



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13.11.2020

Αριθμός απόφασης: 2342

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15.06.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, επιτηδευματία, ΑΦΜ, με έδρα στις, κατά της με αριθ. /18.03.2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /18.03.2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 18.03.2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.1809/1988, ν.4308/2014, ν.4174/2013 και ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

6. Την από 19.06.2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15.06.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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 αριθ. /18.03.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος επιτηδευματία πρόστιμο ύψους 600,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης ΦΗΜ ή συστήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 54 και 62 του ν.4174/2013, του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, του άρθρου 10 του ν.1809/1988 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν.2523/1997.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 18.03.2020 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.1809/1988, ν.4308/2014, ν.4174/2013 και ν.4337/2015 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, Όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση ελέγχου, η ελεγχόμενη οντότητα έχει αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ομπρελών παραλίας και τηρεί απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.). Είναι χρήστης Φ.Τ.Μ. και δεν υπέβαλλε εμπρόθεσμα (εντός 10 ημερών) φορολογικό στοιχείο που αφορά την ΠΑΥΣΗ του Φ.Η.Μ. τύπου και Α.Μ. λόγω βλάβης (σχετική τεχνική έκθεση) με τελευταίο "Ζ" /22.06.2015. Η εκπρόθεσμη δήλωση μεταβολής Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. έγινε βάση της υπ' αριθ. πρωτ. /18.03.2020 υπεύθυνης δήλωσης του ν.1599/1986 του ιδίου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, άλλως τη μερική, άλλως την τροποποίησή της, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίχθηκε στο από 10.03.2020 έγγραφο της εξουσιοδοτημένης εταιρείας «.....», όπου σε συνδυασμό με τη σχετική εκτύπωση των φορολογικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) από το taxinet προκύπτει ότι το πρόστιμο του επιβλήθηκε ένεκα εκπρόθεσμης παύσης λόγω βλάβης με ημερομηνία 22.06.2015 της φορολογικής ταμειακής μηχανής του με αριθμό έγκρισης /15.6.2010 και S/N: Εσφαλμένα επιβλήθηκε σε βάρος του το υπό κρίση πρόστιμο αφού δεν έχει παρέλθει ακόμα η ημερομηνία απόσυρσης της ανωτέρω ταμειακής μηχανής του. Σύμφωνα με την αριθ. 1100/16.01.2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. όφειλα να αποσύρω από τη χρήση τη συγκεκριμένη ταμειακή μηχανή μέχρι 31.05.2020. Κατά τις ενέργειες που απαιτούνται για την απόσυρση διαπιστώθηκε μέσω της εξουσιοδοτημένης εταιρείας «.....» βλάβη στην PROM της δημοσιονομικής μνήμης λόγω ρεύματος, την οποία ουδόλως γνώριζα, και ότι το τελευταίο Ζ εκδόθηκε στις 22.06.2015, οπότε η εταιρεία ειδοποίησε σχετικώς την αρμόδια

Δ.Ο.Υ. Ρόδου. Επομένως δεν πρέπει να του επιβληθεί πρόστιμο διότι μπορούσε να αποσύρει την ανωτέρω ταμειακή μέχρι 31.05.2020 και ήδη μέχρι 31.07.2020.

- Άλλως και όλως επικουρικά, εσφαλμένα και μη νόμιμα του επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 600,00 ευρώ του άρθρου 10 παρ. 3 περ. δ' ν.1809/1988 και κατ' ακολουθία αυτού που ορίζεται στο άρθρο 5 παρ. 2 περ. α' ν.2523/1997 και όχι το πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ν.4174/2013.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.) και το άρθρο έκτο παρ. 4 της από 30.03.2020 ΠΝΠ (ΦΕΚ Α 75/30.03.2020), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτως προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζονται τα εξής: «

«14. Η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8, διαβιβάζει εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:

α) Τον τύπο και το σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.

β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):
«Άρθρο 38 Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις

.....

