



**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, 29/08/2014

Αριθμός απόφασης:2529

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. 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αρ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ - Αρθ. 5 ή & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 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 Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 40.800,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν :

- Δεκα πέντε (15) αυτοτελείς παραβάσεις, διότι η ελεγχόμενη δεν είχε εκδώσει Α.Π.Υ. –εισιτήρια εισόδου αξίας 11,00 ευρώ σε ισάριθμους θεατές αυτής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 4 περ. β' & παρ. 6 του ιδίου άρθρου του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.).
- Δεκα πέντε (15) αυτοτελείς παραβάσεις, διότι η ελεγχόμενη δεν είχε εκδώσει Α.Π.Υ. –εισιτήρια εισόδου αξίας 8,00 ευρώ σε ισάριθμους θεατές αυτής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 4 περ. β' & παρ. 6 του ιδίου άρθρου του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.).
- Έξι (6) αυτοτελείς παραβάσεις διότι η ελεγχόμενη δεν είχε εκδώσει Α.Π.Υ. –εισιτήρια εισόδου αξίας – δωρεάν σε ισάριθμους θεατές αυτής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 4 περ. β' & παρ. 6 του ιδίου άρθρου του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.).
- Σαράντα οκτώ (48) Δεκα πέντε (15) αυτοτελείς παραβάσεις διότι η ελεγχόμενη δεν είχε εκδώσει Α.Π.Υ. –εισιτήρια εισόδου αξίας 8,00 ευρώ σε ισάριθμους θεατές αυτής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 4 περ. β' & παρ. 6 του ιδίου άρθρου του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Η ως άνω υπ' αρ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε κατόπιν της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. α) και β)

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η προσαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη, διότι δεν έχει εκδοθεί σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζει ο Ν.4171/2013. Ειδικότερα είναι αόριστη και δεν περιέχει αιτιολογία ούτε ως δυσμενής διοικητική πράξη, ούτε σύμφωνα με τα αρ. 62§3 και 64 του Ν.4174/2013. Συγκεκριμένα δεν προσδιορίζει σε ποιο χρόνο, τόπο και υπό ποιες συνθήκες υπέπεσε στις αναφερόμενες σε αυτήν παραβάσεις, αλλά απλώς αναφέρει ότι ελήφθη υπόψη η υπ'αρ. Έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. που συντάχθηκε και ότι οι παραβάσεις αφορούν τη χρήση 2013. Πλην όμως η εν λόγω από Έκθεση Ελέγχου ουδέποτε του κοινοποιήθηκε, αντ'αυτής δε, κοινοποιήθηκε η προσαλλόμενη από έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ με ID Αναφοράς Επιπλέον, η Απόφαση Επιβολής Προστίμου δεν προσδιορίζει ποιοι είναι οι 84 συνολικά θεατές-πελάτες για τους οποίους δεν εκδόθηκε ΑΠΥ, ούτε ποιες θέσεις του θεάτρου είχαν πληρωθεί χωρίς να εκδοθεί εισιτήριο και ποιας κατηγορίας εισιτήριο δεν είχε εκδοθεί για τον κάθε πελάτη.
2. Η προσαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη γιατί περιέχει το αυθαίρετο συμπέρασμα ότι το ανεπίσημο πλάνο που κατασχέθηκε με την υπ'αριθμ. χειρόγραφη κατάσχεση ανεπίσημων στοιχείων, ήταν πλάνο ταξινόμησης στο οποίο ήταν σημειωμένοι οι πελάτες θεατές διακεκριμένα ανά κατηγορία καταβληθέντος τιμήματος. Πλην όμως το κατασχεθέν ήταν πλάνο κρατήσεων της 16.6.2013 και όχι κατάσταση των πωληθέντων εισιτηρίων.
3. Η προσαλλόμενη πράξη περιέχει το αυθαίρετο συμπέρασμα ότι στη χορευτική παράσταση υπήρχαν τέσσερις (4) κατηγορίες εισιτηρίων ανά κατηγορία πελάτη, με τιμές 13,00, 11,00, 8,00 ευρώ και δωρεάν. Όμως, στη χορευτική παράσταση, η τιμή του εισιτηρίου ήταν μία για όλους, αξίας 13,00 ευρώ. Τα εισιτήρια που εκδόθηκαν και για τις δύο (2) ημέρες παραστάσεων, ήταν προτυπωμένα και όλα αξίας 13,00 ευρώ.

