



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 11-11-2019

Αριθμός απόφασης: 3048

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 11-6-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜκαι τουμε ΑΦΜως εκκαθαριστές της υπό εκκαθάρισης επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην ΑΘΗΝΑ, επί της οδού κατά της με αριθμό/ 18-04-2019 απόφασης επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 18-04-2019 απόφαση επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η μεταρρύθμιση, καθώς και την από 17-4-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11-6-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜκαι τουμε ΑΦΜως εκκαθαριστές της υπό εκκαθάρισης επιχείρησης «.....», 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/ 18-04-2019 απόφαση επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για το φορολογικό έτος 2014 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.2523/1997 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 20.700€, το οποίο προκύπτει από α)μη διαφύλαξη 3 Φ.Η.Μ. (των,,) με πρόστιμο 4.500€ για καθεμία, β)μη διαφύλαξη 4 βιβλιαρίων συντήρησης (των Φ.Η.Μ.,,,) με πρόστιμο 1.800€ για το καθένα. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 17-4-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2018 εντολής ελέγχου.

Με την από 5-12-2014 απόφαση της έκτακτης γενικής Συνέλευσης των μετόχων της επιχείρησης, η εταιρεία λύθηκε, με την με αριθμό/ 22-1-2016 Ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η. γνωστοποιήθηκε ότι δυνάμει της απόφασης της έκτακτης γενικής συνέλευσης της εταιρείας τέθηκε σε εκκαθάριση και στις 1-3-2017 δηλώθηκε διακοπή των εργασιών της με αναδρομική ημερομηνία παύσης εργασιών την 30-12-2014. Στις 28-2-2017 κατατέθηκε υπεύθυνη δήλωση ενός εκ των εκκαθαριστών της επιχείρησης με την οποία δηλώθηκε η απώλεια 4 Φ.Η.Μ. και των βιβλιαρίων συντήρησης αυτών. Στις 15-10-2018 κοινοποιήθηκε η με αριθμό/ 4-10-2018 κλήση σε ακρόαση στον εκκαθαριστή που δήλωσε την απώλεια των Φ.Η.Μ. και των βιβλιαρίων συντήρησής τους, στην οποία ανταποκριθηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση με το με αριθμό/ 24-10-2018 υπόμνημά της. Στις 3-12-2018 κατέθεσε αίτηση η προσφεύγουσα, στην οποία ανέφερε ότι η Φ.Η.Μ. με αριθμόβρέθηκε. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Εσφαλμένα επιβλήθηκε το πρόστιμο βάσει των διατάξεων του ν.1809/1988, καθώς ο χρόνος διαπίστωσης της παράβασης είναι ο χρόνος που υποβλήθηκε η υπεύθυνη δήλωση απώλειας από έναν εκ των εκκαθαριστών της επιχείρησης (στις 28-2-2017), ανεξάρτητα από το χρόνο παύσης εργασιών της επιχείρησης (στις 30-12-2014).
- Εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του ν.4174/2013 άρθρο 54 παρ.1η και πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο της μη συμμόρφωσης με το κατ' άρθρο 13 υποχρεώσεις, ήτοι 2.500€.
- Οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1η του ν.4174/2013 εφαρμόζονται ευθέως, βάσει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης.
- Επικουρικά, πρέπει να επιβληθεί 1 πρόστιμο για όλους τους μηχανισμούς βάσει του άρθρου 10 του ν.1809/1988.
- Επικουρικά, θα πρέπει να γίνει ο υπολογισμός του προστίμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παρ.3,4 του ν.4337/2015.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 38 «Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 6 του ν.4337/2015: «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 το άρθρο 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 75 του ν.3842/2010:

«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.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α. Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

...

4.Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούντα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 30του Π.Δ. 186/1992.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222/ 06-10-1988), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 34 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006):

«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 πρόστιμα 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 (ΦΕΚ 179 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) 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).

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, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015): «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της

αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»:

«ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, ...

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). Σημειώνεται ότι, για τις παραβάσεις μη διαφύλαξης (απώλειας) φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες ανάγονται σε φορολογικές περιόδους πριν την 1.1.2014, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και επιβάλλονται τα πρόστιμα της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, δηλαδή ποσό ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, επιβλήθηκε πρόστιμο στην υπό εκκαθάριση προσφεύγουσα επιχείρηση για μη διαφύλαξη 3 Φ.Η.Μ. και 4 βιβλιαρίων συντήρησης Φ.Η.Μ., βάσει της από 28-2-2017 υπεύθυνης δήλωσης ενός εκ των εκκαθαριστών της.

Επειδή, βάσει των στοιχείων του φακέλου και του Taxis, η επιχείρηση έχει δηλώσει διακοπή εργασιών και έχει διαγραφεί από το Μητρώο Γ.Ε.ΜΗ. στις 30-12-2014.

Επειδή, ο χρόνος διάπραξης θεωρείται το τελευταίο έτος λειτουργίας της επιχείρησης και είναι εφαρμοστέες οι ανωτέρω διατάξεις, το πρόστιμο για καθεμία από τις 3 Φ.Η.Μ. (.....,.....,.....) που δεν διαφυλάχθηκαν είναι $900 \times 5 \times \frac{1}{3} = 1.500\text{€}$. Το πρόστιμο για καθένα από τα 4 βιβλιάρια συντήρησης Φ.Η.Μ. (Φ.Η.Μ.,,,) είναι $900\text{€} \times 2 \times \frac{1}{3} = 600\text{€}$.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 11-6-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης επιχείρησης «.....» με ΑΦΜκαι την τροποποίηση της με αριθμό/ 18-4-2019 πράξης επιβολής προστίμου ως κατωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο 102/2019:

Για την Φ.Η.Μ.	1.500€
Για την Φ.Η.Μ.	1.500€
Για την Φ.Η.Μ.	1.500€
Για το βιβλιário της Φ.Η.Μ.	600€
Για το βιβλιário της Φ.Η.Μ.	600€
Για το βιβλιário της Φ.Η.Μ.	600€
Για το βιβλιário της Φ.Η.Μ.	600€
Σύνολο προστίμου	6.900€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.