



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 30-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1736

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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης

Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «, Α.Φ.Μ.», κατά των από (Α.Ε.Π.) πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 10 του Ν. 1809/88), διαχειριστικών περιόδων 01/01/2012-31/12/2012, 01/01/2013-31/12/2013, 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Τις από (Α.Ε.Π.) πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 10 του Ν. 1809/88), διαχειριστικών περιόδων 01/01/2012-31/12/2012, 01/01/2013-31/12/2013, 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής του «, **Α.Φ.Μ.**, 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 από (**Α.Ε.Π. 204/2016**) προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 10 του Ν. 1809/88) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 πρόστιμο συνολικού ύψους **1.800,00€**, για τις ακόλουθες παραβάσεις:

1. Μη δήλωση της φορολογικής ταμειακής μηχανής με Α.Μ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 10§3δ του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5§1,2^α του Ν. 2523/97 και το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015.
2. Έκδοση στοιχείων, καταχωρημένων στα βιβλία, από εγκεκριμένη και μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 10§3γ1 του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5§8β του Ν. 2523/97 και το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015.

- Με την από **(Α.Ε.Π.)** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 10 του Ν. 1809/88) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 πρόστιμο συνολικού ύψους **1.800,00€**, για τις ακόλουθες παραβάσεις:
1. Μη δήλωση της φορολογικής ταμειακής μηχανής με Α.Μ., που επισύρει της κυρώσεις του άρθρου 10§3δ του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5§1,2^α του Ν. 2523/97 και το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015.
 2. Έκδοση στοιχείων, καταχωρημένων στα βιβλία, από εγκεκριμένη και μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ., που επισύρει της κυρώσεις του άρθρου 10§3γ1 του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5§8β του Ν. 2523/97 και το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015.
- Με την από **(Α.Ε.Π.)** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 10 του Ν. 1809/88) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 πρόστιμο συνολικού ύψους **1.800,00€**, για τις ακόλουθες παραβάσεις:
1. Μη δήλωση της φορολογικής ταμειακής μηχανής με Α.Μ., που επισύρει της κυρώσεις του άρθρου 10§3δ του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5§1,2^α του Ν. 2523/97 και το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015.
 2. Έκδοση στοιχείων, καταχωρημένων στα βιβλία, από εγκεκριμένη και μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ., που επισύρει της κυρώσεις του άρθρου 10§3γ1 του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5§8β του Ν. 2523/97 και το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015.
- Με την από **(Α.Ε.Π.)** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 10 του Ν. 1809/88) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 πρόστιμο συνολικού ύψους **2.700,00€**, για τις ακόλουθες παραβάσεις:
1. Μη δήλωση της φορολογικής ταμειακής μηχανής με Α.Μ., που επισύρει της κυρώσεις του άρθρου 10§3δ του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5§1,2^α του Ν. 2523/97 και το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015.
 2. Έκδοση στοιχείων, καταχωρημένων στα βιβλία, από εγκεκριμένη και μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ., που επισύρει της κυρώσεις του άρθρου 10§3γ1 του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5§8β του Ν. 2523/97 και το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015.
 3. Εκπρόθεσμη δήλωση της φορολογικής ταμειακής μηχανής με Α.Μ., που επισύρει της κυρώσεις του άρθρου 10§3δ του Ν. 1809/88, σε συνδυασμό με το άρθρο 5§1,2^α του Ν.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν, άλλως να μεταρρυθμιστούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

Α. ΑΚΥΡΗ Η ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΛΟΓΩ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ΤΗΣ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΕΩΣ.

Στο σώμα της από έκθεσης μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου αναφέρεται ότι επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία η με αριθμό κλήση προς ακρόαση καθώς και ότι δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω κλήση για παροχή των απαιτούμενων εξηγήσεων μέσα στην οριζόμενη προθεσμία των δέκα (10) ημερών. Ουδέποτε ελήφθη η συγκεκριμένη κλήση προς ακρόαση τόσο από τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρίας όσο και από οποιονδήποτε άλλο εργαζόμενο της εταιρίας.

Β. ΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΘΕΤΕΣ ΣΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ Η ΣΥΝΑΦΗΣ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΑ ΑΒΑΣΙΜΕΣ ΟΙ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ.