Περαιτέρω, με το να θεωρηθεί αυθαίρετα ότι υπήρχαν εισιτήρια διαφορετικών κατηγοριών, καταστρατηγήθηκαν οι διατάξεις του Ν.2523/1997 περί ανώτατου ορίου προστίμου (αρ. 5§9 Ν.2523/97) και επιβλήθηκε τελικά μεγαλύτερο ύψος προστίμου, από ό,τι αν είχε γίνει δεκτό ότι υπήρχαν μόνο εισιτήρια των 13,00 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση όμως, αρνείται ότι υπήρξε έστω και ένα μη εκδοθέν εισιτήριο.

4. Από το κατασχεθέν πλάνο που επικαλείται ο έλεγχος ως μόνο αποδεικτικό στοιχείο, δεν προκύπτουν οι ανωτέρω τιμές. Επιπλέον, το πόρισμα της από Έκθεσης Ελέγχου είναι αντιφατικό σε σχέση με το υπ'αριθμ. Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου των ιδίων ελεγκτών. Στο ΥΣΕ γίνεται λόγος για μη έκδοση ογδόντα (80) ΑΛΣ με τίμημα 13,00 ευρώ ανά στοιχείο, ενώ στην προσβαλλόμενη ΑΕΠ γίνεται λόγος για ογδόντα τέσσερις (84) Α.Λ.Σ. 4 κατηγοριών εισιτηρίων διαφορετικής αξίας. Αυτή η αντίφαση καθιστά την από Έκθεση Ελέγχου και την προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου πλημμελείς και ακυρωτέες.
5. Οι προσβαλλόμενες από Έκθεση Ελέγχου και Απόφαση Επιβολής Προστίμου κατέληξαν σε αυθαίρετο πόρισμα περί μη έκδοσης στοιχείων, άνευ πραγματικού και αντικειμενικού ελέγχου, δεδομένου ότι ο έλεγχος διεξήχθη στις ...6.2013 και το πόρισμα αφορά την ...6.2013.
6. Η προσβαλλόμενη πράξη εξεδόθη κατά παράβαση του ουσιώδη τύπου της διαδικασίας, δεδομένου ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση της δυσμενούς εις βάρος του διοικητικής πράξης, καθόσον οι παραβάσεις του συνημμένου υπ'αριθμ. ΥΣΕ είναι ουσιωδώς διάφορες των παραβάσεων των προσβαλλόμενων από Έκθεσης Ελέγχου και Απόφασης Επιβολής Προστίμου, όπως προαναφέρθηκε.
7. Το σύστημα αντικειμενικού υπολογισμού του προστίμου, αποτελεί στην πραγματικότητα συγκεκαλυμμένη ποινική κύρωση που επιβάλλεται για λόγους γενικής πρόληψης, όσον αφορά την τήρηση των διατάξεων του ΚΒΣ και ΚΦΑΣ, χωρίς όμως τις εγγυήσεις δικαστικής προστασίας που απορρέουν από το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ όπως έχει ερμηνευτεί από το ΕΔΑΔ και επομένως οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, εφόσον αντίκειται κατά τα ανωτέρω στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ που αποτελεί κανόνα αυξημένης τυπικής ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 28§1 Σ, είναι ανίσχυρες και δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής για την κρίση επί της παρούσας προσφυγής (ΔΠρΒολ53/1999).

Επειδή τα άρθρα 62 παρ 3 και 64 του Ν.4174/2013 δεν κάνουν μνεία ότι στερείται νομιμότητας η πράξη αν δεν αναφέρει ονομαστικά τα πρόσωπα για τα οποία δεν εκδόθηκαν τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου είναι μη νόμιμη επειδή είναι αόριστη και δεν περιέχει αιτιολογία καθώς δεν προσδιορίζει ποιοι είναι οι συνολικά 84 πελάτες θεατές της χορευτικής παράστασης για τους οποίους δεν εκδόθηκαν οι ΑΠΥ, με επίκληση των άρθρων 62 παρ 3 και 64 του Ν.4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Εξάλλου κάτι τέτοιο θα ερχόταν σε αντίθεση με τις διατάξεις περί Λιανικών Συναλλαγών του άρθρου 13 §1 του Κ.Β.Σ που ορίζει ότι στις Α.Λ.Π. και Α.Π.Υ. κατά κανόνα δεν απαιτείται να αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 2 και 3 εδάφιο πρώτο του ν.4093/2012 περί περιεχομένου απόδειξης λιανικής συναλλαγής ορίζεται ότι :

«Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).»

