



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Θεσσαλονίκη, **20-07-2016**

**Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών**  
**Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης**

Αριθμός απόφασης: **876**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313333246  
**ΦΑΞ** : 2313333258

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... - **Α.Φ.Μ.** ..... κατά της υπ' αρ. ....-2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν. 1809/1988 διαχειριστικής περιόδου 1/1-30/06/2015 της Δ.Ο.Υ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ. ....-2016 πράξη επιβολή προστίμου επί παραβάσεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν. 1809/1988 διαχειριστικής περιόδου 1/1-30/06/2015 της Δ.Ο.Υ. ...., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από .....-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ. ...., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από .....-2016 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., 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 πράξη επιβολή προστίμου επί παραβάσεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν. 1809/1988 της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντα **πρόστιμο** εκ **7.200,00 €** για την **διαχειριστική περίοδο 1/1-30/06/2015**, λόγω διαπιστωθεισών παραβάσεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν. 1809/1988, συγκεκριμένα:

α) πρόστιμο εκ **3.000,00 €** για απώλεια – κατόπιν δικής του δήλωσης – της φορολογικής ταμειακής μηχανής του, τύπου PALMAR, με αριθμό μητρώου ....., κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 1, 2, 3, 5 του Ν. 1809/88, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 3 περ. στ' υποπερ. 2 του Ν. 1809/1988, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 2 περ. α' υποπερ. αβ' του Ν. 2523/1997, καθώς και τις διατάξεις του Ν. 4337/2015.

β) πρόστιμο εκ **3.000,00 €** για απώλεια – κατόπιν δικής του δήλωσης – της φορολογικής ταμειακής μηχανής του, τύπου VV - 2000, με αριθμό μητρώου ....., κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 1, 2, 3, 5 του Ν. 1809/88, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 3 περ. στ' υποπερ. 2 του Ν. 1809/1988, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 2 περ. α' υποπερ. αβ' του Ν. 2523/1997, καθώς και τις διατάξεις του Ν. 4337/2015.

γ) πρόστιμο εκ **1.200,00 €** για απώλεια – κατόπιν δικής του δήλωσης – του βιβλιαρίου συντήρησης της φορολογικής ταμειακής μηχανής του, τύπου PALMAR, με αριθμό μητρώου ....., κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 1, 2, 3, 5 του Ν. 1809/88, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 2 και 3 περ. ζ' του Ν. 1809/1988, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 2 περ. α' υποπερ. αβ' του Ν. 2523/1997.

Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2016).

Η ανωτέρω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε βάσει της από ....-2016 Έκθεσης **Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** της Δ.Ο.Υ. ...., σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....-2015 εντολής **ελέγχου**, κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα στη φορολογική αρχή υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 παρ. 4 του Ν. 1599/1986 με αρ. πρωτ. ....-2015, για την απώλεια των ανωτέρω φορολογικών ταμειακών μηχανών και του βιβλιαρίου συντήρησης Φ.Τ.Μ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά να ακυρωθεί ή να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

**1. Καταστροφή της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου ..... κατά το έτος 2006 και αντικατάστασή της με άλλη**

➤ Αντικατάσταση της ανωτέρω κατεστραμμένης Φ.Η.Μ. με την με αριθμό μητρώου ..... Φ.Η.Μ., και παράδοση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όλων των σχετικών με αυτή δικαιολογητικών και εγγράφων.

**2. Καταστροφή της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου ..... κατά το έτος 2009**

**3. Μη απώλεια των φορολογικών ταμειακών μηχανών με αριθμούς μητρώου ..... και ....., καθώς και του βιβλιαρίου συντήρησης της δεύτερης**

**1 & 2 & 3. Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη απώλειας των φορολογικών ταμειακών μηχανών με αριθμούς μητρώου ....., που καταστράφηκε το έτος 2006 και αντικαταστάθηκε με άλλη και ....., που καταστράφηκε το έτος 2009, καθώς και του βιβλιαρίου συντήρησης της δεύτερης**

