



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

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 30/05/2014

Αριθμός απόφασης: 1464

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «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. Δ6Α1118225ΕΞ 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα το, οδός κατά της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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. Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.200,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 και 9 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92).

Σύμφωνα με την ως άνω ΑΕΠ η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε κατά τη χρήση 2009, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.) 1.100,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 και 9 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/97.

Η ως άνω ΑΕΠ εκδόθηκε κατόπιν της από Έκθεσης Ελέγχου της ελεγκτούς της Δ.Ο.Υ. και με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση που έχει ως ακολούθως :

«Σε μία (1) περίπτωση **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.) 1.100,00 €**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων 2§1, 12§1 και 18§2 και 9 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/97».

Αφορμή του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα εταιρεία αποτέλεσε το υπ. αριθμόν έγγραφο- δελτίο πληροφοριών, σύμφωνα με το οποίο το ΣΔΟΕ πληροφορούσε τη Δ.Ο.Υ. ότι η επιχείρηση με Α.Φ.Μ., η οποία υπάγεται στη χωρική αρμοδιότητα της εν λόγω Δ.Ο.Υ., είναι ανάμεσα στις επιχειρήσεις που έλαβαν φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2007 και 2009 από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ

Η επιχείρηση, ΑΦΜ βάσει της από έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης είναι εκδότρια φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2007, 2008 και 2009.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους :

- Επιβλήθηκε σε αυτήν πρόστιμο με την προσβαλλόμενη πράξη, διότι δήθεν εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία.
- Μη εικονικότητα του εκδοθέντος τιμολογίου και ανυπαρξία περαιτέρω συναλλαγών : πλημμελέστατη εκτίμηση των στοιχείων που εκτίμησε η διενεργήσασα την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της εφοριακής υπαλλήλου Η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη επιβολής προστίμου είναι μη ερειδομένη σε πραγματικά και αληθινά στοιχεία, και επομένως ακυρωτέα, ως αποτελούσα έκφραση των ακραίων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης, δοθέντος ότι, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει διαπράξει ουδεμία παράβαση και δεν έχει καταχωρήσει εικονικό φορολογικό στοιχείο στα λογιστικά της βιβλία από την εταιρία με ΑΦΜ
- Μη τήρηση της αρχής της νομιμότητας και αιτιολόγηση των προσβαλλόμενων πράξεων:

Η ένδικη έκθεση ελέγχου αναφέρει παντελώς αόριστα κατά λέξη ότι « στην ίδια έκθεση αναφέρεται ότι από τις πληροφορίες που το ΣΔΟΕ συνέλεξε διαπιστώθηκε ότι η εταιρία «.....» δεν διέθετε τα εμπορεύματα τα οποία φέρεται ότι πούλησε διότι δεν παρουσιάζει ικανές αγορές.....», χωρίς όμως να παραθέτει η ένδικη έκθεση ελέγχου ποιες ήταν συγκεκριμένα και από πού αντλήθηκαν οι εν λόγω πληροφορίες του ΣΔΟΕ, τοσούτο μάλλον καθόσον τα συμπεράσματα της εν λόγω έκθεσης ερείδονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, χωρίς η Ελεγκτική Αρχή να έχει πραγματοποιήσει επισκόπηση του χώρου της έκθεσης των πωλουμένων οχημάτων στην ελεγχόμενη εταιρία.