Περαιτέρω πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου γι' αυτήν προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, καθώς η αιτιολογία αυτή μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. Η Α.Ε.Π. πρέπει να περιέχει στο σώμα της αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (ΣΤΕ 1645/91).

Επειδή η από οικεία έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ 1) και 2) επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, θεωρήθηκε στις και επιδόθηκε νομίμως. Η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα με αριθμό Έκθεση Ελέγχου αφορά την ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης και ID, η οποία φέρει τον αριθμό που είναι ο αριθμός καταχώρησης αυτής στο σύστημα της Δ.Ο.Υ. (απαραίτητη διαδικασία-καταχώρηση για την έκδοση της από Απόφασης Επιβολής Προστίμου). Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η από Έκθεση Ελέγχου ουδέποτε του κοινοποιήθηκε, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ως άνω έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες τόσο όσο ως προς το χρόνο, όσο και ως προς το χώρο και τις περιστάσεις κάτω από τις οποίες ο προσφεύγων υπέπεσε στις αναφερόμενες παραβάσεις.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ ΠΔ, που διαβιβάστηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην Υπηρεσία μας (ΔΕΔ) ως απάντηση στο με αριθμ. πρωτ. έγγραφό μας για παροχή διευκρινήσεων, αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι :

«... Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ότι η ως άνω Έκθεση Ελέγχου περιέχει το αυθαίρετο συμπέρασμα σχετικά με τις τέσσερις κατηγορίες των εισιτηρίων και ότι δεν προκύπτει με σαφήνεια πως προέκυψε η αξία αυτών των διαφορετικών κατηγοριών εισιτηρίων και ποιος ήταν ο κανόνας για τις ενδείξεις των κατηγοριών εισιτηρίων που κατέληξαν, παρατηρούμε ότι στη σχετική Έκθεση Ελέγχου παρατίθενται όλα τα στοιχεία, που συγκεντρώθηκαν κατά τον έλεγχο, βάσει των οποίων αποδεικνύονται και μάλιστα με τρόπο που δεν επιδέχεται αμφισβήτηση, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης Α.Π.Υ.-εισιτηρίων στη χρήση 2013, των διατάξεων του άρθρου 7 παρ.4 περ. β' & παρ. 6 του Ν.4093/2012. Συγκεκριμένα από την ενότητα «Πραγματικά περιστατικά-Διαπιστώσεις ελέγχου» προκύπτουν τα εξής αποδεικτικά στοιχεία :

- Ο έλεγχος διενεργήθηκε στις ../06/2013 και αφορούσε την εκδήλωση-χορευτική παράσταση στο θέατρο «.....» που έγινε στις ../06/13. Κατά τον έλεγχο κατασχέθηκε με την υπ.αρ. Έκθεση Κατάσχεσης «Ανεπίσημη κατάσταση-Πλάνο» ταξιδίησης του θεάτρου της εκδήλωσης της ../06/13.
- Όπως αναγράφεται στη σελίδα (2) και (3) της Έκθεσης Ελέγχου για την παράσταση αυτή είχαν εκδοθεί-εξαντληθεί τα (250) φορολογικά στοιχεία Α.Π.Υ. –εισόδου αξίας 13,00 €, Σειρά .. No και με π.θ. της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.....
- Στο κατασχεθέν πλάνο ταξιδίησης της ../06/13, από το οποίο προκύπτει ο αριθμός των τριακοσίων τριάντα τεσσάρων θεατών (334), καταγράφονται διακεκριμένα οι πελάτες-θεατές ανά κατηγορία του τιμήματος που είχαν καταβάλει ήτοι: 1)πελάτες γενικής εισόδου με τίμημα 13,00 € και χρωματισμό κυανού χρώματος, 2) πελάτες με τίμημα 11,00 € και με ένδειξη «Ο», 3) πελάτες με τίμημα 8,00 € και με ένδειξη «Παιδικά» & 4) πελάτες που εισήλθαν δωρεάν, με την ένδειξη «δωρεάν» και χρωματισμό πράσινου χρώματος.
- Στη συνέχεια από τον αντιπαραβολικό έλεγχο εντός υπηρεσίας των δεδομένων του κατασχεμένου ανεπίσημου πλάνου και των φορολογικών στοιχείων που είχαν εκδοθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση προέκυψαν οι διαπιστωθείσες για κάθε κατηγορία εισιτηρίων