**Επειδή,** το άρθρο 1 του Ν. 1809/1988 ορίζει ότι : «1. Οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α΄) υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Την υποχρέωση αυτή έχουν και οι κυρίως χονδροπωλητές επιτηδευματίες, όταν οι λιανικές τους πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών διενεργούνται κατά σύστημα και όχι περιστασιακά, ανεξάρτητα από το ποσοστό των πωλήσεων αυτών επί του συνόλου των ετήσιων πωλήσεων τους. Με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του επιτηδευματία του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να απαλλαγεί ο επιτηδευματίας αυτός από την υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικής ταμειακής μηχανής, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι για την απαλλαγή αυτή. Οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ταμειακών μηχανών και τα στοιχεία που πρέπει να περιέχονται στις εκδιδόμενες από αυτές αποδείξεις ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Οι επιτηδευματίες αυτοί, αντί να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές, μπορούν να εκδίδουν θεωρημένες διπλότυπες αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών με τρόπο μηχανογραφικό, στις οποίες όμως πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία των αποδείξεων των φορολογικών ταμειακών μηχανών. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση χειρόγραφων θεωρημένων διπλότυπων αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σε ειδικές μόνο περιπτώσεις, για συναλλαγές που πραγματοποιεί ο επιτηδευματίας εκτός του κεντρικού καταστήματος ή του υποκαταστήματος του...».

**Επειδή,** το άρθρο 4 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «2. Ο αγοραστής ή χρήστης ή κάτοχος υποχρεούται να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ της έδρας που υπάγεται, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, στην οποία αναγράφονται ο τρόπος και η ημερομηνία απόκτησης, τα στοιχεία του οικείου παραστατικού,

καθώς και ο ακριβής τόπος (διεύθυνση της έδρας, υποκαταστήματος ή άλλου χώρου), στον οποίο πρόκειται να εγκαταστήσει και να λειτουργήσει τη συγκεκριμένη μηχανή. Σε περίπτωση οποιασδήποτε μεταβολής, όπως μεταφορά σε άλλη εγκατάσταση, παύση δραστηριότητας, πλήρωση μνήμης, αλλαγή κατόχου κ.λ.π. ο ως άνω υπόχρεος δηλώνει τη μεταβολή αυτή μέσα στην πιο πάνω προθεσμία και κατά τον ίδιο τρόπο. Οι αγοραστές ή χρήστες, στην ίδια προθεσμία υποχρεούνται να προσκομίσουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το βιβλιάριο συντήρησης κάθε καινούργιας φορολογικής ταμειακής μηχανής ή συστήματος προς θεώρηση. Η ίδια υποχρέωση υφίσταται και στην περίπτωση αντικατάστασης της φυσικής μνήμης της μηχανής. Το βιβλιάριο συντήρησης ακολουθεί το φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα σε κάθε περίπτωση μεταβολής εγκατάστασης του χρήστη ή κατόχου, ο οποίος έχει τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού. 3. Σε κάθε Δ.Ο.Υ. τηρείται μητρώο - βιβλίο χρηστών ή κατόχων φορολογικών ταμειακών μηχανών ή συστημάτων, που έχουν έδρα ή φορολογούνται σ' αυτή, στο οποίο καταχωρούνται:... ζ) Παρατηρήσεις για τυχόν μεταβολές, όπως πώληση ή καταστροφή φ.τ.μ. ή συστήματος, μεταφορά της επιχείρησης... 5. Σε κάθε περίπτωση απώλειας βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών, εκδίδεται νέο βιβλιάριο, το οποίο θεωρείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ και στο οποίο αναγράφεται η ένδειξη "Σε αντικατάσταση"».

**Επειδή,** το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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' αυτά 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. Επίσης οφείλει να μεριμνά για την ενημέρωση του βιβλιαρίου με ό,τι έχει σχέση με τη μηχανή, όπως συγκεντρωτικά δεδομένα φορολογικής μνήμης, συντηρήσεις, επισκευές, καθώς και να καλεί αμέσως για αποκατάσταση τυχόν βλάβης της μηχανής. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των υποχρεώσεων αυτών. Το βιβλιάριο συντήρησης και επισκευών, το οποίο συνοδεύει πάντοτε το φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό επιδεικνύεται άμεσα σε κάθε απαίτηση φορολογικών ελέγχων. 2. Ο συντηρητής ή επισκευαστής υποχρεούται να καταχωρεί στο Βιβλιάριο Συντήρησης και Επισκευών του φορολογικού μηχανισμού κάθε τεχνική διάγνωση, επέμβαση, επισκευή ή συντήρηση του, υπογράφοντας και θέτοντας τη σφραγίδα του. Αν διαπιστώσει ότι ο μηχανισμός δεν διαθέτει πλέον τη δυνατότητα και τα χαρακτηριστικά που εξασφαλίζουν την αξιοπιστία του, λόγω βλάβης ή άλλης αιτίας, υποχρεούται να γνωστοποιήσει τούτο άμεσα και εγγράφως στην αρμόδια για τη φορολογία του χρήστη Δ.Ο.Υ, καθώς και στην αρμόδια Διεύθυνση Κ.Β.Σ. 3. Αν διακοπεί η λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού από οποιονδήποτε λόγο και μέχρι την επαναλειτουργία του, ο υπόχρεος επιτηδευματίας εκδίδει θεωρημένα διπλότυπα στοιχεία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και στις σχετικές υπουργικές αποφάσεις».

