



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12/5/2017

Αριθμός απόφασης: 1156

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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. Την από 13/1/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . . του, ΑΦΜ, κατοίκου ... – Θεσσαλονίκης, επί της οδού, Τ.Κ. ..., κατά της με αρ./-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 24/1/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/1/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του . . 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 €, για τη απώλεια της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής (Φ.Τ.Μ.), με αριθμό Μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του Ν.4337/2015, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. τη με αριθμ. πρωτ./-2016 υπεύθυνη δήλωση, σύμφωνα με την οποία στις .../2016 απώλεσε την φορολογική ταμειακή μηχανή (Φ.Τ.Μ.) με ΑΜ, λόγω κλοπής. Συγκεκριμένα δήλωσε ότι στις 4/10/2016 και ώρα 13.00, στο χώρο της λαϊκής αγοράς Θεσσαλονίκης, στην οποία διατηρεί πάγκο με τρόφιμα, άγνωστοι αφαίρεσαν από τον πάγκο του την ανωτέρω Φ.Τ.Μ.. Αμέσως προσέφυγε στο Αστυνομικό Τμήμα όπου δήλωσε το συμβάν και προσκόμισε απόσπασμα από το Βιβλίο Συμβάντων του Αστυνομικού Τμήματος στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να καταγραφεί η απώλεια και να ακυρωθούν τυχόν εκδοθέντα στοιχεία. Στη συνέχεια εκδόθηκε η με αρ. .../-2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτει ιδιαίτερη επιμέλεια και σύνεση από τον προσφεύγοντα προκειμένου να προληφθεί ή να αποτραπεί η κλοπή και του καταλόγισε πρόστιμο για τη μη διαφύλαξη της εν λόγω Φ.Τ.Μ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, για τους παρακάτω λόγους :

- Η φορολογική αρχή ενήργησε κατά παράβαση και λανθασμένη ερμηνεία του νόμου θεωρώντας ότι η κλοπή της Φ.Τ.Μ. μπορεί να εξισωθεί με την παράβαση της υποχρέωσής του ως φορολογούμενου να τηρεί τα κατάλληλα λογιστικά αρχεία, με αποτέλεσμα η πράξη επιβολής προστίμου, ως διοικητική πράξη, να πάσχει από έλλειψη νομίμου βάσεως, καθώς ο κανόνας δικαίου που εφαρμόστηκε ουδεμία σχέση έχει με τα πραγματικά περιστατικά.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.
- Παραβίαση της αρχής του δικαιώματος στην περιουσία, διότι η επιβολή ενός προστίμου τέτοιου ύψους οδηγεί στην οικονομική εξόντωση και εκμηδένιση της περιουσίας του.

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ.1 του Ν.4337/2015 ορίζεται : «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 βιβλία και στοιχεία 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, στο άρθρο 54 του Ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 3 παρ. 3 του Ν.4337/2015 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 ΠΟΛ1252/20.11.2015 με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ως μη συμμόρφωση στις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις θεωρείται, επίσης, 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, με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992, ΣτΕ 935/1977) είχε κριθεί στο παρελθόν, ότι σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Επειδή με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008 της Γ.Γ.Δ.Ε., 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 παραστατικών.».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι σε περιπτώσεις καταστροφών ή κλοπών, οι εν γένει καταστροφές ή απώλειες πρέπει να τεκμηριώνονται από εκθέσεις ή βεβαιώσεις αρμόδιας δημόσιας αρχής. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων προσκόμισε απόσπασμα από το Βιβλίο αδικημάτων – συμβάντων του Τμήματος Ασφάλειας Λαγκαδά όπου, κατά δήλωσή του, αναφέρει ότι: «Αναφέρεται ότι την 5/10/2016 και ώρα 18:00 προσήλθε στην Υπηρεσία μας ο . . . του και της, ... και υπέβαλε μήνυση σε βάρος αγνώστου - αγνώστων δραστών οι οποίοι την 4/10/2016 και ώρα 13:00 περίπου, από τον χώρο της Λαϊκής Αγοράς Θεσσαλονίκης όπου διατηρεί πάγκο οπωρολαχανικών, αφαίρεσαν σε ανύποπτη στιγμή μία (1) ταμειακή μηχανή, άνευ θήκης χρημάτων, με Αρ. Μητρώου, μάρκας PROLINE COSMOS B, χρώματος λευκό. Ενεργείται Προανάκριση.». Δεν προσκομίστηκαν εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής, δικαστικές αποφάσεις κλπ. όπου θα αποδεικνύονταν περαιτέρω τόσο η διάπραξη της εν λόγω παράβασης αλλά και ότι ο προσφεύγων επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για την διαφύλαξη των απολεσθέντων στοιχείων. Επομένως, ορθώς ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. απέρριψε τους επικαλούμενους από τον προσφεύγοντα λόγους ανωτέρας βίας και επέβαλε το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτιθέμενα.

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.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών

δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, το δικαίωμα στην ιδιοκτησία στηρίζεται στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος, ενώ συγχρόνως κατοχυρώνεται και στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.). Ειδικότερα, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 17 παρ. 1 του Συντάγματος : *« Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος. »*

Επίσης, με την διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου της Σύμβασης της Ρώμης (Ε.Σ.Δ.Α.) « Δια την προάσπισιν των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών », ορίζεται ότι : *« Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ει μη δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύι Νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων »*. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, αν συντρέχουν λόγοι δημόσιου συμφέροντος, είναι επιτρεπτή η θέσπιση από το νομοθέτη ρυθμίσεων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας που καταρχήν προστατεύεται από τις εν λόγω διατάξεις, εφόσον οι ρυθμίσεις αυτές είναι πρόσφορες για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού και συμβατές με την αρχή της αναλογικότητας (ΟλΣτΕ 3173/2014). Κατά συνέπεια, είναι προφανές ότι ο νομοθέτης του ν. 4174/2013 θεσμοθέτησε την επιβολή του συγκεκριμένου οικονομικού βάρους επιτρεπτώς και σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ισότητας, αλλά και τις λοιπές συνταγματικές διατάξεις, χωρίς, επίσης, να τίθεται θέμα παραβίασης άλλων, υπερνομοθετικής ισχύος κανόνων (όπως είναι η Ε.Σ.Δ.Α και το Π.Π.Π. αυτής).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/1/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του . . του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσά με βάση την παρούσα εισήγηση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Φορολογική περίοδος 1/1/2016 – 31/12/2016

Μη διαφύλαξη της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής (Φ.Τ.Μ.), με αριθμό Μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του Ν.4337/2015, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Ποσό προστίμου : 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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.