



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

Θεσσαλονίκη, 22-11-2016

Αριθμός απόφασης: 1413

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313333245  
**ΦΑΞ** : 2313333258

## **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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/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. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 24/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....** **ενδικοφανή προσφυγή του .....** **του .....**, με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμ...../10-05-2016 απόφασης επιβολής προστίμου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

4. Την με αριθμ. ....../10-05-2016 απόφαση επιβολής προστίμου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. ....../24-06-2016 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...../10-05-2016 απόφαση επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 9.000,00€ λόγω απώλειας τριών Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών με ΑΜ 1)ΓΔ ....., 2)ΓΣ ..... και 3)ΓΣ ....., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 9 του Ν 4093/2012 και των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν 1809/1988, που επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 10 του Ν 1809/1988 και των άρθρων 5 και 9 του Ν 2523/1997.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, βάσει του από 10-05-2016 σημειώματος διαπιστώσεων (Εφαρμογής Κ.Φ.Α.Σ.), της ΔΟΥ ....., κατόπιν της αριθμ. ....../19-03-2015 υπεύθυνης δήλωσης του Ν 1599/1986 του προσφεύγοντα, με την οποία δήλωσε την απώλεια των τριών Φ.Τ.Μ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση της με αριθμ...../10-05-2016 απόφασης επιβολής προστίμου διότι οι επίμαχες Φ.Τ.Μ. καταστράφηκαν σε έντονη βροχόπτωση που έπληξε την πόλη της ..... την 02-12-2014, η οποία κατέληξε

σε πλημμύρα κυρίως για τα παραθαλάσσια ακίνητα. Συνεπώς η απώλεια των επίμαχων Φ.Τ.Μ. οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας που δεν μπορούσε να γνωρίζει ή να προβλέψει. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την από 16-03-2015 και με αριθμό πρωτ..... βεβαίωση του αντιδημάρχου ΤΥΔΗ Δήμου ....., σύμφωνα με την οποία οι ταμειακές μηχανές του προσφεύγοντα υπέστησαν ολική καταστροφή από τις πλημμύρες στις 02-12-2014 ύστερα από αυτοψία που έγινε παρουσία του στο κατάστημά του.

**Επειδή**, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν 1809/1988 ορίζεται ότι "1. Ο πωλητής φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων εκδίδει το δελτίο αποστολής ή το τιμολόγιο - δελτίο αποστολής σε δύο επιπλέον αντίτυπα με την ένδειξη "για τη Δ.Ο.Υ. του αγοραστή", από τα οποία το ένα υποχρεούται να παραδώσει στη Δ.Ο.Υ. αυτή μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την ημερομηνία έκδοσης του, επισυνάπτοντας φωτοαντίγραφο του δελτίου ημερήσιας κίνησης "Ζ", εγκατάστασης - έναρξης λειτουργίας του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.....2.....Σε περίπτωση οποιασδήποτε μεταβολής όπως μεταφορά σε άλλη εγκατάσταση, παύση δραστηριότητας, πλήρωση μνήμης, αλλαγή κατόχου κ.λπ. ο ως άνω υπόχρεος δηλώνει τη μεταβολή αυτή μέσα στην πιο πάνω προθεσμία και κατά τον ίδιο τρόπο....."

**Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 5 του Ν 1809/1988 "1.Ο χρήστης ή κάτοχος φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος οφείλει να τηρεί και να διαφυλάσσει το βιβλιάριο συντήρησης, το οποίο του παραδίδεται από τον κάτοχο της άδειας καταλληλότητας ή εξουσιοδοτημένο από αυτόν τεχνικό αντιπρόσωπο, κατά την απόκτηση, καθώς και το φορολογικό μηχανισμό ή το μέρος του συστήματος με τα ενταμιευμένα σ' αυτό δεδομένα για χρονικό διάστημα ίσο με το χρόνο που κάθε φορά ορίζεται από τις αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ., για τη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων."

**Επειδή**, στο άρθρο 10 του Ν 1809/1988 ορίζεται ότι "1.Οποιος 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.

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής: .....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.2. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή κάτοχος του φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος ή άλλος τρίτος σε πέντε (5)."

**Επειδή**, με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008 έγινε υπόμνηση των 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**, 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 επιμελείας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών ( Σ.τ.Ε. 1664/1971, Σ.τ.Ε. 935/1977).

**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. Εξάλλου, η ανωτέρα βία θα πρέπει να επήλθε κατά το τελευταίο εξάμηνο του χρόνου της παραγραφής. Ανωτέρα βία μπορούν να αποτελέσουν και περιστατικά προβλημάτων υγείας, λόγω της σοβαρότητας των οποίων εμποδίστηκε ο διοικούμενος να προβεί στην επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια (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, ο προσφεύγων δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των υπό κρίση Φ.Τ.Μ. καθώς επέλεξε να μην παύσει τη λειτουργία τους, όπως και όφειλε να πράξει σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, αλλά αποθήκευσε αυτές για μακρότατο χρονικό διάστημα σε παραθαλάσσιο ακίνητό του το οποίο χρησίμευε ως αποθηκευτικός χώρος.

**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 έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της*

φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

**Επειδή**, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συντελέσθηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος έκδοσης και κοινοποίησης της απόφασης επιβολής προστίμου (Εγκ. ΚΒΣ Π.3/1992 §34.1, Σ.τ.Ε. 252/1969, 3058/1990, Εγκ. Σ.4527/140/αρ.Εγκ.40/30.6.1977 παράγραφος 228).

**Επειδή**, στην ΑΠΟΦ. ΔΕΛ Α 1009902 ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 152/29/01/2014) «Τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου.», που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 37 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζει τον τύπο έκδοσης της πράξης προσδιορισμού φόρου και ειδικότερα τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνει, όπου μεταξύ άλλων και τη διαχειριστική περίοδο που αφορά στη παράβαση.

**Επειδή**, στη υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε την από 19-03-2015 υπεύθυνη δήλωση του Ν 1599/1986, με την οποία δήλωσε την απώλεια των τριών Φ.Τ.Μ..

**Επειδή**, από τα πραγματικά περιστατικά και από την παραδοχή του ίδιου του προσφεύγοντα αποδεικνύεται ότι η απώλεια των Φ.Τ.Μ. ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο της υπεύθυνης δήλωσης και ειδικότερα την 02-12-2014. Επομένως, το πρόστιμο για την απώλεια των Φ.Τ.Μ. αφορά στην διαχειριστική περίοδο 1/1/2014 – 31/12/2014 και όχι στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2015 – 31/12/2015, όπως λανθασμένα επέβαλε η φορολογική αρχή.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της από 24-06-2016 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... καθώς και την ακύρωση της με αριθμό ...../2016 απόφασης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1-1-2015 έως 31-12-2015 και ορίζουμε όπως η αρμόδια ΔΟΥ ..... προβεί σε έκδοση νέας πράξης που να αφορά στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2014 – 31/12/2014. Απορρίπτουμε δε την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ως προς την επικαλούμενη ανωτέρα βία.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**α.α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**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).