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, με τις διατάξεις των παρ. 1-3 του άρθρου 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: α), β), γ), δ) Η μη δήλωση κάθε φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος θεωρείται γενική παράβαση και επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση.

Για κάθε εκπρόθεσμη δήλωση φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος, μετά την προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου αυτού, καταλογίζεται μία παράβαση ανά εκπρόθεσμη δήλωση ανεξάρτητα του χρόνου υποβολής της και του πλήθους των φορολογικών μηχανισμών ή συστημάτων που περιλαμβάνονται σε αυτή και επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (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.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 100.000 δραχμές.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 200.000 δραχμές.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 300.000 δραχμές.

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.»

Επειδή, το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 38 του ν.4308/2014 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 6 «Τροποποιήσεις του ν.4308/2014» 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.», ο οποίος ισχύει από τη δημοσίευσή του Ν.4337/2015 στο ΦΕΚ (Α' 129/17.10.2015), ήτοι από 17.10.2015 και μετά.

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1252/20.11.2015 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62), ορίζεται ότι:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

.....

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

1.

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 του ν.4308/2014, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του ν.4337/2015).»

Επειδή με το Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Δ 1105685 ΕΞ 2017 /21 Ιουνίου 2017 έγγραφο της ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Δ΄- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 και συγκεκριμένα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ.1 της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, οριζόταν ότι η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως έκδοση αθεώρητων στοιχείων. Η παράβαση αυτή, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείτο, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονταν αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση β΄ και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Δηλαδή, εάν τα στοιχεία αυτά είχαν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο, τότε η παράβαση αυτή για την εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων του ν. 1809/1988 θεωρείτο γενική και όχι αυτοτελής παράβαση. Αυτονόητο είναι ότι η υπόψη διάταξη δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής και να θεωρηθεί η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό ως μία γενική παράβαση, στην περίπτωση που τα αθεώρητα αυτά στοιχεία έχουν ανακριβώς καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, οπότε και επιβάλλονται στην περίπτωση αυτή αυτοτελείς παραβάσεις.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις αυτές όπως και οι λοιπές διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 έπαψαν να ισχύουν από 1.1.2016 και μετά, εξακολουθούν όμως να εφαρμόζονται για παραβάσεις, που έχουν διαπραχθεί κατά το χρόνο ισχύος των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.1809/1988.

2. Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημά σας, σας διευκρινίζουμε ότι για τη μη υποβολή δηλώσεων ΦΗΜ, οι οποίες αφορούν περιόδους κατά τις οποίες ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 1809/1988, εφαρμόζονται οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού και επιβάλλεται το πρόστιμο, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δηλαδή ένα πρόστιμο ανάλογο με την κατηγορία τήρησης βιβλίων, για τη μη δήλωση κάθε φορολογικού μηχανισμού, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσης της παράβασης και των φορολογικών περιόδων που έχουν παρέλθει».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλλε εκπρόθεσμα στις 18.03.2020 Δήλωση Παύσης Λειτουργίας Φ.Τ.Μ. με Α.Μ., λόγω βλάβης, ενώ το τελευταίο Ζ εκδόθηκε στις 22.06.2015. Επομένως, εφόσον η διάπραξη της παράβασης αφορά την περίοδο έως 31.12.2015, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν.1809/1988 και επιβάλλεται το πρόστιμο, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **15.06.2020** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, επιτηδευματία, ΑΦΜ, με έδρα στις, και την επικύρωση της με αριθ. /18.03.2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015.

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

Διαχειριστική περίοδος 1.01.2015-31.12.2015

Πράξη Επιβολής Προστίμου (α/α /18.03.2020):

Περιγραφή παράβασης	Ποσό προστίμου
Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωση παύσης της φορολογικής ταμειακής μηχανής του με αριθμό έγκρισης /15.6.2010 και S/N:, κατά παράβαση των διατάξεων του 10 του ν.1809/1988, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997.	600,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Αναπληρώτρια Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΝΙΝΟΥ ΕΛΠΙΔΑ

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.