



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 15-3-2017

Αριθ. Πρωτ.: 726

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.
gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις:

1. α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014)

«Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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».

θ. 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.».

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

κ. 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 από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . . του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθμόν-/....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ. Πρωτ.-/....-2016 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015, ποσού 1.200,00€** της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ... με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/.....-2016, **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 1.200,00 €, για το φορολογικό έτος 2015, λόγω μη υποβολής δύο (2) παραστατικών πώλησης φορολογικών ταμειακών μηχανών, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 14 του Ν.4308/2014, και του άρθρου 10 του Ν.1809/88, σε συνδυασμό με το άρθρο 6 του Ν.4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2016 έκθεσης ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.

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

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας ως τυπικού στοιχείου νομιμότητας της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης
- 2) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας. Υπέρβαση των ορίων της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης.

Αναφορικά με τον πρώτο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας ως τυπικό στοιχείο νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους.

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι : «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, με το άρθρο 37 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, με το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου 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, με το άρθρο 65 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από-2016 έκθεση ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. αποτελεί και την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.(βλ. Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2003, σελ.504). Συγκεκριμένα, στις σελίδες 2 – 5 αναφέρονται ρητά οι διατάξεις από τις οποίες απορρέει η υποχρέωση του φορολογούμενου σχετικά με την έναρξη ή παύση της χρήσης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Επίσης, στις σελίδες 5-6 παρατίθεται το πραγματικό γεγονός της μη δήλωσης εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας της πώλησης δύο Φ.Η.Μ. με τα υπ' αρ./-2016 και .../.....-2016 Τ.Π.-Δ.Α. πώλησης δύο ταμειακών μηχανών και διαπιστώνεται η

παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 14 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 10 του Ν. 1809/88, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και υπέρβασης των ορίων της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.14 του Ν.4308/2014 «*Η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8, διαβιβάζει εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:*

- α) Τον τύπο και το σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.*
- β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου.»*

Επειδή, το άρθρο 10 του Ν.1809/1988 ορίζει 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 εννοιολογικοίπροσδιορισμοί 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:α)..., β)..., γ)...

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»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του Ν.2523/97 «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων(π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

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.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, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 2 του Ν.4308/2014, όπως ίσχυε πριν τροποποιηθεί με το άρθρο 6 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ 129^Α/17-10-2015), ορίζεται: «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 Δεκεμβρίου 2014.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ 129^Α/17-10-2015) «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 αρ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 2016 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων «Οι κυρώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν.1809/1988, επιβάλλονται για παραβάσεις των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), που έχουν διαπραχθεί από 17-10-2015 έως και την 31-12-2015, καθώς επίσης και για αυτές που έχουν διαπραχθεί μέχρι τις 31-12-2014.»

Επειδή, με το άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζεται 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:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα «ή υποβάλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,.....2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

"α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α` της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α`, β`, γ`, δ` «στ` και ιγ` της παραγράφου 1,»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων με τα υπ' αρ./.....-2015 και/.....-2015 Τ.Π.- Δ.Α. πούλησε δύο φορολογικές ταμειακές μηχανές χωρίς να

δηλώσει την παύση χρήσης των ταμειακών μηχανών εντός δέκα (10) ημερών στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως όφειλε. Επομένως, εφόσον η διάπραξη της παράβασης αφορά την περίοδο 1/1/2015 – 16/10/2015, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ.2 περ.α' του Ν. 4174/2013 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.1809/1988

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική απόδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης-2016 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ: και την τροποποίηση της με αρ.-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως ακολούθως:

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

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. φορολογικού έτους 2015

Περιγραφή Παράβασης	Ποσό Προστίμου
Μη Δήλωση της πώλησης δύο φορολογικών ταμειακών μηχανών, εντός δέκα (10) ημερών στη Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γ.Γ.Δ.Ε., κατά παράβαση των διατάξεων του άρ. 54 παρ. 1 περ. α' του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 περ.α του ίδιου νόμου.	200,00€

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

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.