



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/09/2021
Αριθμός απόφασης: 2356

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ., με έδρα, οδός, κατά της υπ' αριθμόν/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., χρήσης 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας:

- πρόστιμο ύψους **2.500,00 €**, λόγω μη διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων του βιβλίου εσόδων-εξόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013.
- πρόστιμο ύψους **100,00 €**, λόγω μη δήλωσης συναλλαγών με αντισυμβαλλομένους στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1022/2014.

Τα ως άνω ποσά καταλογίστηκαν με βάση τα διαλαμβανόμενα στην από 15/12/2020 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Άρθρου Πρώτου, Υπ/φου Ε1. Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, ο έλεγχος, με τα υπ' αριθμόν /2018 και /2020 αιτήματά του ζήτησε από την προσφεύγουσα να του προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά και λοιπά στοιχεία τόσο των εσόδων όσο και των εξόδων. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά και λοιπά στοιχεία, ωστόσο, όσον αφορά στα βιβλία, προσκόμισε τις Μηνιαίες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις των Εσόδων και Εξόδων, αλλά όχι την αναλυτική κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων στο οποίο εμφανίζεται η διακεκριμένη καταχώρηση των δεδομένων εκάστου στοιχείου εσόδου ή εξόδου. Ο έλεγχος απέστειλε εκ νέου το υπ' αριθμόν /2020 αίτημα με το οποίο ζητούσε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει τις αναλυτικές καταστάσεις καταχώρησης των αναλυτικών στοιχείων των συναλλαγών, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον έλεγχο. Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο αίτημα αυτό, κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τον έλεγχο, ανέφερε ότι η μη προσκόμιση της αναλυτικής κατάστασης του βιβλίου εσόδων-εξόδων οφείλεται σε καταστροφή (από πτώση) το έτος 2017 του ηλεκτρονικού υπολογιστή στον οποίο ήταν αποθηκευμένα τα αναλυτικά δεδομένα του βιβλίου εσόδων-εξόδων και εξαιτίας της καταστροφής αυτής ήταν αδύνατη η ανάγνωση και εκτύπωση του βιβλίου εσόδων-εξόδων. Επίσης ανέφερε ότι όσον αφορά τις Μηνιαίες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις των Εσόδων και Εξόδων, αυτές προσκομίστηκαν στον έλεγχο, καθότι είχαν εκτυπωθεί εγκαίρως κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων, ήτοι πριν την καταστροφή του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Για όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος ζήτησε την έγγραφη γνωστοποίηση εκ μέρους της προσφεύγουσας, χωρίς ωστόσο αυτό να λάβει χώρα μέχρι τη σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου.

Παράλληλα, από τον διενεργηθέντα αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των συναλλαγών που δήλωσε η προσφεύγουσα με πελάτες και προμηθευτές και των συναλλαγών που δήλωσαν οι τελευταίοι με την ίδια στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1022/2014 (ΜΥΦ), προέκυψαν αποκλίσεις, όπως αυτές αναλυτικά απεικονίζονται στην από 15/12/2020 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (σελ. 113-115).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι τυγχάνει εσφαλμένος ο καταλογισμός του προστίμου για μη διαφύλαξη της αναλυτικής κατάστασης του βιβλίου εσόδων εξόδων, δεδομένου ότι:

- οι αναλυτικές εγγραφές του βιβλίου εσόδων-εξόδων και η μηνιαία συγκεντρωτική κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων είναι ένα ενιαίο σύνολο και ως τέτοιο θα πρέπει να εξετάζονται, κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013,
- η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από αοριστία-έλλειψη αιτιολογίας,
- συνέτρεχε λόγος ανωτέρας βίας.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσβάλλει το επιμέρους πρόστιμο των 100,00 € λόγω μη δήλωσης συναλλαγών με αντισυμβαλλομένους στις καταστάσεις ΜΥΦ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

...

