



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 16.11.2020

Αριθμός απόφασης: 2387

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 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' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 8.07.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ./9.06.2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./9.06.2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικού έτους 2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

6. Την από 10.07.2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 8.07.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. /9.06.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016, λόγω μη διαφύλαξης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (αριθ. θεώρησης /2010, σελ. 1-50), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 και 54 § 1 η' του ν.4174/2013, καθώς και του άρθρου 7 § 1 του ν.4308/2014. Η ως άνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 2 ε' του ν.4174/2013, ήτοι πρόστιμο 2.500,00 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 9.06.2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Ιστορικό

Κατόπιν λήψης από την Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων του με αριθ. πρωτ. /2016 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου και των συνημμένων σ' αυτό (υπ' αριθ. πρωτ. /2016 και /2016) σχετικών Υπεύθυνων Δηλώσεων του ελεγχόμενου περί απώλειας του Βιβλίου Συντήρησης & Επισκευών ΑΔΗΜΕ Ταξίμετρου (αριθ. μητρώου) με αριθ. πράξης θεώρησης /2010 καθώς και των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, με αρ. πράξης θεώρησης /2010 (σελ. 1-50), εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2020 εντολή μερικού ελέγχου (γραφείου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων προς διακρίβωση εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, καθώς και της ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων σε βάρος του προσφεύγοντος που διατηρούσε ατομική επιχείρηση με κύρια και δευτερεύουσα δραστηριότητα τις υπηρεσίες ταξί ή αγοραίων με οδηγό ιδιοκτήτη. Σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά περιγράφονται στην από 9.06.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, ο προσφεύγων στις 9.11.2016 και στις 14.11.2016 υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου τις με αριθ. πρωτ. /2016 και /2016 Υπεύθυνες Δηλώσεις, με τις οποίες δηλώθηκε η απώλεια του Βιβλίου Συντήρησης & Επισκευών ΑΔΗΜΕ Ταξίμετρου (με αριθ. μητρώου) και των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, με τις αρ. πράξης θεώρησης /2010 (σελ. 1-50). Η Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων τις ως άνω Υπεύθυνες Δηλώσεις με το υπ' αριθ. πρωτ. /2016 Δελτίο Πληροφοριών, προκειμένου να καταλογισθεί η προβλεπόμενη παράβαση. Με την αριθ. πρωτ. /6.02.2020 κλήση σε ακρόαση η αρμόδια Δ.Ο.Υ., κάλεσε τον ελεγχόμενο προκειμένου

εντός ταχθείσης προθεσμίας να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του και εάν επιθυμεί συμπληρωματικά να παράσχει προφορικές διευκρινίσεις αναφορικά με την διαπιστωθείσα παράβαση. Ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση εντός της οριζόμενης προθεσμίας με συνέπεια την έκδοση της με ημερομηνία θεώρησης 9.06.2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και της με αριθ./9.06.2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο ίδιος δήλωσε την απώλεια του με αριθ. θεώρησης/2010 μπλοκ αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (1-50) και του με αριθ. θεώρησης/2020 βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών ΑΔΗΜΕ ταξίμετρου (αριθ. μητρώου), με την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Β΄ Περιστερίου των με αριθ. πρωτ./2016 και/2016 δύο υπεύθυνων δηλώσεων. Το με αριθ. κυκλοφορίας ΤΑΞΙ απέκτησε με κληρονομιά από τον αποβιώσαντα στην Αθήνα στις 20.07.2006 πατέρα του, Ο ίδιος ως υπέρβαρος και με προβλήματα υγείας δεν μπορούσε να εργαστεί ως οδηγός και αναγκάστηκε να προσλαμβάνει οδηγούς. Επειδή η εκμετάλλευση του ταξί ήταν ασύμφορη αναγκάστηκε να το πουλήσει όπου και διαπίστωσε ότι οι οδηγοί είχαν απωλέσει τα ως άνω φορολογικά στοιχεία. Οι υπεύθυνες δηλώσεις του είναι αληθείς, τα μοναδικά εισοδήματα που λαμβάνει είναι η μηνιαία σύνταξη 250,00 ευρώ που λαμβάνει από τον ΕΦΚΑ και τα τρόφιμα που λαμβάνει από το κοινωνικό παντοπωλείο του Δήμου Πετρούπολης, ως εκ τούτου είναι αδύνατο να καταβάλει το επιβαλλόμενο πρόστιμο.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

«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.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4174/2013, περί βιβλίων και στοιχείων, ορίζονται τα εξής:

«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 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 ν.4174/2013, σχετικά με τις διαδικαστικές παραβάσεις, ορίζονται 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, περαιτέρω με την ΠΟΛ 1252/2015 της Γενικής Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του/ Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62):

«..... *II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62*

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

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 παράγραφο 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο IV της ΠΟΛ. 1026/12.02.2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες και διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων:

«*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 δύναται 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 αχρησιμοποιητών 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/99 (Κ.Δ.Δ.), σχετικά με την αιτιολογία της ατομικής διοικητικής πράξης, ορίζονται τα εξής:

«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.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013:

«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, από την από 9.06.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, δεν προκύπτει ότι τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία έχουν χρησιμοποιηθεί (εξαντληθεί (ή όχι), 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 κάθε πρόσφορο τρόπο (όπως από τις καταχωρήσεις στα βιβλία, από τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών, στοιχεία που θα προσκομίσει ο υπόχρεος κ.λπ.), όπως αναφέρει η ΠΟΛ.1026/2018. Ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται η χρησιμοποίηση του με αριθ. θεώρησης/2010 (σελ. 1-50) μπλοκ Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών από την με αριθ. πρωτ./14.11.2016 Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου, έτσι ώστε να τεκμηριώνεται η

προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου για μη διαφύλαξη χρησιμοποιούμενων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η από 9.06.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ./9.06.2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, δεν παρέχει καμία αιτιολογία και ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθίσταται δε αόριστη καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, στις οποίες βασίστηκε ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του και τον καταλογισμό της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα σύμφωνα με τα ανωτέρω (ΣτΕ 1542/16).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α΄ 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2 γ΄ του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **8.07.2020** και με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατοίκου, και την ακύρωση της με αριθ./9.06.2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικού έτους 2016, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Φορολογικό έτος 2016

Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ν.4174/2013 (α/α/9.06.2020): 0,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Αναπληρώτρια Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.