



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/04/2019

Αριθμός απόφασης: 1270

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

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), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατοίκου, κατά των: α) υπ' αριθ.

...../2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ως άνω αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ , 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τα άρθρα 54 και 62 του ν. 4174/2013 του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2012, του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης του άρθρου 13 ΚΦΔ.

Στα πλαίσια της εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών με αναδρομική ημερομηνία 31/12/2010, που πραγματοποίησε ο προσφεύγων για την ατομική του επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «.....», διαπιστώθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η άσκηση και έτερης δραστηριότητας (.....), για την οποία υπήρχε η υποχρέωση τήρησης Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε πρόστιμο για μη τήρηση ΦΤΜ κατά τη χρήση 2010, του οποίου ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Στην έκθεση ελέγχου δεν γίνεται ουδεμία αναφορά σε πραγματικά γεγονότα από τα οποία να προκύπτει η υποχρέωσή μου για έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από φορολογική ταμειακή μηχανή ή σε συγκεκριμένες πωλήσεις οι οποίες έπρεπε να εκδοθούν από φορολογική ταμειακή μηχανή και δεν εκδόθηκαν ή εκδόθηκαν χειρόγραφα.
- Δεν έχει προβεί σε λιανικές πωλήσεις τόσο κατά τη χρήση 2010 όσο και όλες τις προηγούμενες.

- Από τη βεβαίωση του τμήματος Μητρώου της ΓΓΔΕ προκύπτει ότι κατά τη χρήση 2010 και για όλες τις προηγούμενες χρήσεις άσκησε το επάγγελμα του εμπόρου ζωοτροφών χονδρικώς.
- Δεν του έχει κοινοποιηθεί, πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, κλήση προς ακρόαση ή προσωρινή πράξη του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.
- Κατά τον χρόνο κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 2238/1994, έχει υποπέσει σε παραγραφή καθότι η φορολογική διοίκηση θα μπορούσε να κοινοποιήσει συννόμως πράξεις επιβολής προστίμου μέχρι 31/12/2016.
- Με την έκδοση της κοινοποιηθείσας πράξης επιβολής προστίμου, παραβιάστηκε η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης ως προς την επιβολή προστίμου, καθόσον κατά την επιμέτρηση του προστίμου δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 αλλά οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

- «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 περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 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 εμπειρισττωμένα 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, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που

στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 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 κατά την πάγια νομολογία και ειδικότερα τις υπ' αριθ. 3108/1996, 2054/1995 και 1148/1994 αποφάσεις ΣτΕ, κρίθηκε ότι 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.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «*...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).*»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την εξέταση του συνόλου των στοιχείων που συμπεριλαμβάνονται στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

Στα πλαίσια της διαδικασίας εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών με ημερομηνία 31/12/2010, ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας την με αρ. πρωτ./2018

Υπεύθυνη Δήλωση στην οποία ανέγραφε δακτυλογραφημένα τα εξής: «Έχω απωλέσει τα βιβλία και στοιχεία καθώς και την ΦΤΜ της επιχείρησής μου που βρισκόταν στο», ενώ χειρόγραφα προστέθηκε η φράση: «και αποδέχομαι το πρόστιμο.»

Από την με ημερομηνία θεώρησης 30/11/2018 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναγράφονται τα ακόλουθα:

«I. Γενικά

1. Μορφή επιχείρησης: Ατομική
2. Εκπροσώπηση: Διαχειριστής είναι ο του με Α.Φ.Μ. κάτοικος
3. Αντικείμενο εργασιών: Εμπόριο ζωοτροφών
4. Έδρα: -

II. Τηρούμενα βιβλία – Θεώρηση

Για την παρακολούθηση των εργασιών της, η επιχείρηση τηρεί με μηχανογραφικό τρόπο απλογραφικό σύστημα βιβλίων.

III. Πραγματικά Περιστατικά – Διαπιστώσεις ελέγχου

Την/18 προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας στο τμήμα ΚΦΑΣ, ο του με ΑΦΜ και προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86, με αριθμό πρωτ./18 δηλώνοντας την μη τήρηση Φ.Τ.Μ.. Οι προαναφερόμενοι υπάλληλοι διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), προβήκαμε σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη νομότυπη έκδοση στοιχείων.

