



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

Καλλιθέα

21-11-2016

Αριθμός απόφασης:

3891

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 20131604529

ΦΑΞ : 2131604567

## 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 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ....., ΑΦΜ ..... με έδρα στο ....., οδός ....., κατά της υπ' αριθμ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 12-04-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου 26905/21-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας .....  
....., 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' αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 3.600,00 € για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2015 σύμφωνα με τις συνδυαζόμενες διατάξεις του άρθρου 5 ν. 2523/97, του άρθρου 10 ν. 1809/88 και του άρθρου 6 του 4337/2015 λόγω παράβασης των συνδυαζόμενων διατάξεων του ν. 4308/2014 ( Ε.Λ.Π.), του άρθρου 10 ν. 1809/88 και της ΠΟΛ. 1068/2015.

Η παράβαση αφορά σε μη δήλωση πώλησης φορολογικού μηχανισμού με αριθμ. .... τον οποίο, η προσφεύγουσα εταιρεία, πώλησε την 20-03-2015 στην επιχείρηση ....., ΑΦΜ .....

Η ως άνω προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν της από .....έκθεσης ελέγχου ν. 1809/88 και ν. 4308/14 ( Ε.Λ.Π.) του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ., .....

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Απαγορευμένη αναδρομική ισχύς της ΠΟΛ 1068/2015, για παράβαση της οποίας εκδόθηκε η προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου – Έκδοση της προσαλλόμενης πράξης κατά παράβαση θεμελιωδών συνταγματικών αρχών.

Συγκεκριμένα με την προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο λόγω παράβασης της ως άνω ΠΟΛ. η οποία όμως εκδόθηκε την .....και ίσχυσε έναντι όλων από την ημερομηνία δημοσίευσής της στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, δηλαδή από την .....ήτοι άρχισε να ισχύει μετά την .....που αποτελεί το κρίσιμο χρονικό σημείο πώλησης εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας. Η πρόβλεψη στο τέλος του κειμένου της ως άνω ΠΟΛ. περί ισχύος της απόφασης αυτής από το έτος 2015, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση γιατί συνιστά απαγορευμένη αναδρομικότητα δυσμενέστερης διάταξης και προσκρούει σε θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές όπως η αρχή της χρηστής διοίκησης, η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου και η αρχή της ισότητας .

2) Αντίθεση του άρθρου 6 της ΠΟΛ.1068/2015 στα άρθρα 43 παρ. 2 και 26 του Συντάγματος.

3) Εσφαλμένος τρόπος υπολογισμός του προστίμου. Συγκεκριμένα με την προσαλλόμενη Πράξη , η φορολογική αρχή εσφαλμένως επιβάλλει το πρόστιμο με βάση του άρθρο 10 του ν. 1809/88 και την ΠΟΛ. 1068/2015, ενώ αντίθετα, θα έπρεπε να εφαρμόσει τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κα συνακόλουθα θα έπρεπε να ορίσει το πρόστιμο σύμφωνα με τους ορισμούς του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

4) Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι στην κρίσιμη περίπτωση εξακολουθεί να έχει εφαρμογή το άρθρο 10 του ν. 1809/88, υφίσταται πρόδηλη παραβίαση της αρχής της ισότητας η οποία θεμελιώνεται στο άρθρο 4 του Συντάγματος καθότι η παραβίαση της μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, η οποία διαπράττεται από 01.01.2016 και εξής, έχει κατάφωρα άνιση αντιμετώπιση σε ό, τι αφορά το ύψος του προβλεπόμενου προστίμου σε σχέση με την αντίστοιχη αντιμετώπιση της ίδιας παράβασης που διαπράχθηκε μέχρι 31.12.2015.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 6 της ΠΟΛ. 1068 (ΦΕΚ Β 497/01-04-2015) της ΓΓΔΕ με Θέμα: « Διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης Φ.Η.Μ..... Υποχρεώσεις πωλητή(κατασκευαστή, εισαγωγέα ή μεταπωλητή Φ.Η.Μ.) » ορίζεται ότι :

6.1. Ο πωλητής Φ.Η.Μ., δηλώνει ηλεκτρονικά μέσω TAXISNET (έντυπο Δ11) και εντός δέκα (10) ημερών από την πώληση ή την τυχόν επιστροφή (ακύρωση πώλησης) κάθε νέου Φ.Η.Μ. στην Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών - Τμήμα Δ΄ Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών.

6.2. Ο πωλητής Φ.Η.Μ., για κάθε Φ.Η.Μ. που πωλεί, παραδίδει στον τελικό χρήστη το Βιβλίο Οδηγιών Χρήσης καθώς και το Βιβλίο Συντήρησης του Φ.Η.Μ., σφραγισμένο και υπογεγραμμένο από αυτόν.

6.3. Ο πωλητής Φ.Η.Μ. εκπαιδεύει τον τελικό χρήστη στην λειτουργία του Φ.Η.Μ. και τον ενημερώνει για τις υποχρεώσεις του.»

**Επειδή**, στο τέλος της ίδιας ΠΟΛ. ορίζεται ότι :

«Η απόφαση αυτή ισχύει από το έτος 2015.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 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 πρόστιμα 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:

α) .....,

β) Για τις επιχειρήσεις μεταπώλησης, τεχνικής υποστήριξης, καθώς και για τους τεχνικούς οι οποίοι έχουν εξουσιοδοτηθεί για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε τέσσερα (4).

.....

ζ) .....»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4337/2015 «περί τροποποιήσεις του ν. 4308/2014» ορίζεται ότι:

« 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**, με τις διατάξεις του εδαφίου α.γ. παραγρ. 2 του άρθρου 5 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. ....,

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ` κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α` και η` της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ.»

**Επειδή**, από την από .....έκθεση ελέγχου ν. 1809/88 και ν. 4308/14 ( Ε.Λ.Π.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ , ....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν δήλωσε την πώληση του φορολογικού μηχανισμού με αρ. μητρώου ....., τον οποίο πούλησε στις 20-03-2015 στην επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν. 1809/88 και της ΠΟΛ. 1068/2015 ΥΠ. ΟΙΚ.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία, προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται αντισυνταγματικότητα των εφαρμοστέων διατάξεων, ωστόσο ο σχετικός έλεγχος εμπίπτει στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων, κατ' άρθρο 99§4 του Συντάγματος και όχι της διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόσει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας .....ΑΦΜ .....

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

**Φορολογικό έτος : 01/01-31/12/2015**

Πρόστιμο άρθρου 5 ν. 2523/1997 και άρθρου 10 του ν. 1809/88 : ( 900,00 Χ 4 ) ποσού: **3.600,00 €**

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  
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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).