



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/03/2020

Αριθμός απόφασης: 656

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στην, οδός αρ. κατά της υπ' αριθ./2019

Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ως άνω αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 5.000,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 40 παρ. 14^β του Ν. 4410/2016, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1026/12-02-2018.

Συγκεκριμένα, με το με αρ. πρωτ. ΔΠΠ/2013 έγγραφο, το ΣΔΟΕ-Περιφερειακή Δ/νση Αττικής διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών λόγω αρμοδιότητάς της (αρ. εισερχ./2013) το με αρ. πρωτ...../...../...../2013 έγγραφο περί υποβολής δικογραφίας, της Γενικής Αστυν. Δ/νσης Αττικής, Δ/νση Ασφαλείας Αττικής, Τμήμα Ασφ. Αγίου Δημητρίου, που αφορούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, την 24/05/2013 και περί ώρα 21:00, Αστυνομικοί της Διεύθυνσης Τροχαίας Αττικής/ Ο.Ε.Π.Τ.Α κατέλαβαν στον, στην οδό αρ., έξωθεν του εμπορικού κέντρου, τον του και της με Α.Δ.Τ., να βρίσκεται εντός του σταθμευμένου και σε κατάσταση αναμονής υπ' αριθμ. Δ.Χ.Ε αυτοκινήτου ταξί, μάρκας, ιδιοκτησίας του του - Α.Φ.Μ., να έχει τοποθετήσει στην ταμειακή μηχανή του ανωτέρω οχήματος, συσκευή - καλώδιο τύπου τηλεφώνου προκειμένου να μην εκδίδονται αποδείξεις. Η ανωτέρω παρεμβολή στην ταμειακή μηχανή δημιουργούσε σφάλμα στη μετάδοση της ένδειξης του ταξιμέτρου με αποτέλεσμα να μην εκδίδεται η απόδειξη, αναγράφοντας «ΣΦΑΛΜΑ ΣΤΗΝ

ΜΕΤΑΔΟΣΗ». Ο αριθμός μητρώου ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου του παραπάνω αυτοκινήτου είναι, ενώ εκμεταλλευτής την ημερομηνία της παράβασης ήταν η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποίησε η φορολογική αρχή, δυνάμει της υπ' αριθ./...../2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της, διαπίστωσε μέσω του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, ότι σύμφωνα με την με αρ./2012 Δήλωση Παραχώρησης χρήσης Ταξιμέτρου της προσφεύγουσας (στοιχεία παραστατικού εγγράφου απόκτησης/2012), πήρε στην κατοχή της κατά ποσοστό 100%, την με αρ. ΜΗΤΡΩΟΥ ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου, τύπου για το με αρ. Κυκλοφορίας Ε.Δ.Χ. (TAXI), από τον του, με ημερομηνία (έναρξης) λειτουργίας την 03/10/2012 και Κωδικό εκμεταλλευτή 1. Στη συνέχεια, με την υπ' αριθ./2013 δήλωση και με ημερομηνία μεταβολής την 09/10/2013, η προσφεύγουσα προχώρησε σε μεταβολή κωδικού εκμεταλλευτή από 1 σε 3, με την ίδια να παραμένει εκμεταλλευτής μέχρι την 26/10/2013, ημερομηνία κατά την οποία προέβη σε παραχώρηση χρήσης του ταξιμέτρου στην επιχείρηση του με ΑΦΜ με την υπ' αριθ./2013 δήλωση. Επομένως, η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την 24/05/2013 που διενεργήθηκε ο έλεγχος από τους Αστυνομικούς της Διεύθυνσης Τροχαίας Αττικής/Ο.Ε.Π.Τ.Α ήταν εκμεταλλευτής του με αρ. μητρώου ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου, και συνεπώς ευθύνεται για την σκόπιμη επέμβαση στον εν λόγω μηχανισμό.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, και στην συνέχεια αφού έλαβε υπόψη της το με αρ. πρωτ./2019 Υπόμνημα της προσφεύγουσας, συνέταξε την οικεία έκθεση ελέγχου και καταλόγισε την προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή πράξη επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

