



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17.01.2023

Αριθμός απόφασης: 159

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/12.04.2017 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 με αριθ. πρωτ. 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 με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, επιτηδευματία με έδρα την, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών: α) του με αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 και β) του με αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 και γ) κατά της με ημερομηνία θεώρησηςοικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αριθ. πρωτ./.....έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πάτρας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, 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:

- I. Με τον υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του άρθρου 54 §1&2 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα την κατασκευή κεραμικών ειδών οικιακής χρήσης και κεραμικών διακοσμητικών ειδών, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, για το φορολογικό έτος 2017, επειδή κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις (μη τήρηση αρχείου - βιβλίου ιδιόκτητων αποθεμάτων και μη διενέργεια απογραφής) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 4, 5 του ν.4308/2014 και των άρθρων 13 και 54 παρ. 1 περ. η' του ν.4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 περ, ε' του ν.4174/2013.
- II. Με τον υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του άρθρου 54 §1&2 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 500,00€, για το φορολογικό έτος 2020, επειδή κατόπιν του ίδιου ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις: α) δεν ανταποκρίθηκε στην αριθ. πρωτ.πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων για το έτος 2017 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 4, 5 του ν.4308/2014 και των διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 2 & 54 παρ. 1 περ. δ' του ν.4174/2013 και β) δεν ανταποκρίθηκε στην αριθ. πρωτ.κλήση για παροχή πληροφοριών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 2 & 54 παρ. 1 περ. δ' του ν.4174/2013. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 περ, γ' του ν.4174/2013.
Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των προσβαλλόμενων πράξεων άλλως την μεταρρύθμισή τους, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ουδέποτε υπέπεσε στην παράβαση της μη συμμόρφωσης κατ' άρθρο 13 υποχρεώσεις του καθότι είχε προβεί σε διενέργεια απογραφής της 31.12.2017, την οποία προσκόμισε στον έλεγχο, όπως άλλωστε συνομολογείται στην σελίδα 36 της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου. Η προσκόμιση από τον ίδιο της κατάστασης απογραφής της 31.12.2017 καθιστά αβάσιμη την διαπίστωση δήθεν παράβασης και την επιβολή του οικείου προστίμου. Το γεγονός ότι κατά την κρίση του ελέγχου η διενέργεια της απογραφής ήταν πλημμελής δεν συνιστά ουσιώδες στοιχείο για την στοιχειοθέτηση της παράβασης, στη συνέχεια μάλιστα πρόβαλε επιχειρήματα από τα οποία αποδείχθηκε ότι η απογραφή δεν ήταν πλημμελής αλλά πλήρης και τεκμηριωμένη. Η κρίση του ελέγχου, όπως αυτή αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου: «είναι αδύνατον η επιχείρηση με δύο (2) δηλωμένες αποθήκες στη διάθεσή της να μην είχε κατά την 31.12.2017 αδιάθετα έτοιμα προϊόντα ..» είναι εσφαλμένη και δεν στηρίζεται σε διαπιστώσεις του ελέγχου πραγματικές ή που προκύπτουν από ελεγκτικές επαληθεύσεις.

➤ Με την αριθ. πρωτ.πρόσκληση του ζητήθηκε η προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων για το έτος 2017, των βιβλιαρίων επισκευής και συντήρησης των ΦΗΜ, το πρώτο και το τελευταίο Z για δύο ΦΗΜ η χρήση των οποίων είχε διακοπεί λόγω μη χρήσης, και των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών. Στις σελίδες 14 έως και 20 της οικείας έκθεσης ελέγχου περιγράφεται αναλυτικά το ιστορικό αποστολής των ζητηθέντων εγγράφων μέσω ηλεκτρονικής επικοινωνίας με τον τότε λογιστή του καθώς και της τηλεφωνικής επικοινωνίας με τον ελεγκτή κατά την οποία ανέφερε ότι αντιμετώπισε μεγάλη δυσκολία συγκέντρωσης όλων των φορολογικών στοιχείων που του ζητήθηκαν και τις προσπάθειές του για συγκέντρωση αυτών προκειμένου να τα προσκομίσει αλλά και την αποστολή από μέρους του συμπληρωματικών εγγράφων. Ο ίδιος κατέβαλε κάθε προσπάθεια για να προσκομίσει στον έλεγχο τα ζητηθέντα στοιχεία, ο όγκος των οποίων ήταν τεράστιος, και τα οποία προσκόμισε έστω και εκπρόθεσμα. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε απάντηση της με αριθ. πρωτ.πρόσκλησης παροχής πληροφοριών απέστειλε στον έλεγχο έγγραφα υπομνήματα την, την και την Ως εκ τούτου δεν έχει υποπέσει στην αποδιδόμενη παράβαση.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζεται ότι:

«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: ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω Κώδικα ορίζονται τα εξής:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

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 έκδοση 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, στο άρθρο 13 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Βιβλία και στοιχεία

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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

....

