



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.05.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1157

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . ., ΑΦΜ ..., κατά της υπ' αριθ. .../....2016 απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .../....2016 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... φορολογικού έτους 2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . . , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../....2016 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη διαφύλαξης της Φ.Τ.Μ. με ΑΜ: ΨΗ ... κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 2 και 54 παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1068/2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Την2016 σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. .../3/5246-β', της2016, αποσπάσματος του Τμήματος Ασφαλείας ..., κατήγγειλε την κλοπή της με αριθμό μητρώου ΨΗ ταμειακής μηχανής του, από το ιδιωτικής χρήσης φορτηγό του με αριθμό κυκλοφορίας
2. Άμεσα κατήγγειλε το γεγονός στο οικείο αστυνομικό τμήμα και στη συνέχεια στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να γνωστοποιηθεί το γεγονός και να καταγραφεί στα αρχεία του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Κατά το χρόνο της απώλειας της εν λόγω ταμειακής μηχανής υπήρξε καθ' όλα νόμιμος και επιμελής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 καταλληλότητά 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 4 της ΠΟΛ. 1068/24.03.2015 ορίζεται ότι: «Ο κάτοχος/χρήστης Φ.Η.Μ. είναι υπεύθυνος για την φύλαξη και την καλή λειτουργία του Φ.Η.Μ. πριν και μετά την πλήρωση της φορολογικής μνήμης και ειδικότερα για την δυνατότητα παραγωγής αναφορών ανάγνωσης φορολογικής μνήμης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**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 την **ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/20-11-2015 του Υπουργείου Οικονομικών** [Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 53 – 62 του Ν.4174/2013)], κεφάλαιο II (Ερμηνεία των άρθρων 53 – 62), άρθρο 2 [Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)], παράγραφος ζ) [Μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παράγραφος 1 περίπτωση η)], περίπτωση 1

«Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων ευρώ (2.500,00 €) [άρθρο 54 παράγραφος 2 περίπτωση ε)].

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περίπτωση

*α) της παραγράφου 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 την 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 παράγραφος 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περίπτωση β) της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.»

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένου του φορολογικού μηχανισμού - φ.τ.μ., ταξιμέτρου κ.λπ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Ουσιαστικά η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ', ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία , υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία: «Σ.τ.Ε. 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. Σ.τ.Ε. 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους. (αρ. εγκυκλίου 1076635/16/0015/14.7.2008).»

Επειδή, με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008, έγινε υπόμνηση των ανωτέρω ισχυουσών διατάξεων και δόθηκαν όσον αφορά την επιβολή των προστίμων διευκρινίσεις και οδηγίες ως εξής: Α) Τόσο για την απώλεια φορολογικού μηχανισμού όσο και για την κλοπή αυτού, ισχύουν αναλόγως οι ίδιες οδηγίες που έχουν δοθεί στις Δ.Ο.Υ. για μη επιβολή προστίμων και για τις περιπτώσεις μη διαφύλαξης στοιχείων (αφού και οι μηχανισμοί ενταμιεύουν τα φορολογικά δεδομένα στοιχείων), όταν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται στη φορολογική αρχή από το φορολογούμενο ότι η δήλωση απώλειας φορολογικού μηχανισμού λόγω ανωτέρας βίας, δεν είναι πρόσχημα και σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.λπ.) να προκύπτει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη φύλαξή τους ,αλλά παρά τα μέτρα που είχε λάβει, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα προαναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών περιστατικών.»

Επειδή, για τη θεμελίωση της αμέλειας απαιτείται η διαπίστωση ότι δεν καταβλήθηκε από τον φορολογούμενο η επιμέλεια που απαιτείται κατά κρίση αντικειμενική, την οποία κάθε συνετός άνθρωπος οφείλει να επιδείξει κάτω από τις ίδιες πραγματικές περιστάσεις με βάση τους νομικούς κανόνες και συνθήκες και την κοινή πείρα και λογική.

Επειδή, ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ήταν δυνατό να αποτραπεί ούτε με άκρα επιμέλεια και σύνεση και εξαιτίας του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον δικαιούχο να προβεί ο ίδιος ή μέσω άλλου προσώπου στην

επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια, έστω κι αν καταβάλει την πρόνοια επιμελούς ανθρώπου. (ΔΕΦ ΑΘ 1761/2011, Γνμ ΝΣΚ 188/2006, βλ. σχ. και Απ. Γεωργιάδη-Μ. Σταθόπουλου «Αστικός Κώδιξ» τ.1 σελ.455 επ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται αυτολεξεί στην με αριθ. πρωτ. .../3/5246-β έγκληση του προσφεύγοντα στο Τμήμα Ασφαλείας ...: «...μεταξύ 17:00 ώρα και 20:00 ώρα της/2016 άγνωστος-οι δράστης-ες αφαίρεσαν από το υπ' αριθ. ΙΧΦ φορητό αυτοκίνητό του, μάρκας ..., χρώματος λευκού το οποίο ήταν σταθμευμένο και ανασφάλιστο έξωθεν του Πέτρινου σχολείου επί της οδού, μία μαύρη τσάντα εντός της οποίας βρίσκονταν η με αριθμό μητρώου ταμειακή μηχανή...».

Επομένως, ο προσφεύγων δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια που απαιτείται για τη διαφύλαξη του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού και ορθώς επιβλήθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./....2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . ., ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. .../...2016 απόφαση επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο	2.500,00€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.