➤ Παράβαση νόμου – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2ζ', όπως προστέθηκε με το άρθρο 40 παρ. 14β του Ν. 4410/2016 – μη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων για την επιβολή του υπό κρίση προστίμου. Απαραίτητη, προϋπόθεση προκειμένου να επιβληθεί το εν λόγω φορολογικό πρόστιμο είναι η παράβαση είτε να έχει πραγματοποιηθεί από τον κάτοχο – χρήστη του φορολογικού μηχανισμού, είτε να μπορεί να

καταλογιστεί στον κάτοχο – χρήστη αυτού. Σε διαφορετική περίπτωση, ήτοι όταν η κατοχή – χρήση του φορολογικού μηχανισμού έχει αποξενωθεί, νομίμως, από τον αρχικό κάτοχο – χρήστη, τότε το πρόστιμο επιβάλλεται στον πραγματικό κάτοχο – χρήστη αυτού, ο οποίος μπορεί να είναι και ο οδηγός του οχήματος.

➤ Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην προκειμένη περίπτωση, το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς έκδοση απόφαση προστίμου έχει υποπέσει σε ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ, δεδομένου ότι από την τέλεση της παράβασης (24.5.2013), έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη. Ειδικότερα ο χρόνος της γενικής πενταετούς παραγραφής ξεκίνησε την 31.12.2013 και έληξε την 31.12.2018.

➤ Πλημμελής αιτιολογία – παράβαση των κανόνων περί του βάρους απόδειξης. Στην προκειμένη περίπτωση, αν και από όλα τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει σαφώς και άνευ ετέρου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ουδόλως ενέχεται και ευθύνεται για την πληρωμή του υπό κρίση προστίμου και αν και προσκομίσαμε όλα τα στοιχεία εκείνα που αποδεικνύουν ότι η εταιρεία δεν είχε κατά το χρόνο της παράβασης την κατοχή – χρήση του φορολογικού μηχανισμού κατά την έννοια του νόμου, παρά ταύτα, η φορολογική αρχή με όλως αόριστη, εσφαλμένη και ελλιπή αιτιολογία, απέρριψε όλους τους νόμιμους και βάσιμους ισχυρισμούς της.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν....»

Επειδή με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2013: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η χρήση 2013 παραγράφεται στην πενταετία, ήτοι την 31/12/2019. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη, ορθώς εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων δεν είχε, σύμφωνα με τα ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το υπό κρίση Δ.Χ.Ε., μισθώθηκε σε εκείνη από τον κο, δυνάμει του από 02.10.2012 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μίσθωσης, το οποίο υπεβλήθη νομίμως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με ρητό όρο του εν λόγω συμφωνητικού, η προσφεύγουσα παρέλαβε και το σχετικό φορολογικό μηχανισμό (ταξίμετρο), καθιστάμενη έτσι εκμεταλλεύτρια του Δ.Χ.Ε. και κάτοχος – χρήστης του μηχανισμού. Εν συνεχεία, ως εκμεταλλεύτρια του υπό κρίση οχήματος συμφώνησε την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του ταξί ως προσοδοφόρου πράγματος με τον κο ο οποίος φέρεται να υπέπεσε στην ανωτέρω περιγραφόμενη παράβαση – παραβίαση του φορολογικού μηχανισμού. Ειδικότερα, συμφωνήθηκε ότι παραχωρείται σε αυτόν η εκμετάλλευση του οχήματος, ο οποίος παρέλαβε μαζί με το όχημα και τον σχετικό φορολογικό μηχανισμό. Κατά την παραλαβή του ταξί και του φορολογικού μηχανισμού, ο εν λόγω οδηγός, έλεγξε τόσο το όχημα, όσο και τον μηχανισμό, τον οποίο παρέλαβε σφραγισμένο και λειτουργούντα, αναλαμβάνοντας έτσι και την ευθύνη για την ορθή και σύννομη λειτουργία του, καθιστάμενος έτσι κάτοχος – χρήστης του σχετικού μηχανισμού. Συνεπώς, ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, είναι απολύτως προφανές ότι, ουδεμία απολύτως σχέση έχει με την εν λόγω παράβαση, καθόσον ο υπό κρίση μηχανισμός – ταξίμετρο παραδόθηκε στον ως άνω οδηγό νομίμως σφραγισμένος και σε νόμιμη λειτουργία, ο δε οδηγός, ουδόλως συνδέεται με την προσφεύγουσα με σχέση εξαρτημένης εργασίας, τουναντίον η μεταξύ τους σχέση ερειδόταν επί σύμβασης παραχώρησης εκμετάλλευσης προσοδοφόρου πράγματος, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα εταιρεία να αποξενωθεί από την κατοχή – χρήση του εν λόγω μηχανισμού, η οποία, κατά τον χρόνο της παράβασης ανήκε νομίμως στον οδηγό – εκμεταλλευτή του οχήματος κο

