



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 27.03.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 641

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: **1)** της εταιρείας με την επωνυμία ".....", Α.Φ.Μ.

....., κατοίκου, οδός αρ., η οποία εκπροσωπείται νόμιμα από τον Διαχειριστή αυτής κ. του, **2)** του του, με Α.Φ.Μ.

....., κατοίκου, οδός αρ. και, κατά της υπ' αριθμ. /**2019** Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική απόφαση επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: **1)** της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, Α.Φ.Μ., **2)** του του, με Α.Φ.Μ., 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:

Με την υπ’ αριθ. /**2019** Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, πρόστιμο ύψους 500,00 €, επειδή δεν επέδειξε/εκτύπωσε το γενικό ημερολόγιο της επιχείρησης για τη χρήση 01.01-31.12.2013 κατά τον επιτόπιο διασταυρωτικό έλεγχο της 07.10.2019, ούτε εκτύπωσε τις εγγραφές των συγκεκριμένων ημερομηνιών έκδοσης των επικαλούμενων Τ.Π.Υ., ούτε προσκόμισε οτιδήποτε μέχρι σήμερα στην υπηρεσία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 24 παρ. 2, 25 παρ. 3 & 6 του Ν. 4174/2013, η οποία αποτελεί διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 του ίδιου Νόμου, και επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2δ του ν. 4174/2013

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. *Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης - Παράβαση άρθρου 62 ν. 4174/2013*
2. *μηδενικές ονομαστικές εγγραφές στο γενικό ημερολόγιο.*
3. *πλήρη και απρόσκοπτη πρόσβαση του Ελέγχου*
4. *αόριστη, μη εμπεριστατωμένη, ανακριβής και ανατιολόγητη Έκθεση ελέγχου*

Ακολούθως οι προσφεύγοντες, κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/10.03.2019 “ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ”, με το οποίο προσκομίστηκε το Γενικό Ημερολόγιο Πωλήσεων της ‘.....’, οι δε προσφεύγοντες ισχυρίζονται, ότι, αποδεικνύονται πλήρως οι ισχυρισμοί των, με το προσκομιζόμενο Γενικό Ημερολόγιο.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκδόθηκε η υπ’ αριθ. /..... /..... /2019 εντολή ελέγχου για την εταιρεία με ΑΦΜ, για διασταυρωτικό έλεγχο στοιχείων της χρήσης 2013 στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του (ΑΦΜ), με το ίδιο αντικείμενο εργασιών και στην ίδια επαγγελματική στέγη. Ο συμμετέχει κατά το έτος 2013 στην ΕΠΕ με ποσοστό συμμετοχής 95%. Ο έλεγχος στο ως άνω φυσικό πρόσωπο διενεργείται στις φορολογίες εισοδήματος, ΦΠΑ καθώς και στην ορθή τήρηση των βιβλίων και έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σε συνδυασμό με τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών.

Στα πλαίσια της ως άνω εντολής ελέγχου, στις 07.10.2019 και ώρα 11:40 η ελεγκτής και η προϊστάμενη του τμήματος επισκέφθηκαν το λογιστικό γραφείο του προσφεύγοντα, όπου στεγάζεται και η ΕΠΕ, και κοινοποίησαν την εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία. Συγχρόνως ζητήθηκε να γίνει εκτύπωση του γενικού ημερολογίου όλης της χρήσης 2013 για την ΕΠΕ, γιατί αυτός ήταν και ο βασικός λόγος της επίσκεψης του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων

που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης”.

Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή”.

Άρθρο 25. Είσοδος σε εγκαταστάσεις

“1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου,

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα”.

Επειδή, κατά τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, ζητήθηκε η εκτύπωση του Γενικού Ημερολογίου και των Αναλυτικών Καθολικών των συγκεκριμένων πελατών της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως περιγράφεται πλήρως στην από 14.10.2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.ΑΣ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στα ως ανωτέρω ζητηθέντα, ο φορολογικός έλεγχος καταλόγισε παράβαση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 παρ. 2 και 25 παρ. 2 6 του ν. 4174/2013 και επέβαλε πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ίδιου ως άνω Νόμου.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, 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:

- α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,
- β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,
- γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,
- δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,
- ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,
- στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,
- ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

- α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,
- β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,
- γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και
- δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα”.

