



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 29.12.2016

Αριθμός απόφασης: 1725

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.-...-2016 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/07/2014-30/06/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ.-...-2016 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/07/2014-30/06/2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 υπ' αριθ.-...-2016 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/07/2014-30/06/2015 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ποσού 5.400,00 €, λόγω μη διαφύλαξης τριών (3) βιβλιαρίων συντήρησης των φορολογικών μηχανισμών με αριθμούς μητρώου,, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 1 του Ν.1809/1988 που

επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 παράγραφος 3 περίπτωση ζ' του ίδιου νόμου (Ν.1809/1988), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 6 του Ν.4337/2015.

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

- 1) Η εταιρεία με δική της πρωτοβουλία ενημέρωσε την αρμόδια φορολογική αρχή, ως είχε υποχρέωση δηλώνοντας απώλεια τριών βιβλιαρίων συντήρησης των φορολογικών ταμειακών μηχανών με αριθμό μητρώου, και σε τρεις υπεύθυνες δηλώσεις άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 και πήραν αντίστοιχα τους αριθμούς πρωτοκόλλου, και/20-05-2015. Η παραπάνω ενέργεια της επιχείρησης ήταν ορθή και νόμιμη αλλά βεβιασμένη καθόσον βρέθηκε ένα εκ των τριών βιβλιαρίων συντήρησης Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου και εφόσον βρεθούν και τα υπόλοιπα βιβλιάρια των Φ.Τ.Μ. θα τα προσκομίσει.
- 2) Στην έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. που της επιδόθηκε μαζί με την απόφαση επιβολής προστίμου δεν αναφέρεται ο αριθμός και η ημερομηνία εντολής ελέγχου που εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή, δεν αναφέρει επίσης τον τόπο και τον χρόνο που διενεργήθηκε ο έλεγχος, τα οποία αποτελούν ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου, επομένως η πράξη από το γεγονός αυτό και μόνο είναι τυπικά και ουσιαστικά άκυρη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (βιβλία και στοιχεία) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται ότι

«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 την 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 την 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, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περίπτωση η) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 του Κώδικα.».

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, με τις διατάξεις του άρθρου 38 (καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις) παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ251Α/2014) ορίζεται ότι

«2. Ο Ν.1809/1988 καταργείται από την 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) αντικαταστάθηκε το άρθρο 38 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) από την έναρξη ισχύος του, **ήτοι από 17/10/2015 και έπειτα**, ως ακολούθως

«Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του Ν.1809/1988 για παραβάσεις που

διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1061215 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, οι κυρώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.1809/1988 επιβάλλονται για παραβάσεις των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) που έχουν διαπραχθεί κατά τον χρόνο ισχύος των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν.1809/1988, δηλαδή από την 17/10/2015 έως την 31/12/2015, καθώς, επίσης και για αυτές που έχουν διαπραχθεί μέχρι την 31/12/2014.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο

«Κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτόν σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

(Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελίδα 286 επ.).».

Επειδή, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συντελέστηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος έκδοσης και κοινοποίησης της απόφασης επιβολής προστίμου (Εγκ. Κ.Β.Σ. Π.3/1992 παράγραφος 34.1, ΣτΕ 3058/1990 και 252/1969, Εγκ. Σ.4527/140/αρ.Εγκ.40/30-06-1977 παράγραφος 228).

Επειδή, εν προκειμένω και σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η απώλεια των βιβλιαρίων συντήρησης των φορολογικών ταμειακών μηχανών της προσφεύγουσας έλαβε χώρα κατά την 20/05/2015, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του Ν.1809/1988, ούτε προβλέπονται κυρώσεις με τις διατάξεις του άρθρου 54 (περί διαδικαστικών παραβάσεων) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για την απώλεια – μη διαφύλαξη βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών φορολογικής ταμειακής μηχανής, εφόσον το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά κατά τα επιμέρους συστατικά τους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ./...-...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ: και την ακύρωση της με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (Διαχειριστική περίοδος 01/07/2014-30/06/2015): 0,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α. α.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).