



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.01.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 96

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. 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. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», κατά της με αριθμό2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 10§3 περ. στ'2 του Ν. 1809/88 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

5. Την με αριθμό2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10§3 περ. στ'2 του Ν. 1809/88 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10§3 περ. στ'2 του Ν. 1809/88 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους 13.200,00€, στην διαχειριστική περίοδο 01.01-30.11.2008, λόγω μη διαφύλαξης τριών Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου,, &, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5§1 του Ν. 1809/88, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 10§3 περ. στ' 2 του Ν. 1809/1988.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η με αριθμό2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10§3 περ. στ'2 του Ν. 1809/88 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων.
2. Εφαρμογή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 - Περιορισμός του επιβαλλόμενου προστίμου, οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, στο 1/3 .
3. Μη νόμιμη η διενέργεια ελέγχου καθώς ελλείπει η σχετική εντολή ελέγχου από το κατά νόμο αρμόδιο όργανο- παραβίαση άρθρων 25 και 26 Κ.Φ.Δ. – ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης.
4. Παραβίαση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου (άρθρο 28 του ΚΦΔ)- ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης.
5. Μη υποχρέωση τήρησης των φορολογικών μηχανισμών- παραβίαση άρθρου 21 Κ.Β.Σ- νόμω και ουσία αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη.
6. Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης- Εφαρμοστέα τυγχάνει η περίπτωση ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με την περίπτωση η' της παραγράφου 1 και το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ.

Ως προς τον πρώτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **21§2 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **72§11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, στο άρθρο **9§5 του Ν.2523/97** ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο **84 του Ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: « 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.....»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1165/2018**, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. 147/2018 γνωμοδότηση της Α' Ολομέλειας Διακοπών του Ν.Σ.Κ.: «....Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ.1 άρθρ.84 του ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής:

α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994) ή

β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ' αρ.2018 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10§3 περ. στ'2 του Ν. 1809/88, με την οποία επέβαλε στην προσφεύγουσα πρόστιμο στην διαχειριστική περίοδο 01.01-30.11.2008, λόγω μη διαφύλαξης τριών Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου,, &

Επειδή, από τον έλεγχο στο σύστημα TAXIS προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα και μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας, η οποία έληγε στις 31/12/2014, δύο δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικ. έτους 2009 (*διαχειριστικής περιόδου 01.01-30.11.2008*), την υπ' αρ. ...-07-2017 αρχική δήλωση για την περίοδο από 01/01/2008 έως 20/03/2008 και την υπ' αρ.06-2018 αρχική δήλωση για την περίοδο από 21/03/2008 έως 30/11/2008. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου για το οικ. έτος 2009, για το οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου του άρθρου 10§3 περ. στ' 2 του Ν. 1809/1988 κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, καθώς, σύμφωνα με την ανωτέρω ΠΟΛ 1165/2018, σε συνδυασμό με το άρθρο 84§5 του Ν. 2238/94 και του άρθρου 9§5 του Ν. 2523/97, τυγχάνει εφαρμογής η δεκαπενταετής παραγραφή, που λήγει στις 31/12/2024.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01.01-30.11.2008) δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, η προσφεύγουσα όφειλε να διαφυλάξει, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21§2 του Π.Δ. 186/92, τα βιβλία και στοιχεία της και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, μεταξύ των οποίων και τις επίμαχες φορολογικές ταμειακές μηχανές.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου στην χρήση 2008 και μη υποχρέωσης διαφύλαξης των φορολογικών ταμειακών μηχανών απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στις διατάξεις των **παρ. 1, 2 και 3 περ. στ' 2 του άρθρου 10 του Ν.1809/1988** 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: 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, στο άρθρο **5§2 του Ν. 2523/97**, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 75 του Ν. 3842/2010, ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (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 880 ευρώ.»

Επειδή, στην περίπτωση **ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015**, ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του **Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222)**, που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α), β)ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, ως ρητά ορίζεται, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 αφορά αποκλειστικά παραβάσεις των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ενώ στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για ειδική παράβαση προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 1809/88.

Ως εν τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **παράγραφο 1 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013**: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, με το άρθρο **62§1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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.....».

Επειδή, στο άρθρο **23§1, 2 & 3 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.....».

Επειδή, με το **άρθρο 25 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφο εντολή διενέργειας **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:.....».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι έγγραφη εντολή ελέγχου απαιτείται σε κάθε περίπτωση διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, ενώ στην περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ο έγγραφος τύπος της εντολής ελέγχου είναι δυνητικός, καθώς εκεί που ήθελε ο νομοθέτης να ισχύσει κάτι τέτοιο το προέβλεψε ρητά. .

