



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2963

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 τού, με ΑΦΜ, κυρία δραστηριότητα, με έδρα Πύργου ΤΚ 27100 κατά της υπ.αρ. /10-05-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 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 η τροποποίηση 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. /10.05.2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε 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 1-10 με πράξη θεώρησης /25-02-2009 (Δ.Ο.Υ. Πύργου) 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, με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «.....» και υποκατάστημα με αντικείμενο δραστηριότητας «.....» στο Πύργου, το έτος 2009,είχε θεωρήσει ένα στοιχείο Δ.Α.(δελτίο αποστολής) σελ. 1-10 (αρ. πράξης θεώρησης /25.02.2009 (Δ.Ο.Υ. Πύργου) που αφορούσε το υποκατάστημα, και στην συνέχεια με αφορμή την διακοπή εργασιών του υποκαταστήματος δήλωσε με την αρ. πρωτ. /05.02.2016 υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Πύργου την απώλεια του παραπάνω στοιχείου Δ.Α.(δελτίο αποστολής) σελ. 1-10.

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 του υποκαταστήματος στις 13-01-2016 του ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ να προσκομίσει το ΔΑ (Δελτίο Αποστολής) με αρίθμηση από 1-10 με ΠΘ /25.02.2009, παρόλο που δεν είχε υποχρέωση όπως ισχυρίζεται, υπέβαλε την αρ.πρωτ. /05-02-2016 υπεύθυνη δήλωση απολεσθέντος στοιχείου Δ.Α. και επικαλείται ότι το εν λόγω δελτίο αποστολής ήταν μόνο δέκα(10) σελίδες και μη χρησιμοποιημένο και έχει χαθεί πριν το 2014..

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 υπαρχείωση 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. 1026 /2018 ορίζεται ότι:

«ΙV. 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 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, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι το εν λόγω θεωρημένο δελτίο αποστολής ήταν μόνο δέκα(10) σελίδες μη χρησιμοποιημένο και έχει χαθεί πριν το 2014.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση είχαν θεωρηθεί μόνο δέκα(10) φύλλα από το Δ. Αποστολής (αρ. θεώρησης /25-2-2009) προκειμένου αυτά να χρησιμοποιηθούν από το υποκατάστημα με δραστηριότητα « Υπηρεσίες καφενείου».

Επειδή, δεν έχει θεωρήσει έκτοτε άλλο Δελτίο Αποστολής.

Επειδή, για τις παρεχόμενες υπηρεσίες καφενείου εξέδιδε αποδείξεις λιανικής πώλησης από ΦΤΜ (αρ. θεώρησης βιβλιαρίου συντήρησης /25-02-2009).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη την φύση των εργασιών του υποκαταστήματος και για λόγους χρηστής διοίκησης, γίνεται δεκτό ότι το εν λόγω στοιχείο Δ.Α. δεν χρησιμοποιήθηκε και ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν είχε την υποχρέωση να το προσκομίσει για επίδειξη στη Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι κατά τη διακοπή των εργασιών του υποκαταστήματος δεν υφίσταται η υποχρέωση ακύρωσης του στοιχείου Δ.Α. ως αχρησιμοποίητο, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1163/2016.

Συνεπώς η απώλεια(μη διαφύλαξη) του εν λόγω στοιχείου Δ.Α. σελ. 1-10 ως μη χρησιμοποιημένου θεωρημένου στοιχείου δεν αποτελεί παράβαση των διατάξεων του ΚΦΔ, ούτε κάποια άλλη παράβαση και δεν πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 03.06.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, τού, με ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ. αρ. /10.05.2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Πρόστιμο Άρθρο 54 Ν.4174/2013

Συν ποσόν 0,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

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.