΄ χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, στην από 18-12-2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεν αναφέρονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες προέβη ο έλεγχος, βάσει των στοιχείων εσόδων και εξόδων και των καταχωρήσεων που είχαν γίνει στις αθεώρητες σελίδες του βιβλίου εσόδων-εξόδων που προσκομίστηκε ο προσφεύγων αλλά ο έλεγχος θεώρησε ότι είναι αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός (σελ.6 έκθεσης έλεγχου εισοδήματος) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων. Ως αποτέλεσμα της προαναφερθείσας παράλειψης ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και του αποτελέσματος στην φορολογία εισοδήματος καθίσταται αναιτιολόγητος που συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/16) και συνεπώς η προσβαλλόμενη οριστική πράξη φόρου εισοδήματος πρέπει να ακυρωθεί

Επειδή, λαμβάνοντας δε υπόψη τον κύκλο εργασιών της προσφεύγουσας επιχείρησης (134.230,67 €) και τα μεγέθη της εν γένει, όπως επίσης το γεγονός ότι τηρούσε βιβλία Β' Κατηγορίας, δεν προκύπτει η παντελής αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων(ΣΤΕ1144/18,1102/17), λόγω της μη διαφύλαξης της μηνιαίας κατάστασης εσόδων-εξόδων

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

α) την ακύρωση της υπ' αριθμ.//**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ και

β) την επικύρωση της υπ' αριθμ.//**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2ε' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

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

Φορολογικό έτος 2018

Α. Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) .

Πρόστιμο άρθρου 54§2ε΄ του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) **2.500,00€**

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2013
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	ΜΗΔΕΝ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.