Επειδή με την ΠΟΛ. 1096/21-6-2010 προβλέφθηκαν μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα: «13. Μίσθωση άδειας ΕΔΧ Ταξί με ΑΔΗΜΕ Ταξιμέτρου ή μεριδίου αυτής σε τρίτο. Σε περιπτώσεις μίσθωσης της άδειας ΕΔΧ ΤΑΞΙ με ΑΔΗΜΕ Ταξιμέτρου ή μεριδίου αυτής σε τρίτον με σκοπό την εκμετάλλευσή της, τότε το γεγονός αυτό θα πρέπει να τεκμαίρεται από τη σύναψη ιδιωτικού συμφωνητικού το οποίο θα κατατεθεί αντίστοιχα στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλομένων (μισθωτή και εκμισθωτή).

Η διαδικασία δήλωσης της ΑΔΗΜΕ Ταξιμέτρου θα γίνεται με την χρήση του κωδικού 14 «Παραχώρηση Χρήσης», από τον εκμισθωτή και τον μισθωτή στις Δ.Ο.Υ. τους (ή μόνο από τον εκμισθωτή εξουσιοδοτημένος νόμιμα από τον μισθωτή -ιδιοκτήτη).

Εναλλακτικά παρέχεται η δυνατότητα η ανωτέρω διαδικασία δήλωσης της παραχώρησης χρήσης ΑΔΗΜΕ Ταξιμέτρου, να γίνεται μόνο από τον εκμισθωτή- εκμεταλλευτή κατ' αντιστοιχία της διαδικασίας που προβλέπεται από την παράγραφο 5 του παρόντος με εξαίρεση ότι τη θέση του αγοραστή - νέου εκμεταλλευτή κατέχει ο εκμισθωτής και αντί της υποβολής αντιτύπου νόμιμου παραστατικού μεταβίβασης-πώλησης ή επικυρωμένου φωτοαντιγράφου συμβολαίου μεταβίβασης, υποβάλλεται επικυρωμένο αντίγραφο του ιδιωτικού συμφωνητικού, και η μεταβολή στο TAXIS θα γίνεται με την χρήση νέου κωδικού με αριθμό 39 «Παραχώρηση Χρήσης Ταξιμέτρου χωρίς Β2» και μέσα στην νόμιμη προθεσμία των δεκαπέντε (15) ημερών.

Ο εκμισθωτής αναλαμβάνει πλέον κατ' αντιστοιχία όλες τις υποχρεώσεις αγοραστή ΑΔΗΜΕ Ταξιμέτρου και υποχρεούται στη δήλωση οποιασδήποτε μεταβολής της ΑΔΗΜΕ Ταξιμέτρου μέχρι τη λήξη ισχύος του ιδιωτικού συμφωνητικού.....»

Επειδή η προσφεύγουσα για την απόδειξη των ισχυρισμών της, επικαλείται και προσκομίζει, αντίγραφο του από 02/10/2012 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μίσθωσης με τον κο του (σχετ. 4). Από το ανωτέρω συμφωνητικό, προκύπτει ότι μεταξύ του (ιδιοκτήτη- εκμισθωτή) και της εταιρείας (μισθώτρια και νυν προσφεύγουσα), συμφωνήθηκε η εκμίσθωση του με αρ. κυκλοφορίας Δ.Χ ΤΑΞΙ για το χρονικό διάστημα από 08/12/2012 και με αόριστη διάρκεια.