Η υπό κρίση παράβαση είναι τυπική και δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα της προσφεύγουσας, αλλά σε εκ παραδρομής παράλειψη του προμηθευτή. Δεν τίθεται οποιοδήποτε ζήτημα απόκρυψης φορολογητέας ύλης – φόρων, καθώς όλες οι συναλλαγές της εταιρίας κατά τα έτη 2012 έως 2015 είναι νομίμως καταχωρημένες στα βιβλία της.

Γ. ΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΑ - ΑΚΥΡΕΣ ΟΙ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ Η ΣΥΜΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΜΕ ΑΥΤΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΛΟΓΩ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΝΟΜΙΜΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ.

Ο έλεγχος στηρίχθηκε σε καταγγελία σε βάρος της προσφεύγουσας που σκοπό είχε να πλήξει την φερεγγυότητα και την αξιοπιστία αυτής προς τα έξω. Υφίσταται έλλειψη οποιασδήποτε υπαιτιότητας της εταιρίας ως προς την μη δήλωση της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Η συναφώς συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων δεν αιτιολογεί πλήρως, επαρκώς και εμπεριστατωμένως την τελική της κρίση, ήτοι ότι πρόκειται για παράβαση της ίδιας της εταιρίας, ενώ δεν αναφέρει καθόλου στα πραγματικά περιστατικά το σύνολο των αληθινών και αιτιολογημένων ισχυρισμών αυτής.

Το πρόστιμο θα έπρεπε να επιβληθεί εφάπαξ και συγκεκριμένα για το έτος 2012 και σαφώς όχι για καθένα από τα επόμενα φορολογικά έτη ήτοι για τα έτη 2013, 2014 και 2015.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης

- **Επειδή**, το άρθρο **20§2 του Συντάγματος** ορίζει ότι: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».
- **Επειδή**, περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο **54§1 του Ν. 4174/2013**: «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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.....»
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή στα πλαίσια του επιτόπιου μερικού ελέγχου που διενήργησε στις, διαπιστώνοντας την παράβαση της μη δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της εν χρήσει Φ.Τ.Μ. με Α.Μ., επέδωσε στο λογιστή της επιχείρησης κ. το υπ' αρ. Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου με συνημμένη την υπ' αρ. κλήση σε ακρόαση, στην οποία ουδείς εκ της εταιρίας ανταποκρίθηκε. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε γνώση των διαπιστωθεισών εις βάρος της παραβάσεων. Ακόμη κι αν εκληφθεί ως λανθασμένη η επίδοση κλήσης προς ακρόαση αντί του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/13, σε κάθε περίπτωση παρεσχέθη στην προσφεύγουσα επιχείρηση το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, του οποίου μάλιστα δεν έκανε χρήση.
- **Επειδή**, αναφορικά με την ορθότητα της επίδοσης της κλήσης σε ακρόαση, στην παράγραφο 3 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ρητώς ο τρόπος κοινοποίησης των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της φορολογικής διοίκησης. Συγκεκριμένα: «Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)β) δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.....»
- **Επειδή**, με την **Π.Ο.Λ. 1249/1-12-2014**, δόθηκαν διευκρινήσεις από τις Διευθύνσεις Ελέγχων (Τμήμα Β) και Εισπράξεων (Τμήματα Α', Β', Ε') της Γ.Γ.Δ.Ε. σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου. Συγκεκριμένα, όσον αφορά την επίδοση σε νομικά πρόσωπα, στην παράγραφο 10 ορίζονται τα εξής: «Όταν πρόκειται για επίδοση σε νομικό πρόσωπο η επίδοση

πρέπει να γίνεται στον κατά νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπό του (νόμιμο εκπρόσωπο) και μόνον επί μη ευρέσεως αυτού από το όργανο επίδοσης, δηλαδή επί απουσίας του νομίμου εκπροσώπου κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από το κατάστημα του νομικού προσώπου ή από τυχόν άλλο κατάστημα όπου αυτός εργάζεται, ή από την οικία του, αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου, δύνатаι να γίνει η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του νομικού προσώπου ή σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του τυχόν άλλου καταστήματος όπου ο νόμιμος εκπρόσωπος εργάζεται, ή σε σύζυγο, σύνοικο κ.λ.π. αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου, με την προϋπόθεση να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία του νομίμου εκπροσώπου, μαζί με το όνομα και την ιδιότητα του παραλαμβάνοντας το έγγραφο».

