



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 27/10/2014

Αριθμός απόφασης:3372

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. 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα, κατά της αρ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου - Αρθ. 10 του ν.1809/1988 & Αρθ. 5 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου - Αρθ. 10 του ν.1809/1988 & Αρθ. 5 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 12.600,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. στ₂' και ζ' του ν.1809/1988 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 1 του ν.1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 1§1 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ).

Οι παραβάσεις αφορούν απώλεια τριών (3) φορολογικών ταμειακών μηχανών με αριθμό μητρώου έναρξης λειτουργίας την 30/06/2001, έναρξης λειτουργίας την 04/07/1996 και έναρξης λειτουργίας την 15/06/1996 και των τριών (3) βιβλιαρίων συντήρησης αυτών.

Η ως άνω προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε κατόπιν της από έκθεσης ελέγχου της ελεγκτού με αφορμή την υποβολή των με αριθμ. πρωτ. υπεύθυνων δηλώσεων, το περιεχόμενο των οποίων έχει ως ακολούθως :

«...Η υπ'αριθμ. φορολογική ταμειακή μηχανή του 2001 που αγοράστηκε και δεν χρησιμοποιήθηκε, δεν υπάρχει, χάθηκε, καθώς και το βιβλιαράκι της ταμειακής μηχανής.»

«...Δύο φορολογικές ταμειακές μηχανές από το έτος 1996 δεν υπάρχουν, εκλάπησαν, και τρεις φορολογικές ταμειακές μηχανές του 1993 δεν υπάρχουν.»

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η απαρίθμηση των παραβάσεων στις περιπτώσεις στ' και ζ' της παρ.3 του άρθρ. 10 του ν.1809/1998, δεν είναι αθροιστική αλλά διαζευκτική. Διότι η μη διαφύλαξη του βιβλίου συντήρησης και επισκευών είναι συνέπεια της αποδοθείσας παράβασης της απώλειας του ΦΗΜ μαζί με το βιβλιάριο αυτού, με αποτέλεσμα την απορρόφηση της δεύτερης παράβασης από την πρώτη. Δεν είναι νοητή η συμπερασματική δεύτερη παράβαση βάσει του πραγματικού γεγονότος που είναι ένα και μόνο, ήτοι η δηλωθείσα απώλεια του ΦΗΜ.

Από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει καμία ελεγκτική επαλήθευση περί της έκδοσης ή μη ταμειακών αποδείξεων από τους απωλεσθέντες ΦΗΜ, ούτε και της καταχώρησης ή μη των τυχόν εκδοθέντων από τους μηχανισμούς αυτούς στοιχείων στα βιβλία της επιχείρησής του.

Ο ανωτέρω λόγος δεν είναι τυπικός αλλά ουσιαστικός, αφού αναφέρεται σε εσφαλμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον προσήκοντα κανόνα δικαίου και επομένως η προσαλλόμενη πράξη καθίσταται ακυρωτέα.

- Μετά την ισχύ από 01/01/2014 του ν.4174/2013, δεν ισχύουν πλέον οι κυρωτικές διατάξεις του ν. 1809/1988.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 §1 του ν. 1809/1988 ορίζεται 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' αυτό 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 §1, 2, 3 περ. στ₂ και ζ' 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:

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 τις διατάξεις του άρθρου 5 § 2 περ. α' υποπερ. α.β. του ν 2523/1997:

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

α.β. **Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ** και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε **οκτακόσια (800) ευρώ.**»

Επειδή οι παραβάσεις αφορούν απώλεια τριών (3) φορολογικών ταμειακών μηχανών με αριθμό μητρώου έναρξης λειτουργίας την 30/06/2001, έναρξης λειτουργίας την 04/07/1996 και έναρξης λειτουργίας την 15/06/1996 και τριών (3) βιβλιαρίων συντήρησης.

Επειδή στα πλαίσια της διαδικασίας εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο-ειδοποίηση για παροχή διευκρινίσεων ως προς το λόγο που προβάλλει ο προσφεύγων, ότι η από Έκθεση Ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η υπ'αριθμ. προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρεται σε εσφαλμένη

υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον προσήκοντα κανόνα δικαίου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις Ελέγχου» αναφέρεται ότι ο προσφεύγων κατέθεσε τη με αριθμ. δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/86 με την οποία δηλώνει την απώλεια τριών (3) βιβλιαρίων επισκευής – συντήρησης και την απώλεια των τριών (3) Φ.Τ.Μ. με μητρώο, και Ωστόσο, σύμφωνα με τις συνημμένες στο φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής με αριθμ. πρωτ. υπεύθυνες δηλώσεις (άρθρ. 8 Ν.1599/1986), ο προσφεύγων δήλωσε απώλεια δύο (2) φορολογικών ταμειακών μηχανών του 1996, της υπ'αριθμ. φορολογικής ταμειακής μηχανής του 2001 και του αντίστοιχου βιβλιαρίου συντήρησης, ήτοι τριών (3) φορολογικών μηχανών και ενός (1) βιβλιαρίου συντήρησης. Με τη με αριθμ. προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκαν οι παραβάσεις απώλειας τριών (3) ΦΤΜ και μη διαφύλαξης τριών (3) βιβλιαρίων συντήρησης.

