



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/06/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1937

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 140 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/02/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «.....», έδρα Τ.Κ....., κατά των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 54 παρ. 1η' και 2ε'):

- της υπ' αριθμ. /27-01-2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου φορολογικού έτους 2020,
 - της υπ' αριθμ. /27-01-2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου φορολογικού έτους 2021,
 - της υπ' αριθμ. /27-01-2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου φορολογικού έτους 2022,
 - της υπ' αριθμ. /27-01-2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου φορολογικού έτους 2023,
- καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30/09/2024 οικεία έκθεση εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/02/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. /2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.
- Με την υπ' αριθμ. /2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.
- Με την υπ' αριθμ. /2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.
- Με την υπ' αριθμ. /2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.

Τα ως άνω επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, δυνάμει της με αριθμό /2024 εντολής του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου, στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας την 26/06/2024. Σύμφωνα δε με την οικεία έκθεση ελέγχου:

«Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε δυνάμει της υπ. αριθ. /2024 εντολής διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη διαθέτει εγκαταστάσεις με μηχανήματα για την παραγωγή πάγου τον οποίο διαθέτει με δικά της φορτηγά.

Από τον έλεγχο ζητήθηκαν τα βιβλία της επιχείρησης για τις χρήσεις 2020-2023 επειδή από το ηλεκτρονικό σύστημα της υπηρεσίας μας διαπιστώσαμε ασυμφωνία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ παρουσία του λογιστή της επιχείρησης και του νόμιμου εκπροσώπου και επεδείχθησαν ισοζύγια όλων των χρήσεων για περίοδο από 1/1 έως 31/12 κάθε χρήσης και διαπιστώθηκε η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος για τις χρήσεις 2020, 2021, 2022 και 2023 πιο συγκεκριμένα τη χρήση 2020 μας επεδείχθη ισοζύγιο από 1/1/2020 έως 31/12/2020 στο οποίο οι μόνοι λογαριασμοί που περιλαμβάνονται είναι οι Λογ. 30, 38, 54, 70 και 80 του ΕΓΛΣ ενώ η επιχείρηση διαθέτει και μηχανήματα και αυτοκίνητα και προφανώς έχει έξοδα και δεν μεταφέρονται δεδομένα εξ απογραφής

Όμοια και τις επόμενες χρήσεις 2021, 2022 δεν εμφανίζονται λογαριασμοί μηχανημάτων, επίπλων, αυτοκινήτων και δεν μεταφέρονται δεδομένα εξ απογραφής.

Τη χρήση 2023 δεν υπάρχουν δεδομένα εξ απογραφής, ούτε ο λογ. 13 για τα αυτοκίνητα της εταιρείας.

Η διαπίστωση της κατοχής αυτοκινήτων αποδεικνύεται και από το προφίλ της ελεγχόμενης αλλά και ο εκπρόσωπος της εταιρείας παραδέχτηκε ότι τα αυτοκίνητα είναι ιδιόκτητα.

Τα επιδειχθέντα βιβλία είναι συνημμένα στην παρούσα έκθεση υπογεγραμμένα από τον εκπρόσωπο και τον λογιστή της εταιρείας

Επίσης από το προφίλ της επιχείρησης διαπιστώθηκε η υποβολή δώδεκα (12) μηδενικών δηλώσεων ΦΠΑ για τη χρήση 2021, εννέα (9) μηδενικών δηλώσεων για τη χρήση 2020 και τριών (3) ανακριβών δηλώσεων για τη χρήση 2020 ενώ η επιχείρηση είχε δραστηριότητα. Επίσης για τη χρήση 2019 οι υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις δεν συμφωνούν με τα βιβλία.

Αφού ο έλεγχος διαπίστωσε, ότι η ελεγχόμενη οντότητα, υπέπεσε στις ως άνω περιγραφόμενες παραβάσεις, συνέταξε το υπ' αριθμό/27.06.2024 Σ.Δ.Ε. — ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ, του άρθρου 6 του Ν. 2690/99, για την έγγραφη υποβολή των απόψεων της ελεγχόμενης οντότητας ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, εντός είκοσι (20) ημερών, το οποίο επιδόθηκε νομίμως. Επίσης επιδόθηκε και η με αριθμό/27.06.2024 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου.

Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. - Κλήση προς Ακρόαση και δεν προσήλθε στην Υπηρεσία μας, για να προσκομίσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε βάρος της οντότητας (επιχείρησης): με Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Κω, καταλογίζουμε τις ακόλουθες παραβάσεις των προαναφερόμενων διατάξεων, ανά διαχειριστική περίοδο:

Χρήση Από	Χρήση Έως	Περιγραφή	Πρόστιμο
01.01.2020	31.12.2020	Μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 13 & 14 του Κ.Φ.Δ. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 5104/24.	2.500 €
01.01.2021	31.12.2021	Μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 13 & 14 του Κ.Φ.Δ. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 5104/24.	2.500 €

01.01.2022	31.12.2022	Μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 & 14 του Κ.Φ.Δ. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 5104/24.		2500 €
01.01.2023	31.12.2023	Μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 & 14 του Κ.Φ.Δ. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 5104/24.		2.500 €

...»

Βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων συντάχθηκε και επιδόθηκε το υπ' αριθμ./27-06-2024 Σ.Δ.Ε. – Κλήση προς ακρόαση, καθώς και η υπ' αριθμ./27-06-2024 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου. Λόγω μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στην εν λόγω Κλήση προς ακρόαση συντάχθηκε η από 30/09/2024 έκθεση εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. με τις ίδιες ως άνω διαπιστώσεις, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ισχυρισμός: Η έκθεση ελέγχου πάσχει από αοριστία διότι δεν παρέχει κάποιον σαφή και ορισμένο λόγο και δεν τεκμηριώνει το συμπέρασμα της περί μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος αλλά περιορίζεται στην απλή διαπίστωση, χωρίς να επικαλείται τα πραγματικά περιστατικά στα οποία θεμελιώνονται αυτές οι παραβάσεις.

Συγκεκριμένα δε, μεταξύ άλλων, ισχυρίζεται ότι:

«[...]

δ) Στη συνέχεια αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου ότι ζητήθηκαν τα βιβλία της επιχείρησης για τις χρήσεις 2020-2023 επειδή από το ηλεκτρονικό σύστημα της υπηρεσίας τους διαπιστώθηκε ασυμφωνία δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ. Παρουσία του Λογιστή και του Εκπροσώπου της εταιρίας μας επεδείχθησαν Ισοζύγια όλων των χρήσεων για τη περίοδο 1/1-31/12 κάθε χρήσης και διαπιστώθηκε η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος για τις χρήσεις 2020, 2021, 2022 και 2023 και συνεχίζει με την αιτιολογία ότι προσκομίσθηκαν μόνο οι λογαριασμοί 30,38,54,70 και 80 του ΕΓΛΣ καθώς και ότι η επιχείρηση διέθετε μηχανήματα και αυτοκίνητα και προφανώς είχε έξοδα και δεν μεταφέρονταν τα δεδομένα εξ απογραφής και ο λογαριασμός 13.

Ο έλεγχος δεν αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου ότι λόγω του πλήθους των στοιχείων που ζητούνταν για 5 χρήσεις 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 και 2024 ήταν αδύνατον να παρασχεθούν την ώρα του ελέγχου. Παρόλα αυτά καταβλήθηκε υπεράνθρωπη προσπάθεια ώστε η σύζυγος του Λογιστή με αλλεπάλληλες διαδρομές μετακινήσεις της προς το λογιστικό γραφείο προέβαινε στην εκτύπωση των βιβλίων που κάθε φορά αναζητούσαν οι ελεγκτές και τα προσκόμιζε σ' αυτούς...

Στον έλεγχο προσκομίσθηκαν ακριβώς ότι ζητήθηκε από εκείνον δηλαδή οι κινήσεις των λογαριασμών της κάθε χρήσης με τα λογιστικά δεδομένα αυτών και όχι των αποτελεσματικών, των εξ απογραφής και των κεκλισμένων χρήσεων αφού δεν ζητήθηκαν...

Ο έλεγχος θα έπρεπε να μας κοινοποιήσει Πρόσκληση του άρθ. 14 Πληροφορίες από το Φορολογούμενο της παρ. 1 και 2 Ν. 5104/24 ΚΦΔ (ΦΕΚ Α' 58/19/04/24) και όπως

χαρακτηριστικά αναφέρεται στη παρ. 2όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων...

Γιατί ο έλεγχος δεν ζήτησε τα ηλεκτρονικά αρχεία μας αλλά αναζητούσε εκτυπώσεις των χρήσεων 2020, 2021, 2022, 2023 με όγκο συναλλαγών που δυσκόλεψαν το έργο του λογιστηρίου...».

2ος ισχυρισμός: Ο έλεγχος κατέληξε στο αυθαίρετο συμπέρασμα ότι υποβλήθηκαν άλλοτε μηδενικές και άλλοτε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. σε διάφορες περιόδους και χρήσεις χωρίς να αναφέρει τις διαφορές που διαπίστωσε και σε ποιες ημερολογιακές περιόδους αυτές ανάγονται.

3ος ισχυρισμός: Οι εκδοθείσες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 ν.5104/2024 δε φέρουν στο σώμα αυτών βέβαιη ημερομηνία θεώρησης.