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση το υπ' αρ. Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, καθώς και η συνημμένη σε αυτό κλήση σε ακρόαση (....) επιδόθηκαν ορθώς και όπως ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις. Όπως προκύπτει από το αποδεικτικό επίδοσης, η επίδοση διενεργήθηκε στην έδρα της επιχείρησης σε συνεργάτη-λογιστή της προσφεύγουσας επιχείρησης.
- **Επειδή**, κατά πάγια νομολογία, η κοινοποίηση της πράξης δεν αποτελεί στοιχείο του υποστατού αυτής, ώστε να επηρεάσει το κύρος της, αλλά απλά μέσο γνωστοποίησης. (ΣτΕ 1626/1986, 2160/1998, 2662/2004, 20/2009). Κατ' επέκταση, το ίδιο σκεπτικό τυγχάνει εφαρμογής και στην περίπτωση του υπ' αρ. Υπηρεσιακού Σημειώματος Ελέγχου το οποίο γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση στις, δίνοντάς της τη δυνατότητα να υποβάλλει γραπτώς τυχόν αντιρρήσεις της, σχετικές με το πόρισμα του ελέγχου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης προβάλλεται από την προσφεύγουσα επιχείρηση παρελκυστικά και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί καταχρηστικών και αντίθετων στην αρχή της χρηστής διοίκησης προσβαλλόμενων πράξεων.

- **Επειδή**, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (Σ.τ.Ε. 2074/82).
- **Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 & του Ν.4174/2013, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως

αιτιολογημένες.

- **Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί καταχρηστικών πράξεων, που αντιτίθενται στην αρχή της χρηστής διοίκησης κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω έλλειψης νομίμου αιτιολογίας.

- **Επειδή**, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»
- **Επειδή**, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «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**, το **άρθρο 4 του Ν. 1809/88** ορίζει ότι: «1. Ο πωλητής φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων εκδίδει το δελτίο αποστολής ή το τιμολόγιο - δελτίο αποστολής σε δύο επιπλέον αντίτυπα με την ένδειξη "για τη Δ.Ο.Υ. του αγοραστή", από τα οποία το ένα υποχρεούται να παραδώσει στη Δ.Ο.Υ. αυτή μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την ημερομηνία έκδοσης του, επισυνάπτοντας φωτοαντίγραφο του δελτίου ημερήσιας κίνησης "Ζ", εγκατάστασης - έναρξης λειτουργίας του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού. Το άλλο αντίτυπο παραδίδεται στον αγοραστή, ο οποίος υποχρεούται να το παραδώσει στη Δ.Ο.Υ. της

έδρας του μέσα σε **δεκαπέντε (15) ημέρες** από τη λήψη του μαζί με τη δήλωση της παραγράφου 2.

2. Ο αγοραστής ή χρήστης ή κάτοχος υποχρεούται να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ της έδρας που υπάγεται, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, στην οποία αναγράφονται ο τρόπος και η ημερομηνία απόκτησης, τα στοιχεία του οικείου παραστατικού, καθώς και ο ακριβής τόπος (διεύθυνση της έδρας, υποκαταστήματος ή άλλου χώρου), στον οποίο πρόκειται να εγκαταστήσει και να λειτουργήσει τη συγκεκριμένη μηχανή.

Σε περίπτωση οποιασδήποτε μεταβολής όπως μεταφορά σε άλλη εγκατάσταση, παύση δραστηριότητας, πλήρωση μνήμης, αλλαγή κατόχου κ.λπ. ο ως άνω υπόχρεος δηλώνει τη μεταβολή αυτή μέσα στην πιο πάνω προθεσμία και κατά τον ίδιο τρόπο.

Οι αγοραστές ή χρήστες, στην ίδια προθεσμία, υποχρεούνται να προσκομίσουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το βιβλιάριο συντήρησης κάθε καινούργιας φορολογικής ταμειακής μηχανής ή συστήματος προς θεώρηση. Η ίδια υποχρέωση υφίσταται και στην περίπτωση αντικατάστασης της φυσικής μνήμης της μηχανής. Το βιβλιάριο συντήρησης ακολουθεί το φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα σε κάθε περίπτωση μεταβολής εγκατάστασης του χρήστη ή κατόχου, ο οποίος έχει τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού.