Η Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. (ΔΕΔ.....) έγγραφο-απάντηση το περιεχόμενο του οποίου έχει ως ακολούθως: «Σε απάντηση του παραπάνω σχετικού εγγράφου σας γνωρίζουμε ότι ο καταλογισμός των παραβάσεων και επιβολή προστίμων που αφορά την επιχείρηση του με ΑΦΜ έγινε με βάση τις υπεύθυνες δηλώσεις του φορολογούμενου και των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σύμφωνα με τις οποίες ο φορολογούμενος υποχρεούται κατά τη διακοπή των εργασιών του να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. για ακύρωση και έλεγχο τα θεωρηθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του.

Υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας δύο υπεύθυνες δηλώσεις με αρ. πρωτ. με τις οποίες δηλώνεται η απώλεια των ΗΦΤΜ. **Επειδή το βιβλιάριο συντήρησης της μηχανής αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής και καθώς δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο και η αναφορά για απώλεια έγινε μόνο στην πρώτη Υ/Δ, η δεύτερη αποτελεί συνέχεια της πρώτης και κατά δήλωση του φορολογούμενου ο λόγος μη προσκόμισης είναι η απώλεια των βιβλιαρίων όλων των ΗΦΤΜ, καταλογίστηκαν παραβάσεις για μη διαφύλαξη των βιβλιαρίων συντήρησης.»**

Επειδή στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης περιλαμβάνονται αντίγραφα των με αριθμ. πρωτ. υπεύθυνων δηλώσεων του προσφεύγοντος με ημερομηνία **24/02/2014** με τις οποίες δηλώθηκε απώλεια δύο (2) φορολογικών ταμειακών μηχανών του 1996, της υπ'αριθμ. φορολογικής ταμειακής μηχανής του 2001 και του αντίστοιχου βιβλιαρίου συντήρησης. Επιπλέον, από το σύστημα Neo Taxis του Υπουργείου Οικονομικών προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβη **σε διακοπή εργασιών με ημερομηνία 24/02/2014.**

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ως πραγματικό γεγονός μόνο τη δηλωθείσα απώλεια ΦΗΜ, ωστόσο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει τα επίμαχα βιβλιάρια συντήρησης.

Επειδή η παράβαση της μη διαφύλαξης του βιβλιαρίου συντήρησης επισύρει σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα κυρώσεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. ζ' του ν.1809/1988 και η παράβαση της απώλειας ΦΤΜ επισύρει κυρώσεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. ζ' του ν.1809/1988, αποτελούν δηλαδή ξεχωριστές παραβάσεις και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η απαρίθμηση των παραβάσεων στις περιπτώσεις στ' και ζ' της παρ. 3 του άρθρ. 10 του ν.1809/1998 δεν είναι αθροιστική αλλά διαζευκτική, αποτελεί εσφαλμένη ερμηνεία των σχετικών διατάξεων και επομένως απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Επιπλέον, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μη διαφύλαξη του βιβλίου συντήρησης και επισκευών είναι συνέπεια της αποδοθείσας παράβασης της

απώλειας του ΦΗΜ μαζί με το βιβλιάριο αυτού, με αποτέλεσμα την απορρόφηση της δεύτερης παράβασης από την πρώτη, επίσης απορρίπτεται, βάσει των ανωτέρω, ως αβάσιμος.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής καθίσταται ακυρωτέα, καθόσον μετά την ισχύ από 01/1/2014 του ν.4174/2013, δεν ισχύουν οι διατάξεις του ν.1809/1988, δεν ευσταθεί, καθόσον με την προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου **ορθά επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 12.600,00 €, κατ'εφαρμογή των ισχυουσών κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης διατάξεων** του νόμου 1809/1988.

Επειδή το πρόστιμο του Κ.Φ.Α.Σ. είναι μία διοικητική κύρωση για την επιβολή της οποίας δεν εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται στο αντικειμενικό γεγονός της διαπίστωσης της παράβασης και ο καταλογισμός του επιβληθέντος προστίμου πηγάζει απευθείας εκ του νόμου.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει καμία ελεγκτική επαλήθευση περί της έκδοσης ή μη ταμειακών αποδείξεων από τους απωλεσθέντες ΦΗΜ ούτε και της καταχώρησης ή μη των τυχόν εκδοθέντων από τους μηχανισμούς αυτούς στοιχείων στα βιβλία της επιχείρησης, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον δεν επηρεάζει την επιβολή και την επιμέτρηση του επιβληθέντος προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Πρόστιμο αρθ. 10§στ ₂ ' Ν.1809/1988 & 5 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014	9.000,00 € $3 \times (\text{ΒΑΣ.ΥΠ } 1) \times \Sigma.\text{B. (5)} = 3 \times 600 \times 5$
Πρόστιμο αρθ. 10§ζ' Ν.1809/1988 & 5 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014	3.600,00 € $3 \times (\text{ΒΑΣ.ΥΠ } 1) \times \Sigma.\text{B. (2)} = 3 \times 600 \times 2$
Σύνολο	12.600,00 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).