4ος ισχυρισμός: Η έκθεση ελέγχου είναι αβάσιμη, ανακριβής και αναληθής και ως εκ τούτου καταχρηστική, καθώς σε ό,τι αφορά στην ουσία της υπόθεσης, δεν ανταποκρίνεται στην αλήθεια των γεγονότων – Αυθαίρετη, αναιτιολόγητη και μη νόμιμη η κρίση της φορολογικής αρχής – Έλλειψη ειδικής αιτιολογίας – Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

5ος ισχυρισμός: Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. **4308/2014**, ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1003/2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων», ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Παράγραφος 1

5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά.

5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δύομισι χιλιάδων (2.500) ευρώ».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», ορίζονται τα εξής:

«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.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1026/2018 με θέμα: «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», ορίζονται τα εξής:

«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, από τα διαλαμβανόμενα στην από 30/09/2024 έκθεση εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει ότι κατά το διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Στο ισοζύγιο από 01/01/2020 έως 31/12/2020 οι μόνοι λογαριασμοί που περιλαμβάνονται είναι οι Λογ. 30, 38, 54, 70 και 80 του Ε.Γ.Λ.Σ. ενώ η επιχείρηση διαθέτει και μηχανήματα και αυτοκίνητα και προφανώς έχει έξοδα. Επιπλέον δεν μεταφέρονται τα δεδομένα εξ απογραφής.
- Ομοίως και τις επόμενες χρήσεις 2021, 2022 δεν εμφανίζονται λογαριασμοί μηχανημάτων, επίπλων, αυτοκινήτων και δεν μεταφέρονται τα δεδομένα εξ απογραφής.
- Τη χρήση 2023 δεν υπάρχουν δεδομένα εξ απογραφής, ούτε ο λογαριασμός 13 για τα αυτοκίνητα της εταιρείας.
- Από το προφίλ της επιχείρησης διαπιστώθηκε η υποβολή δώδεκα (12) μηδενικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για το έτος 2021, εννέα (9) μηδενικών δηλώσεων και τριών (3) ανακριβών δηλώσεων για το έτος 2020, ενώ η επιχείρηση είχε δραστηριότητα.
- Για τη χρήση 2019 οι υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις δεν συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων.
- Από το ηλεκτρονικό σύστημα της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ασυμφωνία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρήθηκε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και επέβαλε πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ποσού 2.500,00 ευρώ για κάθε ένα από τα φορολογικά έτη 2020, 2021, 2022 και 2023.

Επειδή, εν προκειμένω κατά το διενεργηθέντα έλεγχο από την ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας, ζητήθηκαν τα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης για τα

φορολογικά έτη 2020-2023 και συγκεκριμένα εκτυπώσεις αυτών, ενώ δε δόθηκε πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου να τεθεί στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης.

Από το περιεχόμενο δε του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου, λόγω του μεγάλου όγκου των συναλλαγών και συνεπώς των ζητηθέντων εκτυπώσεων, εξετάστηκαν μόνο τα Ισοζύγια της περιόδου 01/01 έως 31/12 για τα έτη 2020-2023 και επί αυτών ο έλεγχος διατύπωσε κρίσεις και συμπεράσματα.

Επιπλέον στην οικεία έκθεση ελέγχου παρατίθενται στοιχεία από το φορολογικό προφίλ της προσφεύγουσας περί υποβολής μηδενικών και ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. και περί ασυμφωνίας των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. με τα δεδομένα των βιβλίων του έτους 2019, χωρίς όλα τα παραπάνω να τύχουν εν συνεχεία επεξεργασίας και ελέγχου και να προσδιορισθούν οι τυχόν διαφορές.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω διατάξεις το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, όσον αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

Επειδή, απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβολή προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1η και 2ε του ν. 4987/2024 (και ήδη άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 5104/2024), είναι η θεμελίωση της κρίσης της ελεγκτικής αρχής επί της αξιοπιστίας και της καταλληλότητας του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων της οντότητας, η οποία πρέπει να βασίζεται στην ενιαία και όχι την αποσπασματική εξέτασή τους.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στις ΠΟΛ 1252/2015 και 1026/2018, ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης ή της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., 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.

Επειδή, από την ως άνω έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι κατά τον επιτόπιο έλεγχο εξετάστηκαν αποσπασματικά τα Ισοζύγια και όχι το σύνολο των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, που άλλωστε δε ζητήθηκε με πρόσκληση να προσκομιστούν.

Ως εκ τούτου ελλείπει ιδιαίτερης και εμπεριστατωμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής επί της συνολικής αξιοπιστίας και καταλληλότητας του λογιστικού συστήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης, εσφαλμένα της επιβλήθηκε παράβαση για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις της, εξαιτίας των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 12/02/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** των:/2025,/2025, /2025,/2025 Πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2020:

-Η υπ' αριθ./2025 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2021

-Η υπ' αριθ./2025 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2022

-Η υπ' αριθ./2025 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2023

-Η υπ' αριθ./2025 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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.