



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα

14/03/2014

Αριθμός απόφασης:

534

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθμό Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία

επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1 και 10 παρ.3 περ. ε3 του Ν. 1809/1988, που επισύρουν τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/97 κυρώσεις.

Η παράβαση καταλογίσθηκε επειδή η προσφεύγουσα παραβίασε και παραποίησε τη Φ.Τ.Μ. του με αριθμό ταξιμέτρου και αριθμό κυκλοφορίας αυτοκινήτου.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της παραβίασης και παραποίησης της Φ.Τ.Μ. του με αριθμό κυκλοφορίας αυτοκινήτου με αριθμό ταξιμέτρου, ιδιοκτησίας και εκμετάλλευσης της προσφεύγουσας, προκειμένου να μην εκδίδονται αποδείξεις, όπως προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά που αναφέρονται στο με αριθ. πρωτ. έγγραφο του Τμήματος Τροχαίας, που διενήργησε τον επιτόπιο έλεγχο, και την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όπου με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί παραβίασης και παραποίησης της Φ.Τ.Μ., ο επικαλούμενος λόγος περί παράνομης εφαρμογής των σχετικών διατάξεων των νόμων 1809/1988, 3522/2006 και 2523/1997, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την με αριθμό 4447/2012 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας «το Σύνταγμα στο άρθρο 20 παράγραφος 2 ορίζει ότι «2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Κατά την έννοια της διατάξεως αυτής η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίον αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής αποφάσεως ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού, και τούτο, ανεξαρτήτως του αν παρέχεται στον διοικούμενο αυτό η δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της διοικητικής πράξεως. Συνεπώς, για το λυσιτελές της προβολής από τον διοικούμενο λόγου ακυρώσεως περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν πράξεως απαιτείται και παράλληλη αναφορά και των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλε ενώπιον της Διοικήσεως αν είχε κληθεί. Εξάλλου, όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά την διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως. Στην περίπτωση, μάλιστα αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα άσκησε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 70 Β του ν. 2238/94 ενδικοφανή προσφυγή, ενώπιον της υπηρεσίας μας, χωρίς να επικαλεσθεί οποιαδήποτε βλάβη από το γεγονός της μη κλήσεώς της ενώπιον της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, αρκούμενη απλώς στην προβολή του ισχυρισμού περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, ο επικαλούμενος λόγος περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος επίσης εκ του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα παρείχε εξηγήσεις, ενώπιον του αρμοδίου οργάνου του Τμήματος Τροχαίας, οι οποίες καταγράφηκαν στο με αριθ. πρωτ. έγγραφο, συνεπεία του οποίου συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της αρμόδιας φορολογικής αρχής και η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή η μη αναγραφή στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησής της πράξης, ο υπόχρεος πρέπει να υποβάλλει, δια της αρμοδίας φορολογικής αρχής που την εξέδωσε, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης εντός προθεσμίας τριάντα ημερών.....», δεν καθιστά αυτή παράνομη ούτε ακυρωτέα, εκ μόνου του λόγου της παραλείψεως αυτής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν απώλεσε το δικαίωμα υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής κατά της αμφισβητούμενης πράξης της φορολογικής αρχής, αλλά άσκησε και μάλιστα εμπρόθεσμα ενδικοφανή προσφυγή, ο επικαλούμενος λόγος περί μη αναγραφής, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, του δικαιώματος υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος .

Επειδή την αρχή της αναλογικότητας, η οποία απορρέει από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, αναγνωρίζει ήδη ρητώς το άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Πάντως, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/2004 Ολ., 1402, 2938/2005, 596, 3005/2007, 628/2008, 956/2009).

Επειδή κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού, την οποία έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του ν. 23523/97, με τη θέσπιση συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός, που είναι η αποφυγή της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων, δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με την προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής επιβλήθηκε το κατά τις διατάξεις των ν. 1809/88 και. 2523/97 πρόστιμο, το οποίο προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο και «η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί (Σ.τ.Ε. 2402/2010)», ο επικαλούμενος λόγος περί παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 1809/1988 «Οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1, 2, 3 του ν. 1809/1988 «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:.....

Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 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 αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της με αριθμό Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00 € .

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).