



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23-05-2019

Αριθμός απόφασης: 1686

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604538

**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 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου Ζωγράφου Αττικής, οδός .....Τ.Κ 15772 κατά της υπ' αριθ. ....../2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2019 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 Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 30.000 € σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 περ. γ'2 και ε'3 του άρθρου 10 του Ν.1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 Ν 2523/1997 ( βάση *προστίμου*  $\chi$  συντ. βαρύτητας ήτοι  $600 \times 50 = 30.000$ )

#### ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το υπ αριθμό πρωτοκόλλου ...../16-06-2015 έγγραφο της Τροχαίας Αερολιμένα Αθηνών (αρ.πρωτ.εξερχ. ....), η αστυνομική υπηρεσία διαβίβασε τη σχετική δικογραφία, στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Το ίδιο έγγραφο κοινοποίησε στις αρμόδιες υπηρεσίες, προκειμένου να προβούν σε ενέργειες της αρμοδιότητάς τους

Η δικογραφία που διαβιβάστηκε με το ανωτέρω έγγραφο, σχηματίστηκε σε βάρος του οδηγού ....., , αυτοκινητιστή, ως κατηγορούμενος για παράβαση του άρθρου 34 §19 και 20 του Ν. 3522/2006, Ν. 2523/1997, Ν.1809/1988, σε συνδυασμό με το άρθρο 19, παραγρ. 5 του Ν.4177/13 και την υπ'αριθμ. Α2-861/22-08-13 Υπουργ. Απόφαση (άρθρο 103).

Στη σχηματισθείσα δικογραφία αποτυπώνονται όλες οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Ελληνικής Αστυνομίας, Δ/ση Αστυν. Αερ/νος Αθηνών, Τμήμα Τροχαίας Αερολιμένα Αθηνών και ειδικότερα, αναφέρεται ότι την 22/05/2015 και περί ώρα 16:30, κατελήφθη ο ανωτέρω κατηγορούμενος ....., από Αστυνομικούς της αρμόδιας υπηρεσίας του Τμήματος Τροχαίας Αερολιμένα Αθηνών, στις αναχωρήσεις του Διεθνούς Αερολιμένα Αθηνών, να οδηγεί το υπ'αριθμ. ΤΑΑ-..... αυτοκίνητο ταξί, ιδιοκτησίας του ελεγχόμενου ....., κάτ. Ζωγράφου, επί της οδού ....., με Α.Φ.Μ. ...., και να έχει επέμβει σκόπιμα στο ταξίμετρο, θέτοντάς το σε δοκιμαστική λειτουργία, ενώ το είχε μισθώσει σε πελάτη, προκειμένου να μην εκδίδει αποδείξεις και να διαφεύγει την καταβολή του ανάλογου φόρου.

Συγκεκριμένα είχε θέσει σε δοκιμαστική λειτουργία το ταξίμετρο, το οποίο εμφανιζόταν στην οθόνη του ταξιμέτρου με την ένδειξη "test". Η λειτουργία αυτή του ταξιμέτρου είναι

αποκλειστικά για τον έλεγχο της ορθής λειτουργίας του από τα εξουσιοδοτημένα συνεργεία επισκευής των ταξιμέτρων, ενώ η λειτουργία αυτή δεν καταγράφεται στην φορολογική μνήμη της ταμειακής μηχανής και συνεπώς δεν είναι δυνατή η έκδοση της νομίμου αποδείξεως. Σε ερώτηση που τέθηκε στον ανωτέρω οδηγό για την εν λόγω πράξη του, δήλωσε ότι γνώριζε και ενήργησε κατά αυτόν τον τρόπο σκοπίμως για να αποφύγει την έκδοση αποδείξεων.

Ο αριθμός μητρώου Α.Μ. ΑΔΗΜΕ είναι : ΤΞΒ ..... Ιδιοκτήτης και εκμεταλλευτής του ανωτέρω οχήματος σύμφωνα με την άδεια κυκλοφορίας και τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, είναι ο ....., κάτοικος Ζωγράφου, επί της οδού ....., με Α.Φ.Μ. ....

Η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, λαμβάνοντας υπ' όψιν το ανωτέρω έγγραφο και αφού διαπίστωσε ότι κάτοχος του ανωτέρω οχήματος και εκμεταλλευτής του επίμαχου φορολογικού μηχανισμού ήταν ο προσφεύγων, συνέταξε την από 20-12-2018 έκθεση ελέγχου και εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως μεταρρύθμιση της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

➤ Έλλειψη επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας καθόσον η πράξη επιβολής προστίμου περιέχει πλημμελή νομική αλλά και πραγματική βάση.