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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 εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία προκύπτει από τη μηνιαία συγκεντρωτική κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων και υποστηρίζεται από την προσκόμιση αναλυτικά του συνόλου των στοιχείων που καταχωρήθηκαν σε αυτήν, έτσι ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση της ελεγκτικής αρχής και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, καθώς και ότι η επιβολή του προστίμου προϋποθέτει η μη διαφύλαξη να έχει ως έννομη συνέπεια να μην είναι ουσιαστικά δυνατός ο έλεγχος της ακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, λόγω της μη προσκόμισης της αναλυτικής κατάστασης του βιβλίου εσόδων-εξόδων, δεν κατέστη δυνατόν να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στην Α. 1293/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως έλεγχος για την ορθή

τήρηση των βιβλίων, έλεγχος της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., έλεγχος της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των εκδοθέντων στοιχείων, επαλήθευση των αθροίσεων εσόδων του φορολογικού έτους, επαλήθευση των αθροίσεων αγορών του φορολογικού έτους.

Επειδή παράλληλα, όπως αποτυπώνεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 116-117), τα δεδομένα (σύνολα) των προσκομισθεισών Μηνιαίων Συγκεντρωτικών Καταστάσεων διέφεραν από αυτά των προσκομισθέντων στοιχείων αλλά και με τα ποσά που δηλώθηκαν στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. λόγω μη καταχώρησης συναλλαγών ή καταχώρησης επιπλέον συναλλαγών σε σχέση με τα προσκομισθέντα στοιχεία.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος δε βασίστηκε στις προσκομισθείσες Μηνιαίες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις, αλλά βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, συνέταξε τις καταστάσεις «Ακαθάριστα έσοδα βάσει στοιχείων» και «Δαπάνες βάσει στοιχείων» με την αναλυτική κατά χρονολογική σειρά καταχώρηση των στοιχείων των εσόδων και των εξόδων, ήτοι ο έλεγχος «δημιούργησε» το βιβλίο εσόδων-εξόδων που είχε υποχρέωση να προσκομίσει η προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι η άποψη του ελέγχου είναι εσφαλμένη, εφόσον προσκομίστηκε το βιβλίο συγκεντρωτικών μηνιαίων συναλλαγών εσόδων-εξόδων.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η παράβαση που καταλογίστηκε αφορά μη διαφύλαξη του βιβλίου εσόδων-εξόδων και όχι μη τήρηση αυτού.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι λόγοι ανωτέρας βίας δεν της επέτρεψαν να διαφυλάξει και να προσκομίσει την αναλυτική κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων, δεδομένου ότι:

- το βιβλίο εσόδων-εξόδων τηρείτο στον Η/Υ του λογιστή της, ο οποίος καταστράφηκε από πτώση το έτος 2017, χωρίς δυνατότητα διάσωσης των δεδομένων του σκληρού δίσκου,
- κάποιες εκτυπώσεις του βιβλίου εσόδων-εξόδων που είχε προλάβει να της παραδώσει ο λογιστής της και τις οποίες διατηρούσε σε χρηματοκιβώτιο στο γραφείο της, εκλάπησαν τον Αύγουστο του 2018, όταν και διαρρήκτες εισέβαλαν στο χώρο.

Επειδή αφενός τόσο ο λογιστής της προσφεύγουσας όσο και η ίδια δεν επέδειξαν τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη του βιβλίου εσόδων-εξόδων, όπως θα ήταν για παράδειγμα η τήρηση αντιγράφων ασφαλείας (back-up) και αφετέρου, στην από 03/03/2021 Βεβαίωση του Τμήματος Ασφαλείας που προσκομίζει η προσφεύγουσα, δεν αναφέρεται ρητά ότι μεταξύ των κλαπέντων στοιχείων ήταν και το εν λόγω βιβλίο εσόδων-εξόδων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **22/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ' αριθμόν/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **2.600,00 €**

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.