



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 2131604565
ΦΑΞ: 2131604566

Καλλιθέα, 28-12-2016

Αριθμός απόφασης: 4534

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν 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 02-08-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Χίου, κατά της με αριθμό/17-06-2016 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988, φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/17-06-2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988, φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02-08-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/17-06-2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2015 έως 31-12-2015, πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους €4.800,00 (= €3.000,00 + €1.200,00 + €600,00), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 και του άρθρου 5 παρ. 2 περ. α.β. του Ν. 2523/1997, και πιο συγκεκριμένα: α) πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους €3.000,00 (= €600,00 x 5), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. στ.2 του Ν. 1809/1988, λόγω απώλειας ΦΗΜ, β) πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους €1.200,00 (= €600,00 x 2), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 1809/1988, λόγω μη διαφύλαξης του βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών, και γ) πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους €600,00 (= €600,00 x 1), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. γ.3 του Ν. 1809/1988, λόγω εκπρόθεσμης διακοπής για το έτος 2007, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, ισχυριζόμενος ότι:

- Με την από 11-08-2015 και με αριθμό πρωτ. /18-08-2015 Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, την οποία κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Χίου, δήλωσε την απώλεια της με αριθμό μητρώου φορολογικής ταμειακής μηχανής, η οποία έλαβε χώρα την 13-11-2007, γεγονός που αποδέχτηκε το αρμόδιο τμήμα της ως άνω Δ.Ο.Υ. και, ως εκ τούτου, πραγματοποιήθηκε εκπρόθεσμη διακοπή της εν λόγω φορολογικής ταμειακής μηχανής με ημερομηνία 13-11-2007.
- Η εν λόγω φορολογική ταμειακή μηχανή αντικαταστάθηκε από το έτος 2007 με νεότερη.

- Η ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης δεν ερείδεται στο νόμο και τυγχάνει ακυρωτέα για τους κάτωθι λόγους:
 1. Παράβαση ουσιώδους τύπου. Η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη έλαβε χώρα χωρίς να του κοινοποιηθεί νομίμως σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.
 2. Κατά την επιβολή του επίδικου προσβαλλόμενου προστίμου δεν ελήφθησαν υπόψη και δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του Ν. 4174/2013, τόσο οι δικονομικές διατάξεις από τις οποίες εφαρμόζονται οι ισχύουσες κατά το χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, όσο και οι ουσιαστικές διατάξεις από τις οποίες ισχύουν οι ευνοϊκότερες για το φορολογούμενο.
 3. Κατά την επιβολή των ανωτέρω προστίμων δεν ελήφθησαν υπόψη τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε, ενώ δεν υπάρχει ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αλλά απλώς επαναλαμβάνονται οι φερόμενες ως ισχύουσες διατάξεις, χωρίς να υπάγονται τα πραγματικά περιστατικά στο νόμο, κατά τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.
 4. Δεν του κοινοποιήθηκε η έκθεση ελέγχου πριν την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 «Καθιέρωση φορολογικών μηχανισμών και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση 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). (...) **γ.3.** Η μη χρήση εγκεκριμένου και δηλωμένου ή η χρήση μη εγκεκριμένου ή μη δηλωμένου φορολογικού μηχανισμού για τη διασφάλιση των ηλεκτρονικών δεδομένων των βιβλίων λογίζεται ως μη τήρησή τους. (...) **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.2.** Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή κάτοχος του φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος ή άλλος τρίτος σε πέντε (5). **ζ)** Σε περίπτωση μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης του Βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται σε δύο (2).».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, «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 και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ. α.γ. (...)».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. **Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.**».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. **Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.**

(...)».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999:

«1. **Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.**

2. **Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, «**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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, «2. **Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες από μία παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου. (...)**».

Επειδή, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του Ν. 4223/2013, ορίζεται ότι: «**Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.**».

Επειδή, η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε συνεπεία υποβολής στο αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. Χίου της από 11-08-2015 και με αριθμό πρωτ./18-08-2015 Υπεύθυνης Δήλωσης του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 του προσφεύγοντος, με την οποία δήλωσε την απώλεια της με αριθμό μητρώου φορολογικής ταμειακής μηχανής, η οποία έλαβε χώρα την 13-11-2007.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, όπως αυτός διαβιβάστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με την εν λόγω αρμόδια φορολογική αρχή, **δεν προκύπτει η σύνταξη σχετικής έκθεσης ελέγχου κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης απόφασης επιβολής προστίμου.**

Επειδή, στο σώμα της κρινόμενης πράξης δεν περιέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις, με συνεκτίμηση των σχετικών πραγματικών περιστατικών, που θεμελιώνουν την έκδοση της πράξης και την επιβολή του υπό κρίση προστίμου, **η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου είναι τυπικά πλημμελής** και πρέπει για το λόγο αυτό, που βάσιμα προβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, να ακυρωθεί.

Επειδή, γενομένου δεκτού του προβαλλόμενου λόγου περί ελλιπούς αιτιολογίας της κρινόμενης πράξης, η οποία, βάσει των ανωτέρω, ερείδεται επί ανύπαρκτης έκθεσης ελέγχου, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 02-08-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **ακύρωση** της με αριθμό/17-06-2016 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν. 2717/99).