



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 30/10/2017

Αριθμός Απόφασης: 5641

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 ισχύει.

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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 02/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Χαλκίδας, οδός, Τ.Κ. 34100, κατά της υπ' αριθμ. /26-04-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου - άρθ.10 ν.1809/1988 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /26-04-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου - άρθ.10 ν.1809/1988 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26/04/2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της ελέκτριας της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 02/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αριθμ. /26-04-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου - άρθ.10 ν.1809/1988 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 3.000,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 2012, λόγω παράβασης των διατάξεων του Ν.4308/2014.

Η παράβαση αφορά τη μη διαφύλαξη της ΦΤΜ με αριθμ. μητρώου ΠΞ της προσφεύγουσας, η οποία υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας την με αρ. πρωτ. /27.12.2016 Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 §4 Ν.1599/86, με την οποία δήλωσε την απώλεια της ως άνω ΦΤΜ.

Συνεπεία της ανωτέρω δήλωσης, εκδόθηκε η υπ'αριθμ. /08/30/2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και σύμφωνα με την από 26/04/2017 Έκθεση Ελέγχου, επιβλήθηκε το ανωτέρω πρόστιμο στην προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι:

- Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται αιτιολογίας και σε κάθε περίπτωση δημιουργεί σύγχυση και αβεβαιότητα καθόσον αναγράφεται ολογράφως ότι της επιβάλλεται πρόστιμο «δύο χιλιάδες πεντακόσια ευρώ» αλλά ευθύς αμέσως αναγράφεται αριθμητικά εντός παρένθεσης (3.000,00 ευρώ). Επιπροσθέτως, αναγράφεται η παράβαση της μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων κατά την ημερομηνία διακοπής εργασιών της επιχείρησης στις 19/06/2012 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.2523/1997 (ΚΒΣ) και των άρθρων 7 & 3 των Ε.Λ.Π., διατάξεων άσχετων προς την εν λόγω παράβαση.
- Η φορολογική παράβαση έλαβε χώρα το 2012, το δε επιβαλλόμενο πρόστιμο στηρίζεται στις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ο οποίος δεν υφίστατο κατά το έτος 2012.
- Η προσφεύγουσα βρήκε την ως άνω ΦΤΜ και ως εκ τούτου δεν υφίσταται πλέον η παράβαση

Σε συνέχεια της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής, κατατέθηκε από την προσφεύγουσα στην Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η με αριθμ. πρωτ. /09-06-2017 αίτησή της, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα βρήκε την ως άνω ΦΤΜ με αριθμ. μητρώου ΠΞ και προσκόμισε πρωτότυπα «Ζ» αυτής, τα οποία φέρουν ημερομηνία ανάγνωσης την 06/06/2017 και σύνολα ίδια με εκείνα της από 19/06/2012 ανάγνωσης, λόγω παύσης εργασιών. Τα ως άνω στοιχεία διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας από την Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας με το με αριθμ. πρωτ. /12-06-2017 έγγραφο και έλαβαν από την Δ/νση Επίλυσης Διαφορών αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 1092849 ΕΙ

2017/20-06-2017, τα οποία λαμβάνονται υπόψη κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) ορίζεται :

Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι :

«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 υπάρχει η υποχρέωση υποβολής 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 Ν.4337/15 (τροποποιήσεις του ν. 4308/2014):

«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 τις διατάξεις του των παρ. 1, 2 και 3 περ. γ' του άρθρου 10 του Ν.1809/88 ορίζεται 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 179 Α').

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).

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.

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 τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 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.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ.....

α.γ.

.....

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.»

Επειδή τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, δια της οποίας επιβάλλονται οι φόροι και τα πρόστιμα, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εκ τούτης επιβαλλόμενη πράξη.