Επειδή στη συνέχεια, όπως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στην υπηρεσία μας οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο (συμφωνητικό κ.ο.κ.), ότι παραχώρησε την εκμετάλλευση του επίμαχου ταξί στον κο του

Επειδή κατά την αρχική μίσθωση του με αρ. κυκλοφορίας Δ.Χ ΤΑΞΙ από τον προς την προσφεύγουσα εταιρεία, πραγματοποιήθηκε δήλωση της παραχώρησης χρήσης της με αρ.ΑΔΗΜΕ με ημερομηνία έναρξης λειτουργίας του ταξιμέτρου την 03/10/2012 υποβάλλοντας αντίστοιχα το υπ' αριθ./2012 παραστατικό απόκτησης και υποβάλλοντας την με αριθ./2012 υπεύθυνη δήλωση.

Επειδή στη συνέχεια, σύμφωνα με τις έγγραφες απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., με την υπ' αρ./2013 Δήλωση και με ημερομηνία μεταβολής την 09/10/2013, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε μεταβολή κωδικού εκμεταλλευτή από 1 σε 3.

Επειδή η μισθώτρια προσφεύγουσα εταιρεία, ισχυρίζεται ότι παραχώρησε την εκμετάλλευση του με αρ. κυκλοφορίας Δ.Χ. ΤΑΞΙ στον προαναφερόμενο οδηγό Ωστόσο, όπως επισημαίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και προκύπτει από το σύστημα TAXIS, ο εν λόγω οδηγός δεν προχώρησε σε δήλωση μεταβολής εκμετάλλευσης της με αρ. ΑΔΗΜΕ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με αποτέλεσμα ως εκμεταλλεύτρια της επίμαχης ΑΔΗΜΕ να εμφανίζεται μέχρι την 26/10/2013 η προσφεύγουσα. Επισημαίνεται δε ότι την ως άνω ημερομηνία ήτοι την 26/10/2013, η προσφεύγουσα προέβη σε παραχώρηση χρήσης του ταξιμέτρου στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ. δυνάμει της υπ' αριθμ./2013 Δήλωσης.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα με την δήλωση έναρξης εκμετάλλευσης της με αρ. ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου στην Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, κατόπιν του από 02/10/2012 ιδιωτικού Συμφωνητικού μίσθωσης, ανέλαβε όλες τις απορρέουσες υποχρεώσεις με την ιδιότητα της εκμεταλλεύτριας, ενώ δεν υπέβαλε αντίστοιχη δήλωση παραχώρησης χρήσης τόσο η ίδια όσο και ο οδηγός, με τον οποίο διατείνεται ότι σύναψε σχετική σύμβαση παραχώρησης χρήσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ΚΦΑΣ (Παρ. Ε', Υποπαρ. Ε1 ν. 4093/2012):

«1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

.....

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

α) Στην πώληση αγαθών, κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα

Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

γ)»

Επειδή σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1068/24-03-2015 με θέμα: «Διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης Φ.Η.Μ.. Υποχρεώσεις κατόχων άδειας καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), πωλητών Φ.Η.Μ., πιστοποιημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., κατόχων – χρηστών Φ.Η.Μ» αναφέρονται **μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:**

Άρθρο 8

Υποχρεώσεις κατόχου/χρήστη Φ.Η.Μ.

«Ο κάτοχος/χρήστης Φ.Η.Μ. έχει τις κάτωθι υποχρεώσεις:

8.2. Είναι υπεύθυνος για την φύλαξη του Βιβλίου Συντήρησης του Φ.Η.Μ., την σφράγιση και ενημέρωση του από κάθε τεχνικό (πιστοποιημένο ή μη) που επεμβαίνει στο Hardware ή το Software του Φ.Η.Μ. καθώς και την άμεση παράδοση του στα ελεγκτικά όργανα, αν και όταν αυτό ζητηθεί.

8.4. Είναι υπεύθυνος για την φύλαξη και την καλή λειτουργία του Φ.Η.Μ. πριν και μετά την πλήρωση της φορολογικής μνήμης και ειδικότερα για την δυνατότητα παραγωγής αναφορών ανάγνωσης φορολογικής μνήμης.