Άρθρο 62. Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων

“4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου”.

Επειδή, σύμφωνα με την Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"

Άρθρο 62

“..... Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις

πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου”.

Επειδή, η υπό κρίση απόφαση επιβολής προστίμου, είναι διαδικαστική παράβαση, τυγχάνει εφαρμογής η σχετική διάταξη του άρθρου 62 § 4 του ν. 4174/20013, και δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ως προς τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν.4174/2013 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 καταλληλότητα 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, οι διατάξεις του Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012), ορίζουν, ότι:

ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε.1. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

“1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.”

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

“1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

8. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή (Η/Υ) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο. Υ., το

κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης, για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να επιτρέπει, σε συνεργείο ελέγχου που συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Επίσης, υποχρεούται να παρέχει κάθε πληροφορία στον φορολογικό έλεγχο σχετικά με τις εφαρμογές λογισμικού που αναφέρονται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχει και όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων των υπόχρεων”.

Άρθρο 4 Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων.

“1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

7. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

8. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (π.δ. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.....

9. Το πρώτο, το δεύτερο και τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 21 του άρθρου αυτού έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί τήρησης διπλογραφικών βιβλίων”.

12. Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται:

α) Του ή των ημερολογίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους....

21. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ. Π. Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού.

Σε περίπτωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί Τεχνικών Προδιαγραφών των φ.τ.μ.. Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 9. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ. Π. Α που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί επίσης να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» κατά περίπτωση.

Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών.”

Επειδή, ως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης, από τον επιτόπιο έλεγχο που έγινε την 07.10.2019 στην προσφεύγουσα εταιρεία με **ΑΦΜ**, για διασταυρωτικό έλεγχο στοιχείων της χρήσης 2013 στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του (ΑΦΜ), "τα στοιχεία που ζητήθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο ήταν το γενικό ημερολόγιο καθώς και τα αναλυτικά καθολικά των πελατών της ανωτέρω εταιρείας, που επικαλείται ότι έχει εκδώσει.

Ο λόγος του επιτόπιου ελέγχου περιγράφεται πλήρως στην έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.ΑΣ., και μετά την επανειλημμένη άρνηση της προσφεύγουσας να εκτυπώσει το γενικό ημερολόγιο και τα αναλυτικά καθολικά συγκεκριμένων πελατών (Λ/Σ 30.00.0000), γνωστοποιήθηκε και στον εκπρόσωπο της

Ο εν λόγω απάντησε πολλάκις με το εξής: «θα τα φέρω αύριο στο γραφείο σας» ακόμη και μετά την διευκρίνιση του φορολογικού ελέγχου ότι αμφισβητούμε ότι τα Τ.Π.Υ. πού προσκόμισε είναι τα καταχωρηθέντα στα βιβλία.

Κατόπιν εκτύπωσε το αναλυτικό καθολικό Πωλήσεων «Λ/Σ 70.00.0000-79.99.9999: πωλήσεις υπηρεσιών χονδρικά 23%», στο οποίο αναφέρονταν ανά ημερομηνία ο α/α του Τ.Π.Υ., το ποσό, και στην αιτιολογία σε όλες τις εγγραφές «πωλήσεις υπηρεσιών χονδρικά 23%», το οποίο δεν ήταν το ζητούμενο γιατί είναι αναλυτικό καθολικό άλλου λογαριασμού. Επίσης ο εκπρόσωπος θα μπορούσε να εκτυπώσει τα αναλυτικά καθολικά των πελατών από την εμπορική διαχείριση, αλλά ούτε αυτό παρασχέθηκε στον έλεγχο. Επιπλέον ακόμη και αν στο ημερολόγιο καταχωρούσε συγκεντρωτικά τα τιμολόγια < 300,00 €, όπως ισχυρίζεται, δεν το εκτύπωσε και δεν το επέδειξε κατά τον έλεγχο προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό του.