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την από/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε, κατόπιν προφορικής εντολής του Προϊσταμένου της, στα γραφεία της υπηρεσίας, βάσει εγγράφων που προσκομίστηκαν στο πλαίσιο υποβολής δήλωσης εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών στις 30/11/2008 και συγκεκριμένα βάσει των με αρ. πρωτοκόλλου ////-01-2018 & /////-01-2018 υπεύθυνων δηλώσεων των νομίμων εκπροσώπων της περί μη διαφύλαξης τριών Φ.Τ.Μ. με Α.Μ., &

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το γεγονός ότι δεν εκδόθηκε έγγραφη εντολή ελέγχου δεν δύναται να επιφέρει ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης δεδομένου ότι ο έγγραφος τύπος της εντολής εν προκειμένω δεν αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας. Η βούληση δε του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, ως προς την διενέργεια του συγκεκριμένου φορολογικού ελέγχου, δεν αμφισβητείται δεδομένου ότι συνυπέγραψε τόσο την προσβαλλόμενη πράξη όσο και την από 26/06/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσα περί ακυρότητας του ελέγχου και παραβίασης των άρθρων 25 και 26 Κ.Φ.Δ κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με το **άρθρο 62 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....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. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις**

καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1252/20-11-2015**: «Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου.....2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η').....Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13».

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2013 προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. δεν όφειλε να επιδώσει στον προσφεύγοντα σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με προσωρινό προσδιορισμό προστίμου για την παράβαση της μη διαφύλαξης ΦΤΜ, καθώς αυτή αφορά διαδικαστική παράβαση, η οποία δύναται να επιβληθεί άμεσα, χωρίς την προβλεπόμενη στα άρθρα 28 & 62 (Ν.4174/13) διαδικασία, καθόσον αφορά μη τήρηση συγκεκριμένης διαδικαστικής υποχρέωσης που απορρέει από την φορολογική νομοθεσία

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **13§2 του Ν. 4174/2013** 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 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, στο άρθρο **21§2 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **54§§1 & 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: η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1026/12-02-18**: «Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ.

Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο....»

Επειδή στο άρθρο **38§2 του Ν.4308/2014**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 του Ν.4337/2015 και ισχύει, ορίζεται ότι: «2. 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 2015».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1252/20-11-2015**: «.....2. Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την

31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 (άρθρο 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του ν. 4337/2015)».

Επειδή, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επέβαλε στην προσφεύγουσα εταιρεία, κατόπιν των με αρ. πρωτοκόλλου-01-2018 &-01-2018 σχετικών υπεύθυνων δηλώσεων των νομίμων εκπροσώπων της, περί απώλειας τριών Φ.Τ.Μ., πρόστιμο μη διαφύλαξης των Φ.Τ.Μ. της επιχείρησης με αριθμό μητρώου, &, εφαρμόζοντας τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 10§1,2 & 3 περ. στ' 2 του Ν. 1809/88 και 5§2 του Ν. 2523/97 (όπως *ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τον Ν. 3842/10*).

Επειδή, η διαπίστωση της παράβασης της μη διαφύλαξης των Φ.Τ.Μ. της επιχείρησης έλαβε χώρα στις 11/01/2018, χρόνος στον οποίο οι νόμιμοι εκπρόσωποι της επιχείρησης υπέβαλαν σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις.

Επειδή, ο χρόνος διάπραξης της παράβασης δεν δύναται εν προκειμένω να διαφοροποιηθεί από τον χρόνο διαπίστωσης αυτής, δεδομένου ότι δεν υφίστανται δεδομένα- στοιχεία που να στοιχειοθετούν την οποιαδήποτε απόκλιση. Ως εκ τούτου, ελλείψει περιορισμού στον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), ως προς τον χρόνο επιβολής του προστίμου (εν αντιθέσει με τον προϊσχύοντα Ν. 2523/97), η φορολογική αρχή όφειλε να επιβάλει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§ 1^η και 2^ε του Ν. 4174/2013 το φορολογικό έτος 2018 και όχι να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 10§1,2 & 3 περ. στ' 2 του Ν. 1809/88 (και δη στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008). .

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εφαρμογής της επεικέστερης διάταξης κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της με αριθμό2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 10§3 περ. στ'2 του Ν. 1809/88 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, λόγω εσφαλμένης νομικής βάσης και έτους επιβολής για την υπό κρίση πράξη επιβολής προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10§3 περ. στ' 2 του ν. 1809/88 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Πρόστιμο	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Μη διαφύλαξη τριών Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου, &	13.200,00€	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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**

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.