



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 19/05/2017

Αριθμός απόφασης: 3014

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.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ'/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10.11.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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 υπ' αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 € για το φορολογικό έτος 2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η παράβαση αφορά τη μη διαφύλαξη φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου όπως δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα με την υπ' αριθ. πρωτ./18.02.2015 υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/86 που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τα εξής:

- Η συγκεκριμένη ταμειακή μηχανή, η οποία αγοράστηκε και εγκαταστάθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντα στις 26/04/1995, έπαψε να λειτουργεί ως μη συμβατή στο Ευρώ και στις 18/04/2002 αγοράστηκε η με αριθμό, όπου στα βιβλία της επιχείρησης υπάρχουν εγγραφές μόνο με τη νέα ταμειακή μηχανή.
- Η παράβαση, εάν υπάρχει, είναι ότι ο προσφεύγων δεν δήλωσε την παύση της μηχανής λόγω Ευρώ και όχι η απώλειά της, για την οποία καταλογίζονται τώρα ευθύνες.
- Η υπ' αριθμ. πρωτ./18.02.2015 υπεύθυνη δήλωση αναφέρεται στην απώλεια της μηχανής και όχι στο χρόνο απώλειας, καθώς βάσει άρθρου 13 παρ.2 προβλέπεται η διαφύλαξή της για μία πενταετία, ενώ εν προκειμένω, η ταμειακή μηχανή ήταν σε αχρηστία 13 χρόνια. Το ότι δηλώθηκε στις 18/02/2015 δεν σημαίνει ότι απωλέσθηκε εκείνη την ημέρα, αλλά την ημέρα αυτή αποφάσισε ο προσφεύγων να προβεί σε διακοπή της επιχείρησής του.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1 και 8 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. [...] 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να **τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.**

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 υπέρβαση ή υποβολή 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.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν πριν την τροποποίηση με την παρ.3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), οριζόταν 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 κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε` και ζ` και η` της παραγράφου 1».

Επειδή η διάταξη του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) «δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα» αντικαταστάθηκε σε «δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του» με την παρ.3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.1809/1988 («Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και άλλες διατάξεις») ορίζονταν 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.1. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει, από την αρμόδια Επιτροπή του άρθρου 7, άδεια καταλληλότητας ή επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης σε είκοσι (20). στ.2. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή κάτοχος του φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος ή άλλος τρίτος σε πέντε (5). [...]».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 4803/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «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 31.12.2014.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) ορίζεται ότι: «Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Α` 251) αντικαθίσταται από τότε που

ίσχυσε ως εξής: “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 υπ’ αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Δ 1142915 ΕΞ 2016/30.09.2016 έγγραφο του Τμήματος Δ’ - Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών της Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε: «[...] Τέλος, σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 καθορίζουν τις κυρώσεις που επιβάλλονται για την παραβίαση των διατάξεων αυτού και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ’ εξουσιοδότηση αυτού του νόμου, εφαρμόζονται δε επί παραβάσεων των ΦΗΜ, που έχουν διαπραχθεί κατά το χρόνο ισχύος αυτών, δηλαδή από 17.10.2015 έως και την 31.12.2015, καθώς επίσης και για αυτές που έχουν διαπραχθεί μέχρι τις 31.12.2014.»

Επειδή σύμφωνα με το υπ’ αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1061218 ΕΞ 2016/15.04.2016 έγγραφο του Τμήματος Ζ’ - Κ.Φ.Α.Σ. της Δ/σης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε: «[...] Οι κυρώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 1809/1988, επιβάλλονται για παραβάσεις των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), που έχουν διαπραχθεί κατά το χρόνο ισχύος των διατάξεων του άρθρου 10 του ν. 1809/1988, δηλαδή από 17.10.2015 έως και την 31.12.2015, καθώς επίσης και για αυτές που έχουν διαπραχθεί μέχρι τις 31.12.2014.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ στις 18/02/2015 την με αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 με την οποία δήλωσε τα εξής: «*Έχω χάσει το σώμα της Τ.Μ. με αριθ. μητρ.:*» βάσει της οποίας προκύπτει ότι η απώλεια της ταμειακής μηχανής έλαβε χώρα την 18/02/2015.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι το πρόστιμο του άρθρου 54§2ε’ του ΚΦΔ ποσού 2.500,00 € λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1η’ του ΚΦΔ, ήτοι παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΚΦΔ περί μη διαφύλαξης της ταμειακής μηχανής ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από 17/10/2015 και έπειτα, καθώς μέχρι τότε η εν λόγω παράβαση αφορούσε μόνο την μη τήρηση βιβλίων, όπου στην προκειμένη περίπτωση δεν έχει εφαρμογή. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου καθίσταται πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, βάσει των ως άνω διατάξεων, η απώλεια ταμειακής μηχανής εντός του χρονικού διαστήματος 01/01 – 16/10/2015 δεν επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 10 του ν. 1809/1988, ενώ σύμφωνα με τα ανωτέρω ούτε το πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ έχει εφαρμογή, συνεπώς για την από 18/02/2015 δηλωθείσα απώλεια της ταμειακής μηχανής του προσφεύγοντα δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) και την ακύρωση της υπ' αριθ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρ.54 του ν. 4174/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορ/κού έτους 2016:

Μηδέν

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.