



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/3/2018

Αριθμός απόφασης : 683

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 4/1/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./...../1-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 και της με αρ./...../1-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 11/1/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αρ. πρωτ./4-1-2018 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ./...../1-12-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 4.000,00 € για τη χρήση 2011 για μη έκδοση εκατόν ενενήντα έξι (196) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, συνολικής αξίας 13.720,00 € για μεταφορές λυμάτων πελατών στο βιολογικό καθαρισμό Δ.Ε.Υ.Α.Ι. στα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του Κ.Β.Σ. που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.
- Με την υπ' αριθμ./...../1-12-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο 2.500,00 €, διότι δε διαφύλαξε τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλίο Εσόδων – Εξόδων), κατά παράβαση του άρθρου 7 των Ε.Λ.Π. της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54, παράγραφος 1 περίπτωση η' και παράγραφος 2 περίπτωση ε', του Ν 4174/2013.

Από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Ηπείρου, με την με αρ. ../18-8-2011 έκθεση κατάσχεσης, κατασχέθηκαν οι Καταστάσεις Ημερήσιας Αναφοράς Εκκένωσης Βυτιοφόρων της Δ.Ε.Υ.Α.Ι. για τις χρήσεις 2010 και 2011, οι οποίες διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ./27-11-2014 έγγραφό του. Στη συνέχεια, εκδόθηκε η με αρ. .../28-12-2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος, ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Δ., στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με δραστηριότητα «Αυτοκινητιστής», για τις χρήσεις 2010 και 2011. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αρ. πρωτ./4-10-2017 Γνωστοποίηση – Αίτημα Παροχής Στοιχείων, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2010 -2011. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε για τη χρήση 2010, τη θεωρημένη σελίδα 14 του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων και για τη χρήση 2011, τις θεωρημένες σελίδες 15 - 19 και 23 του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, προσκομίζοντας στη συνέχεια αντίγραφο από το βιβλίο συμβάντων της αστυνομίας με ημερομηνία 30/5/2013, όπου δηλώθηκε κλοπή στο χώρο που φυλάσσονταν τα βιβλία. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί απώλειας λόγω ανωτέρας βίας και καταλόγισε το προσβαλλόμενο πρόστιμο για μη συμμόρφωση με τις κατά άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις του.

Στη συνέχεια, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των κατασχεμένων ημερήσιων καταστάσεων της Δ.Ε.Υ.Α.Ι., διαπιστώθηκε ότι το βυτιοφόρο φορτηγό εκκενώσεων βόθρων με αρ. κυκλ., ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, πραγματοποίησε στη χρήση 2010, 148 δρομολόγια προς τη Δ.Ε.Υ.Α.Ι. χωρίς να εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας 10.360,00 € και στη χρήση 2011 πραγματοποίησε 196 δρομολόγια προς τη Δ.Ε.Υ.Α.Ι. χωρίς να εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας 13.720,00 €.

Σημειώνεται ότι δεν εκδόθηκε πράξη επιβολής προστίμου για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης στοιχείου στη χρήση 2010, λόγω παραγραφής. Για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις στη χρήση 2011 εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αρ./...../1-12-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους :

- Η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου με την με αρ./...../1-12-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου στη χρήση 2011 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Η απώλεια των λογιστικών αρχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας (κλοπή) και ο ίδιος έδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους, καθώς έλαβε μέτρα ασφάλειας στο χώρο της φύλαξής τους (κλειδαριές, λουκέτα, σκυλιά). Η κλοπή έλαβε χώρα πριν την ισχύ του Ν.4174/2013 και επομένως δεν θα έπρεπε να του επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 54 του νόμου αυτού, το οποίο επιβάλλεται για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν μετά την ισχύ του Ν.4337/2015, ήτοι μετά τις 17/10/2015.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».*

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται: «*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 στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 21 του ΠΔ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : «2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή εν προκειμένω, ο χρόνος παραγραφής για την χρήση 2011 εκπνέει στις 31/12/2017, ήτοι μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011), η δε προσβαλλόμενη με αρ./...../1-12-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε εντός του έτους 2017 και συνεπώς η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ανωτέρας βίας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Ν 4174/2013 «Τα «λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί» πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) ... 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)».