5. Ο Διοικητής, με απόφασή του, μπορεί να ορίζει κατηγορίες φορολογουμένων, οι οποίοι υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες για την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, τον τρόπο, τον χρόνο και τη διαδικασία υποβολής των πληροφοριών αυτών, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.».

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

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

..... 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...

.....

Άρθρο 3

Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.

7. Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

...

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματός 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.

13. Οι οντότητες που βάσει του παρόντος μπορεί να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα αλλά από άλλο νόμο υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού χωρίς τήρηση διπλογραφικού συστήματος, δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Άρθρο 4

Άλλα λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

2. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

...

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.

5. Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Η οντότητα που έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας τηρεί αρχείο στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, σύμφωνα με τις περιπτώσεις α` και γ` της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

6. Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση, και της λογιστικής τους αξίας.

7. Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης.

8. Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας (όταν συντρέχει περίπτωση) και της λογιστικής τους αξίας.

9. Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. Στο αρχείο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό.

10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύνανται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

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.

.....

Άρθρο 30

Απλοποιήσεις και απαλλαγές

Πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1

1. Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που κάνουν, σύμφωνα με το νόμο, χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16:

.....

3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1019/2015 (ΦΕΚ Β 221/17.02.2015) της ΓΓΔΕ με θέμα : «Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής» ορίζεται ότι:

Άρθρο 1

1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ιδίου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014.

Άρθρο 2

..... 3. Όταν η οντότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου διατηρεί και άλλη δραστηριότητα πώλησης αγαθών, πέραν των αναφερόμενων αγαθών στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου, η άλλη δραστηριότητα κρίνεται αυτοτελώς σε ό,τι αφορά τη διενέργεια απογραφής αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η οντότητα αυτή δύναται να μη διενεργεί φυσική απογραφή για τα αγαθά της εν λόγω δραστηριότητας, όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος

εργασιών της δραστηριότητας αυτής δεν υπερβαίνει το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του νόμου 4308/2014 (150.000 ευρώ).

4. Η οντότητα του παρόντος άρθρου δεν εμπίπτει στις ρυθμίσεις του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης.

Άρθρο 3

Η παρούσα ισχύει για το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ «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:

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ... 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: γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β`, γ`, δ` και στ` της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε`, ζ`, η` και ιδ` της παρ. 1, ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1252/2015 δόθηκαν διευκρινίσεις επί των διαδικαστικών παραβάσεων ως κάτωθι:

«.... 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

... γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ)

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ` της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β , γ δ` της παρ. 2 του άρθ. 54).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.

Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014, για τις δραστηριότητές που εντάσσονται σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης η μη προσκόμιση στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου, εφόσον γι αυτά προβλέπεται αυτεπάγγελτη αναζήτηση.

..... 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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ουδέποτε υπέπεσε στις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις και συγκεκριμένα δεν υπέπεσε στην παράβαση της μη συμμόρφωσης κατ' άρθρο 13 υποχρεώσεις του καθότι είχε προβεί σε διενέργεια απογραφής της 31.12.2017, την οποία και προσκόμισε στον έλεγχο. Ενώ επίσης αναφέρει ότι δεν υπέπεσε στις παραβάσεις μη ανταπόκρισης σε πρόσκληση του ελέγχου. Ειδικότερα αναφέρει ότι με την αριθ. πρωτ.πρόσκληση του ζητήθηκε η προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων για το έτος 2017, των βιβλιαρίων επισκευής και συντήρησης των ΦΗΜ, το πρώτο και το τελευταίο Ζ για δύο ΦΗΜ η χρήση των οποίων είχε διακοπεί λόγω μη χρήσης, και των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών και ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση προσκομίζοντας τα στοιχεία που αναφέρονται στις σελίδες 14 έως και 20 της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναφέροντας επίσης ότι ο ίδιος κατέβαλε κάθε προσπάθεια για να προσκομίσει στον έλεγχο τα ζητηθέντα στοιχεία, ο όγκος των οποίων ήταν τεράστιος, και τα οποία προσκόμισε έστω και εκπρόθεσμα. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι απάντησε και στην με αριθ. πρωτ.πρόσκληση παροχής πληροφοριών και απέστειλε στον έλεγχο έγγραφα υπομνήματα την, την και την Ως εκ τούτου ισχυρίζεται ότι δεν έχει υποπέσει στις αποδιδόμενες παραβάσεις.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας. Αναλυτικότερα αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση Δυνάμει της με αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας, για την περίοδο από 01.01.2017-31.12.2017, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα που διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα την κατασκευή κεραμικών ειδών οικιακής χρήσης και κεραμικών διακοσμητικών ειδών. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου για την παρακολούθηση των εργασιών της, η επιχείρηση με βάση τα