4.....Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες και οι διαδικασίες μεταβίβασης ή μεταβολής χρήστη ή κατόχου ηλεκτρονικής ταμειακής μηχανής ή συστήματος.»

- **Επειδή**, το **άρθρο 10 του Ν. 1809/88** ορίζει ότι: «1. Όποιος 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 (ΦΕΚ 179Α'). 3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:γ) **Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1).** γ.1. Η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως έκδοση αθεωρήτων. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση β' και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.....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**, σύμφωνα με την περίπτωση 17, που περιγράφεται στην **ΠΟΛ 1024/15-2-2007** (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΤΟ Ν. 1809/1988- Άρθρο 34 Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί - Παράγραφος 34.19. Παραβάσεις Ν. 1809/1988): Η παράβαση της μη δήλωσης της ταμειακής μηχανής έχει εφαρμογή τόσο όταν υπαίτιος είναι ο χρήστης ή ο κάτοχος (ή οποιοσδήποτε τρίτος) του φορολογικού μηχανισμού, όσο και όταν υπαίτιος είναι η επιχείρηση πώλησης φορολογικών μηχανισμών.

Περαιτέρω, στην εν λόγω περίπτωση αναφέρεται ρητώς ότι σε περίπτωση διαπίστωσης από τον φορολογικό έλεγχο λειτουργίας μη δηλωμένης φορολογικής ταμειακής μηχανής σε επιχείρηση, πέραν των παραβάσεων που θα καταλογιστούν για την έκδοση αποδείξεων από τη μη δηλωμένη φ.τ.μ., θα καταλογισθεί και μία γενική παράβαση ανά διαχειριστική περίοδο για τη μη δήλωση της φ.τ.μ.

- **Επειδή**, στη υπό κρίση περίπτωση, η έναρξη της λειτουργίας της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης τοποθετείται χρονικά στις 13/12/2012. Από τον έλεγχο δε των βιβλίων διαπιστώθηκε ότι τα εκδοθέντα από την εν λόγω Φ.Τ.Μ. φορολογικά στοιχεία ήταν νομίμως καταχωρημένα. Επιπρόσθετα, η εκπρόθεσμη δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της φορολογικής ταμειακής μηχανής από εκπρόσωπο της επιχείρησης (Αρ. δήλωσης) συντελέστηκε στις Κατά συνέπεια, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά σε συνδυασμό με τις ισχύουσες διατάξεις προκύπτει ότι ορθώς επεβλήθησαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα πρόστιμα περί μη δήλωσης φορολογικής ταμειακής μηχανής, έκδοσης στοιχείων από μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό και εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης αιτιολογίας απορρίπτεται ως αθεμελίωτος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας « ΑΦΜ,

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ-
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του άρθρου 10§3δ του Ν. 1809/88 πρώτο εδάφιο (Μη δήλωση ΦΤΜ)	900,00€
Πρόστιμο του άρθρου 10§3γ1 του Ν. 1809/88 (Έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένη και μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ.)	900,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	1.800,00€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του άρθρου 10§3δ του Ν. 1809/88 πρώτο εδάφιο (Μη δήλωση ΦΤΜ)	900,00€
Πρόστιμο του άρθρου 10§3γ1 του Ν. 1809/88 (Έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένη και μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ.)	900,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	1.800,00€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του άρθρου 10§3δ του Ν. 1809/88 πρώτο εδάφιο (Μη δήλωση ΦΤΜ)	900,00€
Πρόστιμο του άρθρου 10§3γ1 του Ν. 1809/88 (Έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένη και μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ.)	900,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	1.800,00€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του άρθρου 10§3δ πρώτο εδάφιο του Ν. 1809/88 (Μη δήλωση ΦΤΜ)	900,00€
Πρόστιμο του άρθρου 10§3γ1 του Ν. 1809/88 (Έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένη και μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ.)	900,00€
Πρόστιμο του άρθρου 10§3δ, δεύτερο εδάφιο του Ν. 1809/88 (Εκπρόθεσμη δήλωση ΦΤΜ)	900,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	2.700,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).