Επειδή, στην περίπτωση η', της παραγράφου 1 του άρθρου 54, του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι : «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: α).....,β).....η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.».

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση ε', της παραγράφου 2, του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως

εξής: α)....., β).....ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1»."

Επειδή, με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992) είχε κριθεί στο παρελθόν, ότι σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν διαφύλαξε τις θεωρημένες σελίδες 15 - 19 και 23 του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων χρήσης 2011. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων, επικαλούμενος ανωτέρα βία για την απώλειά τους, προσκόμισε το «Ακριβές αντίγραφο ηλεκτρονικού βιβλίου αδικημάτων και συμβάντων της 30/5/2013» της Υποδιεύθυνσης Ασφάλειας, σύμφωνα με το οποίο, ο προσφεύγων κατήγγειλε ότι στις 30/5/2013, άγνωστοι εισήλθαν στον περιφραγμένο χώρο οικοπέδου που βρίσκεται στην βουνοπλαγιά, στη θέση «.....», παραβιάζοντας τις δύο πόρτες από τις αποθήκες που βρίσκονται εντός του οικοπέδου και αφαίρεσαν, μεταξύ άλλων, κούτες με βιβλία και φορολογικά παραστατικά – τιμολόγια-μπλοκ.

Επειδή, από το προσκομιζόμενο έγγραφο δεν προκύπτει η απώλεια των συγκεκριμένων θεωρημένων σελίδων του Βιβλίου – Εσόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντος, επιπλέον δεν δηλώθηκε άμεσα στη φορολογική αρχή η απώλεια των λογιστικών αρχείων, παρά ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έλαβε γνώση του γεγονότος τέσσερα χρόνια αργότερα και εφόσον διαπιστώθηκε η εν λόγω παράβαση. Περαιτέρω, δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι έδειξε τη δέουσα επιμέλεια που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους. Εν προκειμένω, κατά δήλωσή του, τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία φυλάσσονταν σε χώρο αφύλακτο και ανασφαλή (αποθήκη), εκτός έδρας και σε μεγάλη απόσταση από αυτή.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη ότι το πρόστιμο επιβάλλεται κατά τον χρόνο που διαπιστώνεται ή πιστοποιείται η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων, εάν δεν μπορεί να πιστοποιηθεί η απώλεια σε προγενέστερο χρόνο, τότε θεωρείται ότι η απώλεια λαμβάνει χώρα στον χρόνο κατά τον οποίο δηλώνεται αυτή στην αρμόδια ελεγκτική αρχή. Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω, για την απώλεια αρχείων (βιβλίων ή στοιχείων) επιβάλλεται το κατ' άρθρο 54 παρ.2 ε' του Ν.4174/2013 πρόστιμο των 2.500,00 €, εκτός εάν ο φορολογούμενος μπορέσει να αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα σε χρόνο προγενέστερο από την 1.1.2014 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του Κ.Φ.Δ.) ή οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας (κλοπή, πυρκαγιά κλπ). Στην υπό κρίση περίπτωση, η

προσβαλλόμενη με αρ./...../1-12-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ εκδόθηκε κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης από τον έλεγχο, εφόσον δεν πιστοποιείται η απώλεια σε προγενέστερο χρόνο, σύμφωνα με το ανωτέρω διαλαμβανόμενα και επομένως, ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 ε' του Ν.4174/2013 για τον καταλογισμό του προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 4/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Χρήση 2011

Μη έκδοση εκατόν ενενήντα έξι (196) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, συνολικής αξίας 13.720,00 € για μεταφορές λυμάτων πελατών στο βιολογικό καθαρισμό Δ.Ε.Υ.Α.Ι. στα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 του Κ.Β.Σ. που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Ποσό προστίμου : $15 \times 800,00 = 12.000,00 / 3 = 4.000,00 \text{ €}$

Φορολογικό έτος 2017

Μη συμμόρφωση με τις κατά του άρθρου 13 υποχρεώσεις του Ν.4174/2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 3α του Ν.4337/2015, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.

Ποσό προστίμου : 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.