**Επειδή**, το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση 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 (ΦΕ4179 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:... στ.2. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή κάτοχος του φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος ή άλλος τρίτος σε πέντε (5). ζ) Σε περίπτωση μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης του Βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται σε δύο (2)».

**Επειδή**, το άρθρο 1 του Ν. 2523/1997 ορίζει ότι : «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (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.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ .... 6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο' συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1)....».

**Επειδή**, το άρθρο 38 παρ. 2 του Ν. 4308/2014, ως ίσχυε μέχρι τις 17-10-2015, όριζε ότι : «Ο Ν. 1809/1988 καταργείται από 1 η 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**, το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015, που ισχύει από 17-10-2015, ορίζει ότι : «Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 38 του Ν. 4308/2014 (Α' 251) αντικαθίσταται από τότε που ίσχυσε ως εξής: "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 υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1061215 ΕΞ 2016 / 14-04-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων 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 το χρόνο ισχύος των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988, δηλαδή από 17.10.2015 έως και την 31.12.2015, καθώς επίσης και γι αυτές που έχουν διαπραχθεί μέχρι τις 31.12.2014. Το εν λόγω έγγραφο, για παράβαση σχετική με φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, παραπέμπει στο πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

**Επειδή**, το άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε έως τις 16-10-2015, ορίζει ότι : «2. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την 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**, το άρθρο 54 του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε έως τις 16-10-2015, ορίζει 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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ... η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 του Κώδικα. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1, ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1...».

**Επειδή**, το άρθρο 61 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. 3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί».

**Επειδή**, η παρ. 13 της ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 ορίζει ότι : «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. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β΄478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου».

**Επειδή**, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».



**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Η ατομική επιχείρηση του ..... του ..... – Α.Φ.Μ. ...., με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση «μπαρ», έναρξη εργασιών στις .....-1997, και έδρα τις ..... Νομού ....., προέβη στις .....-2001 σε έναρξη λειτουργίας της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής (Φ.Τ.Μ.), τύπου VV – 2000 με αριθμό μητρώου ..... και στις .....-2002 στην έναρξη λειτουργίας της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής (Φ.Τ.Μ.) τύπου PALMAR με αριθμό μητρώου .....
- Στις .....-2015 η ανωτέρω επιχείρηση διέκοψε τις εργασίες της.
- Λίγο πριν τη διακοπή εργασιών, συγκεκριμένα στις .....-2015, ο προσφεύγων υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. .... δήλωση του άρθρου 8 παρ. 4 το Ν. 1599/1986 με αριθμό πρωτ. ....-2015, με την οποία δήλωσε την απώλεια των δύο προαναφερόμενων φορολογικών ταμειακών μηχανών, καθώς και του βιβλιαρίου συντήρησης της δεύτερης, δίχως να επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας.
- Την ίδια μέρα εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... η υπ'αρ. ....-2015 εντολή ελέγχου και από τη φορολογική αρχή διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) διά της προσβαλλόμενης υπ'αρ. ....-2016 πράξης, ερειδόμενης στην από .....-2016 έκθεση ελέγχου, επιβλήθηκαν πρόστιμα για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, συγκεκριμένα: α) για την απώλεια των δύο φορολογικών ταμειακών μηχανών, επιβλήθηκε εις διπλούν το πρόστιμο του άρθρου 10 παρ. 3 περ. στ2 του Ν. 1809/1988, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 περ. α' υποπερ. αβ' του Ν. 2523/1997, δη  $2 \times 5 \times 600,00 \text{ €} = 2 \times 3.000,00 \text{ €}$  και β) για την απώλεια του βιβλιαρίου συντήρησης της μιας ταμειακής μηχανής επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 10 παρ. 2 και 3 περ. ζ' του Ν. 1809/1988 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 περ. α' υποπερ. αβ' του Ν. 2523/1997, δη  $2 \times 600,00 \text{ €} = 1.200,00 \text{ €}$ .
- Μετά την επιβολή των ανωτέρω προστίμων και την κοινοποίηση της σχετικής πράξης στον υπόχρεο στις .....-2015, ο προσφεύγων δεν τήρησε την προβλεπόμενη από το άρθρο 61 του Ν. 4174/2013 και την παρ. 13 της ΠΟΛ. 1252/2015 διαδικασία υποβολής πάραυτα έγγραφου αιτήματος απαλλαγής από τα ανωτέρω πρόστιμα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με την επίκληση λόγου ανωτέρας βίας.
- Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την από .....-2016 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ...., η φορολογική ταμειακή μηχανή, τύπου VV – 2000, με αριθμό μητρώου ....., από την έναρξη λειτουργίας της στις .....-2001 - ως προκύπτει από την καρτέλα φορολογικών ταμειακών μηχανών - και μέχρι την παύση αυτής λόγω απώλειας στις .....-2015 δεν είχε καμία μεταβολή. Αν ισχύει η καταστροφή της κατά το έτος 2006, τούτο θα έπρεπε να δηλωθεί στη φορολογική αρχή, με την προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών και να γίνει παύση της λειτουργίας της, λόγω βλάβης. Περαιτέρω, η φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ....., που όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων αντικατέστησε την κατεστραμμένη ως άνω Φ.Τ.Μ. κατά το έτος 2006, λειτουργούσε στην επιχείρηση από .....-1997.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ...., η έτερη φορολογική ταμειακή μηχανή, τύπου PALMAR, με αριθμό μητρώου ....., από την έναρξη λειτουργίας της στις .....-2002 - ως προκύπτει από την καρτέλα φορολογικών ταμειακών μηχανών - και μέχρι τις .....-2009