ακαθάριστα έσοδα (κύκλος εργασιών) των φορολογικών ετών 2015 και 2016, όπως αυτά προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν, ήταν υπόχρεη τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος για το φορολογικό έτος 2017 (κύκλος εργασιών < 1.500.000 ευρώ και για τα δύο έτη). Από το TAXIS προκύπτει ότι τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση το απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Επίσης η ελεγχόμενη είναι υπόχρεη διενέργειας απογραφής και τήρησης αρχείου (βιβλίου) ιδιόκτητων αποθεμάτων, καθώς ο καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις που πραγματοποιεί από τα φορολογικά έτη που αρχίζουν την 01.01.2015 και μετά ήταν άνω του ορίου των 150.000 ευρώ της παρ. 3 του άρθρου 30 του ν.4308/2014 και επίσης δεν εντάσσεται στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1019/16.01.2015.

Επειδή, κατόπιν έκδοσης της ως άνω εντολής συντάχθηκε από τον έλεγχο και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθ.πρόσκληση για διάθεση φορολογικών αρχείων και συγκεκριμένα ζητήθηκε η προσκόμιση: α) των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων, στοιχείων, αρχείων αποθεμάτων και παγίων περιουσιακών στοιχείων) για το έτος 2017, β) των βιβλιαρίων επισκευής και συντήρησης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), γ) το 1^ο και το τελευταίο Ζ της περιόδου για τους ΦΗΜ με αρ. μητρώου και εφόσον δεν χρησιμοποιήθηκαν να προσκομισθούν σχετικά αρχεία ανάγνωσης μνήμης (καθότι για τους υπόψη Φ.Η.Μ. είχε δηλωθεί η παύση τους με ημερομηνία διακοπήςκαι αιτία παύσης με κωδ. 41 λόγω μη χρήσης) και δ) των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών.

Επίσης ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τη με αριθ. πρωτ.κλήση για παροχή πληροφοριών σχετικών με τη λήψη φορολογικών στοιχείων, κατά το έτος 2017, από την ατομική επιχείρηση, εντός προθεσμίας πέντε εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή της κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14§1 του ΚΦΔ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς και μετά το τέλος της δοθείσης προθεσμίας αναφορικά με τις προσκλήσεις για προσκόμιση λογιστικών αρχείων και παροχής πληροφοριών. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν επικαλέστηκε λόγους ανωτέρας βίας, ούτε αιτήθηκε παράταση για την προσκόμιση των ζητούμενων πληροφοριών και λογιστικών αρχείων. Επίσης δεν προσκόμισε λογιστικά στοιχεία έκδοσης και λήψης, ούτε βιβλιάρια επισκευής και συντήρησης των ΦΗΜ, ούτε αρχείο παγίων περιουσιακών στοιχείων, ούτε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφών) καθώς αυτό που προσκομίστηκε δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προσήκον με βάση τις ισχύουσες διατάξεις. Ο έλεγχος σημειώνει ότι με τη μη προσκόμιση των λογιστικών στοιχείων κατέστη ανέφικτη η ελεγκτική επαλήθευση της ορθής μεταφοράς αυτών στα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση του άρθρου 5§§10&14 του ν.4308/2014, καθώς και η διαμόρφωση μιας σαφέστερης εικόνας αναφορικά με τη συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης κατά τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους κατά παράβαση του άρθρου 5§3 του ν.4308/2014. Ο έλεγχος έκρινε ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα με βάση τα προσκομισθέντα αρχεία είναι μη αξιόπιστο με βάση τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ και άρθρου 5 του ν.4308/2014 καθώς προέκυψε: α) απώλεια των λογιστικών στοιχείων (λιανικής) από τους εγγεγραμμένους στο TAXIS ΦΗΜ, καθώς και β) η μη τήρηση αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφών) ενώ υπήρχε υποχρέωση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.4308/2014 και της ΠΟΛ.1019/2015 (από την οποία δεν προκύπτει απαλλαγή της ελεγχόμενης) και σε αντίθεση με τη δήλωση που υποβλήθηκε και με την οποία δηλώθηκαν αποθέματα έναρξης και λήξης.

