



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 05/02/2018

Αριθμός Απόφασης: 1179

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. 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)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Περιστερίου Αττικής, οδός, Τ.Κ. 12137, κατά της υπ' αριθμ. /06-09-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /06-09-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 06/09/2017 σχετική Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/14 και Ν.4174/2013 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθμ./06-09-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 3.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, για το φορολογικό έτος 2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν.1809/1988.

Η παράβαση αφορά στην απώλεια της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής (Φ.Τ.Μ.) με αριθμό μητρώου του προσφεύγοντος. Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε από την με αριθμ. πρωτ./17-02-2015 Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 §4 Ν.1599/86, με την οποία ο προσφεύγων δήλωσε την απώλεια της ως άνω Φ.Τ.Μ λόγω κλοπής και την οποία κατέθεσε την ως άνω ημερομηνία στην Δ.Ο.Υ. Β΄ Περιστερίου.

Το προσβαλλόμενο πρόστιμο εδράζεται επί της από 06/09/2017 σχετικής Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/14 και Ν.4174/2013 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω ανωτέρας βίας, ισχυριζόμενος ότι η απώλεια της Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου οφείλεται σε διάρρηξη του καταστήματός του, σύμφωνα με δήλωσή του στο Αστυνομικό τμήμα ενώ ο ίδιος είχε λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα προς αποφυγή της ανωτέρω κλοπής, όπως η θωράκιση του καταστήματός του με τζαμαρίες ασφαλείας και η ύπαρξη συναγερμού. Επιπροσθέτως αναφέρει ότι η αντικατάσταση της τζαμαρίας του καταστήματός του έγινε αυθημερόν καθώς και η αντικατάσταση της Φ.Τ.Μ., κινήσεις για τις οποίες υπάρχουν αντίστοιχα τιμολόγια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται:

« 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται :

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` και ζ` και η` της παραγράφου 1».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή, στην παρ. 13 της II ενότητας της ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίζεται ότι:

«13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με

τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1064/2017 άρθρο 2 παρ.2 και παρ. 6:

«2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

.....
6. Ο υπόχρεος, ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο - CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου:

α) η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή,

β) η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής,

γ) τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται, συνοδευόμενα από υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.»

Επειδή, το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία, όπως πυροσβεστικές εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κλπ., που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να αποδείξει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη φύλαξη της ΦΤΜ και στην οποία ανήκει η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών αυτών. Εντούτοις, αν κι ο προσφεύγων επικαλείται ανωτέρα βία δεν προσκόμίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο για να αποδείξει αυτό, όπως π.χ έκθεση αστυνομικής αρχής ή πυροσβεστική έκθεση πραγματογνωμοσύνης, σχετικά τιμολόγια αντικατάστασης των ζημιών που προέκυψαν από την διάρρηξη ή αποδεικτικά στοιχεία που ν επιβεβαιώνουν ότι είχε λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την φύλαξη της απωλεσθείσας Φ.Τ.Μ. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του περί ανωτέρας βίας δεν δύναται να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του των παρ. 1, 2 και 3 περ. γ' του άρθρου 10 του Ν.1809/88 ορίζεται ότι :

«**1.** Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:

γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1).

στ) Στην περίπτωση απώλειας φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται ανά υπαίτιο ως εξής:

στ.1.

στ.2. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή κάτοχος του φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος ή άλλος τρίτος σε πέντε (5).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«**2.** Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ'ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ.....

α.γ.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **38 παρ.2 Ν. 4308/2014**, όπως αυτό ίσχυε κατά το χρόνο **διάπραξης της παράβασης** και μέχρι τις **17.10.2015**, πριν την τροποποίησή του με το άρθρο **6 του Ν. 4337/17.10.2015**:

«Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις **31 Δεκεμβρίου 2014**.»

Επειδή, σύμφωνα με ίδιο ως άνω άρθρο **38 παρ.2 του Ν.4308/2014**, όπως αυτό ισχύει μετά την τροποποίηση του με το άρθρο **6 του Ν. 4337/17.10.2015**

«.... Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις **31 Δεκεμβρίου 2015**.»

Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω, με το άρθρο **38 παρ.2 του Ν. 4308/2014** καταργείται από **1.1.2015**, κάθε διάταξη σχετική με τον ν. 1809/1988 μέχρι την αναβίωση του άρθρου 10 με το άρθρο **6 του Ν. 4337/17.10.2015**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων απώλεσε την Φορολογική Ταμειακή Μηχανή (Φ.Τ.Μ.), με αριθμό μητρώου, για την οποία κατέθεσε την με αριθμ. πρωτ./17-02-2015 υπεύθυνη δήλωση στην Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου. Επομένως, η διαπίστωση της παράβαση της απώλειας ανάγεται την 17/02/2015, χρόνος κατά τον οποίο δεν ίσχυε το άρθρο 10 του ν.1809/1988 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά το άρθρο 13 του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε'.

Επειδή, όπως έχει δεχθεί η Διοίκηση με τα κάτωθι έγγραφα:

- α) το με αριθμό πρωτοκ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1048539/22.3.2016 της Δ/σης ελέγχων, τμήμα Ζ', Κ.Φ.Α.Σ.
 - β) το με αριθμό πρωτοκ. ΔΕΑΦΔ 1142915/30.9.2016 της Δ/σης εφαρμογής άμεσης φορολογίας, τμήμα Δ' φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών και
 - γ) το με αριθμό πρωτοκ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1061218/15.4.2016 της Δ/σης Ελέγχων, τμήμα Ζ' Κ.Φ.Α.Σ.
- τα πρόστιμα **του άρθρου 5 του ν.2523/97** επιβάλλονται για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί κατά το χρόνο ισχύος των διατάξεων του άρθρου 10 του ν. 1809/88 ήτοι **από 17.10.2015 έως 31.12.2015** καθώς και γι αυτές που έχουν διαπραχθεί μέχρι την **31.12.2014**.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή και να επιβληθεί το πρόστιμο της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, για τη μη συμμόρφωση με το κατά το άρθρο 13 του ιδίου νόμου υποχρεώσεων του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 09.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την τροποποίηση του επιβαλλόμενου προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. η' της παραγρ. 1 του ιδίου άρθρου και νόμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπό αριθμ./06-09-2017 Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.2 περίπτωση ε' του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. η' της παραγρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Φορολογικό έτος 2015

Ποσό Προστίμου: 2.500,00 €

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

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΠΩΛΕΙΑΣ ΦΤΜ, Ν.1809/88, Ν.4308/14 ΚΑΙ Ν.4174/13
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2015-17/10/2015**