- Ως προς το σύστημα αντικειμενικού υπολογισμού του προστίμου των παραβάσεων του Κ.Β.Σ. : Παρά το νόμο και εντελώς ανατιολόγητα επιβλήθηκε το ποσό του προστίμου, το οποίο προήλθε από το βασικό πρόστιμο πολλαπλασιαζόμενο με συντελεστή βαρύτητας το 2, χωρίς όμως η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου να εμπεριέχει την οποιαδήποτε αιτιολογία για την χρήση του παραπάνω συντελεστή βαρύτητας.
- Το επιβαλλόμενο πρόστιμο θα πρέπει αναφορικά με την αυτοτελή παράβαση και για λόγους επιείκειας και χρηστής διοίκησης να μειωθεί στο ελάχιστο ποσό.
- Οι διατάξεις του άρθρου 5 ν 2523/97 αντίκεινται στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, το οποίο αποτελεί κανόνα αφημένης τυπικής ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος. Ενδεχόμενα επίσης αντίκεινται και στο άρθρο 26 του Συντάγματος. Συνεπώς είναι ανίσχυρες και δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής κατά την εκδίκαση της κρινόμενης προσφυγής. Μπορεί μεν από τις διατάξεις του άρθρου 5 ν 2523/97 να συνάγεται ότι με αυτές καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού υπολογισμού του προστίμου των παραβάσεων του ΚΒΣ, γεγονός το οποίο δεν επιτρέπει στην οικεία Φορολογική Αρχή ούτε στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια να εξετάσουν τις ιδιαίτερες περιστάσεις, κάτω από τις οποίες έλαβε χώρα η συγκεκριμένη παράβαση και να προσδιορίσουν το ύψος του προστίμου ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης.

Επιπλέον, με το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Υπόμνημα η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται την παραδοχή των αιτημάτων της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυριζόμενη ότι στην προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου φέρεται ότι κατά την χρήση 2009, εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, πλην όμως τούτο τυγχάνει απολύτως ανακριβές διότι εκδότης του εν λόγω φορολογικού στοιχείου υπήρξε η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία με ΑΦΜ, από την οποία η προσφεύγουσα αγόρασε την ένδικη μοτοσυκλέτα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου του άρθρου άρθρου 9 του ν.2523/97 ορίζεται ότι : «2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται **σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή**, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται».

Επειδή στη με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή που ασκήθηκε κατά της υπ'αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χρήσεως 2009, η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρει ότι επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν.2523/97, διότι **δήθεν εξέδωσε** εικονικό φορολογικό στοιχείο.

Επειδή με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο-υπόμνημα που υπέβαλλε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας ως απάντηση στην με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. κλήση σε ακρόαση που επεδόθη στις, ο προσφεύγων μεταξύ άλλων αναφέρει ότι : «...στην προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου εγώ φέρομαι ότι κατά την οικονομική χρήση του έτους 2009, εξέδωκα ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο.... κατά παράβαση των διατάξεων 2 παρ. 1, 12 παρ.1 και 18 παρ. 2 και 9 του πδ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97, πλην όμως τούτο και όπως αναφέρω και στην ασκηθείσα προσφυγή μου τυγχάνει απολύτως ανακριβές διότι εκδότης του εν λόγω φορολογικού στοιχείου υπήρξε η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία με ΑΦΜ».

Επειδή, όπως προκύπτει από την από **έκθεση ελέγχου** της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., αντίγραφο της οποίας περιλαμβάνεται στο φυσικό φάκελο της υπό εξέτασης υπόθεσης, στο κεφάλαιο **Διαπιστωθείσες Παραβάσεις** αναγράφεται ως περιγραφή παράβασης :

«Σε μία (1) περίπτωση **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.) 1.100,00 €**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων 2§1, 12§1 και 18§2 και 9 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/97».

Ωστόσο, με την υπ'αριθμ. **Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009**, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της ως άνω έκθεσης ελέγχου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 5 και 9 του ν.2523/97, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία **υπέπεσε σε παράβαση έκδοσης** ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.) 1.100,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 και 9 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/97.

Επειδή η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. είναι **νομικά πλημμελής, καθόσον εκδόθηκε για παράβαση έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου και όχι λήψης αυτού, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.**

Επειδή στην από**έκθεση ελέγχου** της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. στο κεφάλαιο «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» δεν αιτιολογείται επαρκώς η διαπιστωθείσα παράβαση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ **και την ακύρωση** της υπ'αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 για λόγους νομικής πλημμέλειας και την **αναπομπή** της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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).