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί

ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη, Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

Ως προς τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας

Επειδή, η Έκθεση Ελέγχου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, δεν παρέχει σαφή αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθόσον οι διατάξεις (ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ.) οι οποίες αναφέρονται σε αυτή είναι μεταγενέστερες της περιγραφόμενης παράβασης και δεν ίσχυαν κατά την διαχειριστική περίοδο, έτος 2012, κατά την οποία τελέστηκε η παράβαση. Επιπροσθέτως, στην παρ. 4 αυτής, ήτοι «Διαπιστώσεις ελέγχου - πραγματικά περιστατικά» αναφέρεται ότι «Στις 27/12/2016 υπεβλήθη στην Υπηρεσία μας από την κα, Υπεύθυνη Δήλωση, όπου δηλώθηκε η απώλεια της ΦΗΜ με αριθμ. μητρ. ΕΡΝ». Ωστόσο, από την υπ'αριθμ. /27-12-2016 προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 §4 Ν.1599/86 της προσφεύγουσας, με την οποία δήλωσε την απώλεια της ΦΤΜ ιδιοκτησίας της καθώς και από έλεγχο που διενεργήσαμε μέσω του συστήματος Taxis, η ΦΤΜ που είχε στην κατοχή της η προσφεύγουσα έφερε αριθμ. μητρώου ΠΞ Ο δε αριθμός μητρώου του ΦΗΜ που αναγράφεται στην Έκθεση Ελέγχου τυχάνει παντελώς άσχετος με την ΦΤΜ της προσφεύγουσας. Επιπροσθέτως, στην υπ'αριθμ. /2017 προσβαλλόμενη πράξη, η παράβαση περιγράφεται ως μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων χωρίς να αναφέρεται και πάλι ο αριθμός μητρώου της ΦΤΜ της προσφεύγουσας. Επιπλέον, δεν ορίζεται με σαφήνεια το ύψος ποσού του επιβαλλόμενου προστίμου καθόσον αναγράφεται ολογράφως το ποσόν των δύο χιλιάδων πεντακοσίων ευρώ και μέσα σε παρένθεση αριθμητικώς (3.000,00 ευρώ), ενώ στην επόμενη παράγραφο το ποσόν ξαναγράφεται αριθμητικώς 2.500,00 ευρώ. Στην δε Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ότι «για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο 3.000,00 ευρώ.» Λόγω της σύγχυσης που δημιουργείται, τόσο με τα αναγραφόμενα στην Έκθεση Ελέγχου όσο και με τα αναγραφόμενα στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, ανατρέξαμε μέσω του συστήματος Taxis στις βεβαιωμένες οφειλές της προσφεύγουσας και διαπιστώσαμε ότι τελικά έχει βεβαιωθεί πρόστιμο συνολικού πόσου 3.000,00 ευρώ προφανώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.1809/1988, διατάξεις που δεν αναφέρονται ούτε στην Έκθεση Ελέγχου ούτε και στην προσβαλλόμενη πράξη. Ως εκ τούτου, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής

και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της.

Ως προς την ουσία της υπόθεσης

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση και σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα στοιχεία που συνυποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, την με αριθμ. πρωτ. /09-06-2017 αίτησή της, σύμφωνα με την οποία βρήκε την απωλεσθείσα ΦΤΜ με αριθμ. μητρώου ΠΞ και προσκόμισε πρωτότυπα «Ζ» αυτής, τα οποία φέρουν ημερομηνία ανάγνωσης την 06/06/2017 και σύνολα ίδια με εκείνα της από 19/06/2012 ανάγνωσης, λόγω παύσης εργασιών. Τα ως άνω στοιχεία διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας από την Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας με το με αριθμ. πρωτ. /12-06-2017 έγγραφο και έλαβαν από την Δ/ση Επίλυσης Διαφορών αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 1092849 ΕΙ 2017/20-06-2017. Εκ των ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι τουλάχιστον κατά την 06/06/2017, ήτοι μετά την έκδοση της προσβαλλόμενης Π.Ε.Π., η υπ' αριθμ. μητρώου ΠΞ Φ.Τ.Μ., βρισκόταν εις χείρας της προσφεύγουσας και συνεπώς δεν υφίστανται η καταλογισθείσα παράβαση απώλειας της ως άνω Φ.Τ.Μ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 02/06/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθ. /26-04-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

Υπ' αριθμ. /26-04-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας: Ποσόν **ΜΗΔΕΝ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.