λειτουργούσε στο υποκατάστημα της επιχείρησης (εγκατάσταση 1). Στις .....-2009, με την υπ'αρ. ....-2009 δήλωση μεταβολής Φ.Τ.Μ. έγινε μεταφορά αυτής στο κεντρικό κατάστημα της ατομικής επιχείρησης, κατόπιν προσκόμισης των απαραίτητων δικαιολογητικών. Έκτοτε και μέχρι την παύση αυτής λόγω απώλειας στις .....-2015, δεν δηλώθηκε καμία άλλη μεταβολή στην Φ.Τ.Μ..

➤ Ωστόσο, η ανωτέρω υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 παρ. 4 του Ν. 1599/1986 του προσφεύγοντα υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. .... στις .....-2015, ημερομηνία κατά την οποία για τις παραβάσεις απώλειας φορολογικών ταμειακών μηχανών και βιβλιαρίου συντήρησης ίσχυαν οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (άρθρο 13) και επιβάλλονταν τα πρόστιμα του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 Ν. 4174/2014 (και όχι του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988), σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 2 του Ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 4337/2015, καθώς και τις διευκρινίσεις της Διοίκησης μέσω του υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1061215 ΕΞ 2016 / 14-04-2016 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μη απώλειας των φορολογικών ταμειακών μηχανών με αριθμούς μητρώου ....., που καταστράφηκε το έτος 2006 και αντικαταστάθηκε με άλλη και ....., που καταστράφηκε το έτος 2009, καθώς και του βιβλιαρίου συντήρησης της δεύτερης απορρίπτονται, ως παρελκυστικώς προβαλλόμενοι και αβάσιμοι. Ωστόσο, για την επιβολή των προστίμων των διαπιστωμένων παραβάσεων δεν εφαρμόστηκαν οι ορθές διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, αλλά λανθασμένα οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... - Α.Φ.Μ. .... ως προς την υπ' αρ. ....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν. 1809/1988 διαχειριστικής περιόδου 1/1-30/06/2015 της Δ.Ο.Υ. ...., ως την εφαρμογή, για τον υπολογισμό των προστίμων, των ορθών διατάξεων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, αντί των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988.

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Χρήση 2015 ( υπ'αρ. ....-2016 απόφαση επιβολή προστίμου)**

α) για απώλεια της φορολογικής ταμειακής μηχανής, τύπου PALMAR, με αριθμό μητρώου ..... και της φορολογικής ταμειακής μηχανής, τύπου VV - 2000, με αριθμό μητρώου ....., κατά παράβαση του άρθρου 13 § 2 του Ν. 4174/2013, που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε', σε συνδυασμό με την περ. η' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου του Ν. 4174/2013.	<b>2.500,00 €</b>
---	-------------------

β) για απώλεια του βιβλιαρίου συντήρησης της φορολογικής ταμειακής μηχανής του, τύπου PALMAR, με αριθμό μητρώου ....., κατά παράβαση του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013, που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α', σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου του Ν. 4174/2013.	<b>100,00 €</b>
ΣΥΝΟΛΟ	<b>2.600,00 €</b>

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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).