➤ Η ποινική δικογραφία δεν συντάχθηκε εις βάρος του αλλά μόνο εις βάρος του οδηγού ....., ο οποίος μάλιστα καταδικάστηκε με την υπ' αρ. ..../2015 απόφαση του Β' Αυτόφωρου Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών. Ο οδηγός είναι τύποις μισθωτός. ενώ στην ουσία είναι μισθωτής προσοδοφόρου πράγματος και πληρώνει μόνο ενοίκιο στον ιδιοκτήτη του Ε,Δ.Χ. Συνεπώς η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών θα έπρεπε να επιβάλει το προσβαλλόμενο πρόστιμο στον οδηγό .....και όχι στον ίδιο

➤ Κατά την επιβολή προστίμου πρέπει η Δ.Ο.Υ να εφαρμόσει τον επεικέστερο νόμο που ίσχυσε από την τέλεση της πράξης μέχρι την τελεσιδικία της απόφασης που επιβάλει ποινή στον φορολογούμενο. Επικαλείται ότι σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. 1 και 2 του ν.4174/2013, (όπως τροποποιήθηκε με την παρ.14 του άρθρου 40 ν.4410/2016) στους παραβάτες των διατάξεων αυτών, επιβάλλεται πρόστιμο 5.000,00 ευρώ και όχι 30.000,00 ευρώ, όπως προέβλεπαν οι προηγούμενες αυστηρότερες διατάξεις και ότι οι νέες επεικέστερες διατάξεις που ισχύουν σήμερα έπρεπε να εφαρμοσθούν εν προκειμένω, αφού ο προσδιορισμός του προστίμου έγινε το 2018

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.1 του ν.1809/88 ορίζεται ότι: «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.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.2 του ν.1809/88 ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.3 περ.γ3 και ε3 του ν.1809/88, (όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 19 του άρθρου 34 του ν. 3522/2006 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006)), ορίζεται ότι : «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. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ο εγκεκριμένος και δηλωμένος φορολογικός μηχανισμός έχει παραβιασθεί ή παραποιηθεί.». .....ε) Ειδικά στην περίπτωση παραβάσεων λόγω παραβίασης ή παραποίησης φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων, που έχουν άδεια καταλληλότητας από την αρμόδια Επιτροπή του άρθρου 7 ή επέμβασης κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία του μηχανισμού ή διάθεσης ή χρησιμοποίησης παραβιασμένου ή διαφοροποιημένου ή παραποιημένου τέτοιου μηχανισμού, εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται ανά υπαίτιο ως εξής:..... ε.3. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή κάτοχος του φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος ή άλλος τρίτος σε πενήντα (50).....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του Ν.4308/2014 (το δεύτερο εδάφιο του οποίου τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του νόμου 4337/2015 και ισχύει από την ημερομηνία ισχύος του άρθρου),.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**, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «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 εμπειριστатωμένα 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.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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 την ΠΟΛ 1026/20018 με θέμα:« Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» αναφέρεται ότι:« Για παραβάσεις που αφορούν την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών καθώς και τις σχετικές αποφάσεις της αρμόδιας Επιτροπής καταλληλότητας ΦΗΜ, οι οποίες διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών, επιβάλλεται, για κάθε παράβαση, το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της [παραγράφου 2 του άρθρου 54](#), όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της [παραγράφου 14 του άρθρου 40](#) του ν.[4410/2016](#), ως ακολούθως:

α) πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή ο κάτοχος ΦΗΜ  
β) δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης που έχει εξουσιοδοτηθεί για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής ΦΗΜ

γ) είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει, από την αρμόδια Επιτροπή, έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware).»

**Επειδή**, στην από 20-01-2016 έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 περ. γ'2 και ε'3 του άρθρου 10 του Ν.1809/88 της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, έχει υιοθετηθεί, αυτούσιο το περιεχόμενο του υπ αριθμό πρωτοκόλλου ...../16-06-2015 έγγραφο της Τροχαίας Αερολιμένα Αθηνών (αρ.πρωτ.εξερχ. ....),, το οποίο και αποτελεί τις διαπιστώσεις του ως άνω ελέγχου βάσει των οποίων στοιχειοθετήθηκε η παράβαση.

**Επειδή** η έκθεση ελέγχου απαιτείται και αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της Πράξης Επιβολής Προστίμου μπορεί όμως να στηρίζεται στα συμπεράσματα και τις διαπιστώσεις άλλης αρχής που έχει διενεργήσει πρωτογενώς έλεγχο όπως εν προκειμένω η Αστυνομία ( αρ.28 παρ2 62 Κ.Φ.Δ)

**Επειδή** από τα παραπάνω, προκύπτει ότι η εν λόγω παράβαση διαπράχτηκε και διαπιστώθηκε στις 22-05-2015 και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 40 παρ.14 του ν. 4410/2016 ( σχετ. ΠΟΛ 1026/2018) ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εφαρμογής αυτών των διατάξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20-12-2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../23-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του ....., ΑΦΜ .....

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Πρόστιμο άρθρου 10 παρ.3 περ.γ3 και ε3 του ν.1809/88 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 & 9 του ν.2523/97

**Συνολικό ποσό 30.000,00 ευρώ**

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**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.