Άρθρο 11

Παραβιάσεις – Παραβάσεις

11.1 Παραβιάσεις – παραβάσεις ΦΗΜ που εντοπίζονται από αρμόδια ελεγκτικά όργανα ή καταγγελίες σχετικά με το λογισμικό (software ή firmware) ή υλικό (hardware) ή, κατά περίπτωση, του οδηγού (driver) του ΦΗΜ αναφέρονται στο Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών.

Το Τμήμα Δ', κατόπιν αξιολόγησης παραπέμπει το θέμα στην Επιτροπή η οποία κατά την κρίση της συντάσσει έκθεση για την επιβεβαίωση ή όχι της παραβίασης-παραβάσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013:

«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:, **ι)** παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α), ζ) πέντε, δέκα, και είκοσι χιλιάδες (5.000, 10.000, 20.000) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης ι' της παραγράφου 1, κατά περίπτωση και ως εξής: πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης και είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα.

Επειδή επιπροσθέτως με την ΠΟΛ. 1026/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες και διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων και ειδικότερα:

«ΙΙ. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 14 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 40 ΤΟΥ Ν.4410/2016

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ141Α) τροποποιήθηκε το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 και ενσωματώθηκαν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) παραβάσεις και αντίστοιχα πρόστιμα για τη με οποιονδήποτε τρόπο επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση ή με τη χρήση μη εγκεκριμένου ΦΗΜ, καθώς και για την έκδοση δελτίων και αποδείξεων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης. Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

Α. Χρόνος εφαρμογής

Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται για τις κατωτέρω παραβάσεις που διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών.

Εφαρμόζονται δε για τις υποθέσεις εκείνες, για τις οποίες μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4410/2016, δηλαδή μέχρι τις 3.8.2016, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Β. Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των ΦΗΜ (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ι' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016)

Για παραβάσεις που αφορούν την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών καθώς και τις σχετικές αποφάσεις της αρμόδιας Επιτροπής καταλληλότητας ΦΗΜ, οι οποίες διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών, επιβάλλεται, για κάθε παράβαση, το πρόστιμο που

προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016, ως ακολούθως:

α) πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή ο κάτοχος ΦΗΜ

β) δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης που έχει εξουσιοδοτηθεί για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής ΦΗΜ

γ) είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει, από την αρμόδια Επιτροπή, έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware).»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται για την επίρρωση του ισχυρισμού της περί μη ευθύνης της ως προς το κρινόμενο πρόστιμο, την με αριθ. 4/25-7-2013 αγορανομική διάταξη του Υφυπουργού Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας «Απαιτήσεις για τη λειτουργία των ταξιμέτρων – Κυρώσεις» σύμφωνα με την οποία «πέραν των λοιπών ποινικών κυρώσεων, επιβάλλεται στους οδηγούς που καταλαμβάνονται να οδηγούν τα οχήματα, στα οποία αυτά είναι τοποθετημένα, διοικητικό πρόστιμο ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.» Ωστόσο, ο καταλογισμός του εν λόγω προστίμου στον παραβάτη οδηγό προβλέπεται από μη φορολογική διάταξη και ως εκ τούτου η επιβολή του στον οδηγό δεν σχετίζεται, ούτε απαλλάσσει τη φορολογική αρχή από την υποχρέωση επιβολής του προβλεπόμενου από τον ΚΦΔ προστίμου στον εκμεταλλευτή του φορολογικού μηχανισμού, ο οποίος και φέρει την ευθύνη για την ορθή λειτουργία του.

Επειδή από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ότι κατά τον χρόνο της διαπιστωθείσας παράβασης, ήτοι την 24/05/2013, εκμεταλλεύτρια της εν λόγω ΑΔΗΜΕ ήταν η προσφεύγουσα. Επομένως, ορθά και σύννομα καταλογίστηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, καθόσον, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ως εκμεταλλεύτρια του επίμαχου φορολογικού μηχανισμού, όφειλε να μεριμνά για την ορθή λειτουργία του και κατά συνέπεια ευθύνεται για τυχόν παρεμβάσεις σε αυτόν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας – Καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο περ. ζ' παρ. 2 του άρθρου 54 ν. 4174/2013: **5.000,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.