Επίσης, σύμφωνα με την ίδια ως άνω έκθεση, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο μόνο πλημμελή κατάσταση απογραφής της 31.12.2017, ενώ δεν προσκομίστηκε απογραφή έναρξης της 01.01.2017 (ή λήξης της 31.12.2016). Οι πλημμέλειες που διαπιστώθηκαν έγκειται στο γεγονός ότι δεν προέκυπτε ο τρόπος υπολογισμού - αποτίμησης της αξίας κάθε είδους που φέρεται να απογράφηκε, όπως επίσης δεν προέκυπτε ποιοτική διάκριση των απογραφέντων ειδών, καθώς η απογραφή ήταν γενικόλογη με αποτέλεσμα την αντικειμενική αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, κατά παράβαση της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν.4308/2014 και καθώς ο προσφεύγων είχε δηλώσει τη λειτουργία δύο (2) ξεχωριστών αποθηκών. Συνεπώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι τα ποσά που δηλώθηκαν ως απογραφή έναρξης και λήξης στο έντυπο Ε3 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το υπό κρίση έτος ήταν κατά προσέγγιση, η οποία δεν στηρίζονταν σε πραγματικά δεδομένα διενέργειας φυσικής απογραφής και εφαρμογής κανόνων επιμέτρησης και αποτίμησης, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 4§§ του ν.4308/2014.

Επειδή από τα ανωτέρω διαπιστώνεται επαρκώς και τεκμηριωμένα η παράβαση αφενός της μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντος στην πρόσκληση της ελεγκτικής αρχής για παροχή στοιχείων δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε το σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων και εξαιτίας της μη παροχής πληροφοριών και μη προσκόμισης στοιχείων και λογιστικών αρχείων ως ανωτέρω αναφέρονται και αναλυτικά παρατίθενται στην οικεία έκθεση ελέγχου ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα είναι μη αξιόπιστο με βάση τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ και άρθρου 5 του ν.4308/2014.

Περαιτέρω σημειώνεται ότι από τα στοιχεία της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι απεστάλησαν στον προσφεύγοντα από την ελεγκτική αρχή, την, δύο προσκλήσεις για παροχή στοιχείων, ήτοι ηπρόσκληση για διάθεση φορολογικών αρχείων και η με αριθ. πρωτ.κλήση για παροχή πληροφοριών σχετικών με τη λήψη φορολογικών στοιχείων, κατά το έτος 2017, από την ατομική επιχείρηση, ωστόσο λόγω του ότι δόθηκαν στο πλαίσιο του ίδιου ελέγχου και απεστάλησαν και την ίδια μέρα στον προσφεύγοντα αποτελούν στην ουσία ένα αίτημα της ελεγκτικής αρχής για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση λογιστικών αρχείων και συνεπώς η μη ανταπόκριση του προσφεύγοντος (προσκόμιση μερικών και όχι το σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων) αφορά σε μία παράβαση και επισύρει ένα πρόστιμο και όχι σε δύο διακριτές παραβάσεις ως έκρινε ο έλεγχος. Άλλωστε η διάταξη του άρθρου 54 του ΚΦΔ παρ.1 περ.δ προβλέπει σε κάθε περίπτωση μια παράβαση για την περίπτωση της μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου σε ένα αίτημα της διοίκησης, χωρίς να ορίζεται με τις εν λόγω διατάξεις ότι καταλογίζονται διακριτές παραβάσεις στην περίπτωση που με το αίτημα ζητούνται πληροφορίες (άρθρο 14 παρ.1 ΚΦΔ), και λογιστικά αρχεία (άρθρο 14 παρ.2 ΚΦΔ). Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως προς τον εσφαλμένο καταλογισμό της παράβασης μη ανταπόκρισης γίνονται μερικώς δεκτοί βάσει των ανωτέρω αναφερομένων.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνίας κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, επιτηδευματία με έδρα την, ως εξής :

α)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση του με αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017.

β)την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση του με αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020.

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

- I. Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1περ.η & παρ.2 περ.ε του ν. 4174/2013 **2.500,00 €**
(ως ο με αριθ.Οριστικός Προσδιορισμός του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, για το φορολογικό έτος 2017)
- II. Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ.δ & παρ.2 περ.γ του ν. 4174/2013, **250,00 €**
(τροποποίηση του με αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, για το φορολογικό έτος 2020)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.