Εφόσον δεν ήταν υποχρεωμένος για τα ΤΠΥ κάτω των 300,00 ευρώ να τηρεί αναλυτικό καθολικό των πελατών, με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ άρθρου 4 παρ.9 και 21 ,ν.4093/12 είχε υποχρέωση να παρέχει άμεσα κατάσταση με ανάλυση των εσόδων αυτών όπως π.χ. τις καρτέλες από την εμπορική διαχείριση. Επειδή τα τιμολόγια που εκδίδονται από το πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης φέρουν όνομα και ΑΦΜ Πελάτη, ως εκ τούτου υπάρχει μηχανογραφικό ιστορικό από το οποίο θα προέκυπτε ποιοι ήταν οι πελάτες για τους οποίους εξέδωσε τιμολόγια".

Κατά συνέπεια, το πρόστιμο έχει επιβληθεί νόμιμα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και ο 2^{ος} ισχυρισμός των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθεί, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, την 07.10.2019 στον επιτόπιο έλεγχο που έγινε στην εταιρεία με **ΑΦΜ** ζητήθηκαν τα αναλυτικά καθολικά των πελατών της εταιρείας καθώς και το γενικό ημερολόγιο του 2013 ώστε να γίνει διασταύρωση ότι τα επικαλούμενα τιμολόγια των πελατών είναι αυτά που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ΕΠΕ.

Ως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης, "ο ισχυρισμός περί πλήρους συνεργασίας δεν ισχύει, διότι δεν επεδείχθησαν τίποτα από τα ζητηθέντα στοιχεία και προς απόδειξη των εκδοθέντων Τ.Π.Υ. Μετά τις επαναλαμβανόμενες αρνήσεις για εκτύπωση αναλυτικών καθολικών πελατών χρησιμοποιήσαμε την έκφραση «πιστεύουμε ότι...» προκειμένου ο ίδιος να αντιληφθεί την βασική αιτία του επιτόπιου /διασταυρωτικού ελέγχου, και έτσι να του δοθεί ή ευκαιρία με όποιον τρόπο και αν τηρούσε τα διπλογραφικά του βιβλία να αποδείξει ότι τα προσκομισθέντα τιμολόγια _όπως αυτά αναφέρονται στην έκθεσή μας_ είναι πράγματι αυτά που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της Ε.Π.Ε. και δεν εκδόθηκαν εκ των υστέρων, προκειμένου να καλύψουν τη μη έκδοση τιμολογίων για καταθέσεις αμοιβών πελατών που προκύπτουν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του εταίρου

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§51 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, το ως άνω πρόστιμο εκδόθηκε νομίμως σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ως προς τον 3^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι προσφεύγοντες στον 4^ο λόγο προσφυγής επαναλαμβάνουν τους ισχυρισμούς τους που επικαλέστηκαν στους προηγούμενους λόγους προσφυγής αναφέροντας και αποσπάσματα από την από 14.10.2019 έκθεση μερικού έλεγχου ΚΦΔ.

Οι προσφεύγοντες δεν επέδειξαν και δεν προσκόμισαν το γενικό ημερολόγιο του 2013 καθώς και τα αναλυτικά καθολικά των πελατών, που ζητήθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο, και αντί αυτών παρέδωσαν το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού των πωλήσεων.

Ο ισχυρισμός των «.....να καταχωρήσει όλα τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί και περιλαμβάνονταν στο παραδοθέν αναλυτικό καθολικό, όλης της χρήσης 2013 αναλυτικά, με τα ονόματα - επωνυμίες με βάση τα παραστατικά (Τ.Π.Υ.) που έχει στα χέρια του» **δεν ευσταθεί και απορρίπτεται** καθώς με την έκδοση των τιμολογίων σε κάθε πελάτη δημιουργείται μηχανογραφικό ιστορικό στην εμπορική διαχείριση των μηχανογραφικών συστημάτων, η οποία ενημερώνει την γενική λογιστική είτε online είτε με γέφυρα.

Σημειώνεται, ότι οι προσφεύγοντες, εκ των υστέρων, με την υποβολή του “ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ”, κατέθεσαν το Γενικό Ημερολόγιο της ‘.....’, το οποίο δεν γίνεται αποδεκτό, ως εκτυπωθέν μετά τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο ως συνέπεια αυτού.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων στον 4^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ορθά και νόμιμα η αρμόδια φορολογική αρχή, εξέδωσε τη προσβαλλόμενη πράξη, και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./28.11.2019 ενδικοφανούς προσφυγής των: **1)** της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, Α.Φ.Μ., **2)** του του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ’ αριθ./**2019** Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :
ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.