παραβάσεις, όπως αναλυτικά περιγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης
Έκθεσης Ελέγχου του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της υπηρεσίας μας.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα για τον αρχικό αριθμό των ογδόντα (80) παραβάσεων η έκδοσης Α.Λ.Σ. που αναφέρονται στο υπ' αριθμ. Υ.Σ.Ε., σας γνωρίζουμε ότι επρόκειτο για αρχική διαπίστωση την ώρα του ελέγχου, η οποία εντός υπηρεσίας και μετά την επεξεργασία όλων των ευρημάτων του ελέγχου διαμορφώθηκε στις περιπτώσεις των παραβάσεων που καταγράφονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου, όπως και ισχύουν.»

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 εδάφιο πρώτο του Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92) ορίζεται ότι :

«Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί το φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.»

Στην προκειμένη περίπτωση, στον φάκελο της υπό εξέταση υπόθεσης που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας από τη Δ.Ο.Υ. συμπεριλαμβάνεται ακριβές έγχρωμο φωτοαντίγραφο διπλής όψευς του κατασχεθέντος πλάνου της /6/2013, το οποίο αποτελεί ανεπίσημο στοιχείο, και όπισθεν του οποίου υπάρχει η διάκριση ανά χρώμα και ένδειξη σε Χ13€, ΔΩΡΕΑΝ, Χ11€ και παιδικά Χ8€.

Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι διαπιστώσεις του Σ.Δ.Ο.Ε περί ύπαρξης τιμήματος διαφορετικού από το ποσό των 13,00 € είναι αυθαίρετες, δεν ευσταθεί, καθώς αυτές προκύπτουν από το κατασχεθέν πλάνο που αποτελεί το αποδεικτικό στοιχείο των ελεγκτικών ενεργειών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 1 και 2 περ. α' υποπερ. α.β. του ν 2523/1997:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (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

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις **αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.»**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. α' του ν.2523/97 ορίζεται ότι :

«8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) **Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.** Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος

της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού.

Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 9 εδάφιο πρώτο του ν.2523/97 ορίζεται ότι :

«Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α, της παραγράφου 2, **το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου** και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.»

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ 1) και 2) οι διαπιστωθείσες παραβάσεις αφορούν :

- Δεκα πέντε (15) αυτοτελείς παραβάσεις, διότι η ελεγχόμενη δεν είχε εκδώσει Α.Π.Υ. –εισιτήρια εισόδου αξίας 11,00 ευρώ σε ισάριθμους θεατές κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 4 περ. β' & παρ. 6 του ίδιου άρθρου του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.).
- Δεκα πέντε (15) αυτοτελείς παραβάσεις, διότι η ελεγχόμενη δεν είχε εκδώσει Α.Π.Υ. –εισιτήρια εισόδου αξίας 8,00 ευρώ σε ισάριθμους θεατές κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 4 περ. β' & παρ. 6 του ίδιου άρθρου του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.).
- Έξι (6) αυτοτελείς παραβάσεις, διότι η ελεγχόμενη δεν είχε εκδώσει Α.Π.Υ. –εισιτήρια εισόδου αξίας – δωρεάν σε ισάριθμους θεατές κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 4 περ. β' & παρ. 6 του ίδιου άρθρου του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.).
- Σαράντα οκτώ (48) Δεκα πέντε (15) αυτοτελείς παραβάσεις, διότι η ελεγχόμενη δεν είχε εκδώσει Α.Π.Υ. –εισιτήρια εισόδου αξίας 8,00 ευρώ σε ισάριθμους θεατές κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 4 περ. β' & παρ. 6 του ίδιου άρθρου του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περαστατικά προκύπτει ότι οι ανωτέρω διαπιστωθείσες από τον έλεγχο ογδόντα τέσσερις (84) αυτοτελείς παραβάσεις για την μη έκδοση 84 ΑΠΥ-Εισιτηρίων εισόδου αξίας έκαστης μικρότερης των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ για τη χρήση 2013 εμπίπτουν στην ίδια κατηγορία παράβασης και επομένως επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 5 §8 περ. α' του Ν.2523/1997.

