



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/02/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 446

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
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' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την από**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 10 του Ν. 1809/88 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
5. Την με αριθμό2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10 του Ν. 1809/88 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

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

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10 του Ν. 1809/88 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 9.000,00€, στην διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012 (*τελευταίο έτος λειτουργίας επιχείρησής του*), λόγω:

- Α) Μη διαφύλαξης του βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών της Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου(ύψος προστίμου 1.200,00€).
- Β) Μη διαφύλαξης του βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών του ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου(ύψος προστίμου 1.200,00€).
- Γ) Μη διαφύλαξης της Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου (ύψος προστίμου 3.000,00€).
- Δ) Μη διαφύλαξης του ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου(ύψος προστίμου 3.000,00€).
- Ε) Εκπρόθεσμης δήλωσης της παύσης λειτουργίας της Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου(ύψος προστίμου 600,00€).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η με αριθμό2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10 του Ν. 1809/88 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη διαφύλαξη, λόγω ανωτέρας βίας. Τον Οκτώβριο του 2006 η επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε καταστραφεί ολοσχερώς, λόγω πλημμύρας που είχε πλήξει την περιοχή, με αποτέλεσμα να απολεσθούν, μεταξύ άλλων, η ταμειακή μηχανή με αρ. μητρώου, καθώς και το βιβλιάριο επισκευής και συντήρησης αυτής. *Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζεται σχετική βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Βόλου.*
2. Λανθασμένη εφαρμογή του νόμου σχετικά με την επιβολή του προστίμου. Η παράβαση διαπιστώθηκε την 23/07/2018 και ως εκ τούτου θα πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ. η'. Σε περίπτωση που επιβληθούν οι κυρώσεις του ν. 1809/1988 θα πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 εδαφ. ζ' του Ν. 4337/15.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο **62 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο **61 του ν.4174/2013** ορίζεται 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».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1152/20-11-2015: «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».

Επειδή, στο **άρθρο 65 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, αναφορικά με την μη διαφύλαξη της ταμειακής μηχανής με αρ. μητρώου, καθώς και του βιβλιαρίου επισκευής και συντήρησης αυτής, επικαλείται ανωτέρα βία και συγκεκριμένα την απώλεια αυτών λόγω πλημμύρας που είχε πλήξει τον Οκτώβριο του 2006 την Βόλου.

Επειδή, η προσκομισθείσα Βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Βόλου, καθώς και τα αποσπάσματα δημοσιεύσεων στο διαδίκτυο αναφέρονται στην καταστροφή που υπέστη η περιοχή, ενώ δεν γίνεται καμία αναφορά στο μέγεθος της καταστροφής που υπέστη η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Περαιτέρω, από τον έλεγχο στο σύστημα TAXIS δεν προκύπτει ο προσφεύγων το υπό κρίση διάστημα να είχε προμηθευτεί νέα ταμειακή μηχανή, προκειμένου να αντικαταστήσει την απολεσθείσα.

Ως εκ τούτου, ελλείπει επαρκών αποδεικτικών στοιχείων και λόγω παρόδου μεγάλου χρονικού διαστήματος από την πλημμύρα έως σήμερα (*διάστημα στο οποίο ο προσφεύγων δεν προέβη σε καμία δήλωση απώλειας*) ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **13§2 του Ν. 4174/2013** 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 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».

Επειδή, στο άρθρο **21§2 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **54§1 & 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', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1026/12-02-18:** «IV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ.

Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.....

Ν. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟΥ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ.....Σημειώνεται ότι η μη διαφύλαξη του βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών, το οποίο δεν αποτελεί λογιστικό αρχείο, ούτε αρχείο που δημιουργούν οι ΦΗΜ, ούτε βέβαια δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν κατονομάζεται στις περιπτώσεις των παραβάσεων, που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για την επιβολή των σχετικών κυρώσεων. Επομένως, δεν επιβάλλονται κυρώσεις για τη μη διαφύλαξη αυτού, όταν η διάπραξη (διαπίστωση απώλειας ή δήλωση απώλειας) ανάγεται σε περιόδους από 1.1.2016 και μετά.»

Επειδή στο άρθρο **38§2 του Ν.4308/2014**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 του Ν.4337/2015 και ισχύει, ορίζεται ότι: «2. Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1η 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 2015».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1252/20-11-2015**: «.....2. Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 (άρθρο 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του ν. 4337/2015)».

Επειδή, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βόλου επέβαλε στον προσφεύγοντα, κατόπιν των με αρ. πρωτοκόλλου/23-07-2018 σχετικών υπεύθυνων δηλώσεων του Ν. 1599/1986, πρόστιμο μη διαφύλαξης της Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, του ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου καθώς και των βιβλιαρίων συντήρησης και επισκευών αυτών.

Επειδή, η διαπίστωση της παράβασης της μη διαφύλαξης της Φ.Τ.Μ. και το ΕΑΦΔΣΣ της επιχείρησης έλαβε χώρα στις 23/07/2018, χρόνος στον οποίο ο προσφεύγων υπέβαλε τις ανωτέρω υπεύθυνες δηλώσεις.

Επειδή, ο χρόνος διάπραξης της παράβασης δεν δύναται εν προκειμένω να διαφοροποιηθεί από τον χρόνο διαπίστωσης αυτής, δεδομένου ότι δεν υφίστανται δεδομένα-στοιχεία που να στοιχειοθετούν την οποιαδήποτε απόκλιση. Ως εκ τούτου, ελλείπει περιορισμού στον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), ως προς τον χρόνο επιβολής του προστίμου (εν αντιθέσει με τον προϊσχύοντα Ν. 2523/97 και το άρθρο 5§4 που στην περίπτωση διακοπής εργασιών της επιχείρησης ανήγαγε την παράβαση της μη διαφύλαξης στην τελευταία διαχειριστική περίοδο λειτουργίας της), η φορολογική αρχή όφειλε να επιβάλει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^η και 2^ε του Ν. 4174/2013 στο φορολογικό έτος 2018 και όχι να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 10§1,2 & 3 περ. στ' 2 του Ν. 1809/88 (και δη στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012). Αναφορικά δε με την παράβαση της μη διαφύλαξης των δύο βιβλιαρίων επισκευής και συντήρησης, δεδομένου ότι η διάπραξη αυτής ανάγεται σε περίοδο μετά την 01.01.2016 και συγκεκριμένα στις 23-07-2018, δεν θα έπρεπε να επιβληθεί κανένα πρόστιμο από την φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1026/2018.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του νόμου σχετικά με την επιβολή του προστίμου κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.0 και την τροποποίηση της υπ' αρ.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 10§3 του Ν. 1809/88 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, λόγω εσφαλμένης νομικής βάσης και έτους επιβολής του προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό/ πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10 του Ν. 1809/88 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012

Είδος προστίμου	Καταλογιζόμενο ποσό βάσει ελέγχου	Καταλογιζόμενο ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ
Μη διαφύλαξη του βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών της Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου	1.200,00€	0,00€
Μη διαφύλαξη του βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών του ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου	1.200,00€	0,00€
Μη διαφύλαξη της Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου	3.000,00€	0,00€
Μη διαφύλαξη του ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου	3.000,00€	0,00€
Εκπρόθεσμη δήλωση της παύσης λειτουργίας της Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου	600,00€	600,00€
ΣΥΝΟΛΟ	9.000,00€	600,00€

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.