IV. Ισχύουσες διατάξεις: Γίνεται αναφορά στις σχετικές διατάξεις των άρθρων 5, 8, 10, 11, 12 & 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

V. Διαπιστωθείσες παραβάσεις

Σε βάρος της επιχείρησης με στοιχεία: «..... με ΑΦΜ» αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίζουμε στο φορολογικό έτος 2010 την ακόλουθη παράβαση, όπως αυτή διαπιστώθηκε κατά τον έλεγχο:

Περιγραφή παράβασης: Μη τήρηση ΦΤΜ. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ/φοι 1 και 2 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν σήμερα, ήτοι: 1x2.500,00€..».

Επειδή επί της με αριθ,/2018 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου αναφέρονται τα ακόλουθα: «Επιβάλλουμε στον με ΑΦΜ, έδρα Ταχ. Κωδ. πρόστιμο σύμφωνα με τα άρθρα 54 και 62 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.

4337/2015, του άρθρου 10 του ν. 1809/1998 «Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και άλλες διατάξεις» σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν. 2523/1997, ως εξής: Α/Α 1, Κωδ. 544, Παράβασης Περιγραφή: Μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, Τελικό ποσό: 2.500,00»

Επειδή επί της Ειδικής Έκθεσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συντάχθηκε κατά την εκπρόθεσμη διακοπή δραστηριότητας του προσφεύγοντος, αναγράφονται διαπιστώσεις των αρμοδίων τμημάτων οι οποίες είναι αντιφατικές μεταξύ τους. Ειδικότερα το Τμήμα Κ.Φ.Α.Σ. επισημαίνει: «Λόγω δραστηριότητας δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ΦΤΜ».

Ωστόσο, στις «Λοιπές Διαπιστώσεις» της εν λόγω έκθεσης αναφέρονται τα εξής:

«Διαπιστώθηκε η άσκηση δραστηριοτήτων οι οποίες δεν δηλώθηκαν στο μητρώο (καφενείο – πώληση τσιγάρων) από Ιανουάριο 2003.

Διαπιστώθηκε η μη θεώρηση ΦΤΜ για το οποίο κατατέθηκε υπεύθυνη δήλωση από τον φορολογούμενο και θα εκδοθεί το αντίστοιχο πρόστιμο από το αρμόδιο τμήμα...»

Επειδή τόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου, όσο και από την ειδική έκθεση αλλά και την ίδια την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου δεν προκύπτει τεκμηριωμένα η διάπραξη εκ μέρους του προσφεύγοντα της αποδιδόμενης παράβασης. Και τούτου διότι δεν διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τις οποίες να προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν υπόχρεος σε τήρηση ΦΤΜ. Ειδικότερα, δεν γίνεται καμία μνεία για ποια δραστηριότητα, πέραν της ήδη δηλωθείσας για την οποία δεν ήταν υπόχρεος τήρησης ΦΤΜ, είχε την ως άνω υποχρέωση, για ποιο χρονικό διάστημα, σε ποιόν χώρο ασκούσαν η δραστηριότητα αυτή και γενικότερα σε ποιά διαθέσιμα στοιχεία βασίστηκε προκειμένου να καταλογίσει την κρινόμενη παράβαση. Επιπροσθέτως, από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου, δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν ο προσφεύγων δηλώθηκε από τρίτες επιχειρήσεις ως πελάτης και εάν από τις καταστάσεις αυτές προέκυπτε η μη δηλωθείσα δραστηριότητα του καφενείου και της πώλησης τσιγάρων.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την πάγια νομολογία, η ενδεδειγμένη έρευνα, η διασταύρωση και η απόδειξη με αδιάσειστα στοιχεία της διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης, αποτελούν απαραίτητες και εκ του νόμου τιθέμενες προϋποθέσεις, οι οποίες δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση κατά τον καταλογισμό προστίμων.

Επειδή συνεπεία όλων των ανωτέρω αναφερόμενων, η έκθεση ελέγχου καθίσταται αόριστη, καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει γεγονότα στα οποία η φορολογική αρχή βασίστηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της και επιπροσθέτως, δεν περιέχει, ούτε στο ελάχιστο, την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία. Ως εκ τούτου, όντας παντελώς

αόριστη και αναιτιολόγητη, η προσβαλλόμενη πράξη που έχει στηριχθεί σε αυτήν, πρέπει να ακυρωθεί, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, της υπ' αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 έως 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.