Επειδή η προσβαλλόμενη ΑΕΠ αποτελεί την πρώτη εκδοθείσα απόφαση επιβολής προστίμου του άρθρου 5 §8 περ. α' του Ν.2523/1997 για τη χρήση 2013, το ανώτατο όριο προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, ήτοι :

$15 \times (\text{ΒΑΣ.ΥΠ } 1) \times \text{Σ.Β. (1)} = 15 \times 800 \times 1 = 12.000,00 \text{ €}$

Επειδή κατά πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2523/97 καταλογίστηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 40.800,00 €, αντί του ορθού ποσού 12.000,00 € βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων.

Επειδή, στον πλήρη φυσικό φάκελο της υπόθεσης που διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από τη Δ.Ο.Υ. συμπεριλαμβάνονται:

α) αντίγραφο του υπ' αρ. Υπηρεσιακού Σημειώματος Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), στο οποίο αναγράφεται ως διαπιστωθείσα παράβαση η μη έκδοση ογδόντα (80) Α.Λ.Σ. με τίμημα ανά στοιχείο 13,00 €.

β) αντίγραφο της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην οποία αναγράφονται ως διαπιστωθείσες παραβάσεις η μη έκδοση ογδόντα τεσσάρων (84) Α.Λ.Σ. διακεκριμένα ανά κατηγορία τιμήματος (11,00 €, 8,00 €, δωρεάν, 13,00 €).

Η διαφοροποίηση της αξίας των μη εκδοθεισών Α.Π.Υ., όπως αυτές αναγράφονται στο υπ' αρ. Υ.Σ.Ε. με αυτές που καταγράφονται στην προσβαλλόμενη πράξη, προέκυψε από τις ελεγκτικές ενέργειες. Ωστόσο, η διαφοροποίηση αυτή, δεν φέρει τον ελεγχόμενο σε δυσμενέστερη θέση από αυτή που του κοινοποιήθηκε με το Υ.Σ.Ε. δεδομένου ότι η ύπαρξη διαφορετικών αξιών εισιτηρίων, καθώς επίσης και η διαφορά σε πλήθος τεσσάρων εισιτηρίων, δεν διαμορφώνει διαφορετικό ύψος προστίμου, καθόσον αυτό περιορίζεται σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα βάσει των διατάξεων του Ν.2523/1997 και η «οροφή» είναι η ίδια ανεξαρτήτως του τιμήματος δικαιώματος εισόδου και του πλήθους των εισιτηρίων.

Εξάλλου, η επίδοση του Υπηρεσιακού Σημειώματος Ελέγχου δεν αποτελεί τυπικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας αλλά έχει αποκλειστικά και μόνο ενημερωτικό χαρακτήρα (ΠΟΛ.1087/2005 ΠΟΛ 1047/2007 της Διεύθυνσης Ελέγχου).

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί σύνδεσης των διαφορετικών τιμών εισιτηρίων με το ύψος του προστίμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όσον αφορά την διαδικασία του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, η υπ' αριθμ. Κλήση σε ακρόαση (άρθρ. 6 ν.2690/1999) νομίμως επιδόθηκε στον προσφεύγοντα. Ως απάντηση στην κλήση προς ακρόαση ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ., στο οποίο αναφέρθηκε μεταξύ άλλων και στις παραβάσεις που αναγράφονταν στο υπ' αριθμ. Υ.Σ.Ε. Οι απόψεις του λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, ωστόσο δεν προσκομίστηκε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που να ανατρέψει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «, ΑΦΜ, με την τροποποίηση της υπ' αριθμ.

Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως προς το ύψος του επιβληθέντος προστίμου. Συγκεκριμένα, η επιχείρηση υπέπεσε σε παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 4 β' και παρ. 6 του ιδίου άρθρου του ν. 4093/2012, λόγω μη έκδοσης ΑΠΥ σε ογδόντα τέσσερις (84) περιπτώσεις στη χρήση 2013. Η εν λόγω παράβαση επισύρει πρόστιμο του άρθρ. 5 §8^α και 9 του Ν. 2523/97, ποσού 12.000,00 €.

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

Πρόστιμο αρθ. 5 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013: **12.000,00 €** (15 X 800 X1)

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

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).