



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9564037

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 09-01-2015

Αριθμός απόφασης: **14**

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 με αριθμό πρωτοκόλλου/30-10-2014 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, διεύθυνση, κατά της υπ' αριθμ./28-08-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ./28-08-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ
6. Την από 05/01/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/30-10-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αριθμ./28-08-2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 4.000,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2011 έως 31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά τη μη έκδοση τιμολογίου ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, σε πέντε (5) περιπτώσεις που αφορούν πωλήσεις εμφιαλωμένου νερού στον πελάτη με ΑΦΜ και συγκεκριμένα: για τον μήνα Ιανουάριο ΔΑΠ Νο 3 αξίας 15,00 €, για τον μήνα Μάρτιο ΔΑΠ Νο 19 αξίας 13,50€, για τον μήνα Απρίλιο ΔΑΠ Νο 50 αξίας 51,00€, για τον μήνα Ιούνιο ΔΑΠ Νο 61 και Νο 66 συν. αξίας 22,50€ και για τον μήνα Ιούλιο ΔΑΠ Νο 72 και Νο 79 συν. αξίας 22,50€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,2 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Η ως άνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει του πορίσματος ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 07/04/2014 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ Περιφ. Δ/νσης

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης απόφασης (ΑΕΠ/2014) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ουδέποτε άλλοτε απασχόλησε τις φορολογικές αρχές με οποιεσδήποτε παραβάσεις των νόμων.
2. Εκ παραδρομής δεν εξεδόθησαν από την επιχείρησή της τα επίδικα τιμολόγια, εκ λάθους του λογιστή της, ουδεμία όμως πρόθεση φοροδιαφυγής υπήρξε εκ μέρους της, πράγμα το οποίο είναι ολοφάνερο από τα μηδαμινά ποσά στα τιμολόγια και από το μηδαμινό ποσοστό μη απόδοσης φόρου.
3. Δεν υπήρξε η παραμικρή πρόθεση δόλου και φυσικά καμία πρόθεση παραβάσεως των φορολογικών νόμων και διατάξεων και ουδεμία πρόθεση φοροδιαφυγής.
4. Κατά την χρονική στιγμή του διενεργηθέντος ελέγχου απουσίαζε και ο κατά την ώρα του ελέγχου παρών υπεύθυνος δεν γνώριζε που βρίσκονταν τα εν λόγω

βιβλία.

5. Τα προβλεπόμενα από το ποινολόγιο του άρθρου 5 παρ 8^α ν.2523/97 πρόστιμα υπερβαίνουν την αρχή της αναλογικότητας.
6. Η έκθεση ελέγχου δεν στηρίζεται παρά σε αυθαίρετες και ασαφείς εικασίες της ελεγκτικής αρχής χωρίς σε καμία περίπτωση να στοιχειοθετείται με ακρίβεια οποιαδήποτε εκ προθέσεως (εκ δόλου) παράβαση.
7. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από την ΔΟΥ με βάση τον έλεγχο άλλης αρχής ,ήτοι του ΣΔΟΕ Περιφ. Δ/σης μη έχοντας ιδίαν αντίληψη των υποτιθέμενων παραβάσεων.
8. Το ΣΔΟΕ παράνομα, αυθαίρετα, και κατά κατάχρηση δικαιώματος, διαβίβασε τον φάκελο ελέγχου στην αρμόδια ΔΟΥ η οποία εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη βάσει της έκθεσης ελέγχου μη έχοντας άμεση αντίληψη των πραγματικών γεγονότων .
9. Οι ισχυρισμοί της Φορολογικής Αρχής που αναγράφονται στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, αφορούν στο σύνολό τους υποτιθέμενα στοιχεία και ως εκ τούτου είναι αόριστοι , αναιτιολόγητοι και ανεπίδεκτοι δικαστικής εκτιμήσεως.
10. Τελούσε αποδεδειγμένα σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη και χωρίς δόλο διότι είχε την βεβαιότητα ότι ο λογιστής της εξέδιδε όλα τα τιμολόγια που ήταν απαραίτητα με κάθε συναλλαγή.
11. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως είχε το βάρος απόδειξης, την εκ προθέσεως μη έκδοση των τιμολογίων, και την μη έγκαιρη κατά την άποψή της παρουσίαση των φορολογικών βιβλίων, αλλά στηρίχθηκε σε γενικές διαπιστώσεις, βάσει της Έκθεσης Έλεγχου του ΣΔΟΕ.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/19 (ΚΒΣ) *Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.*

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας", τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1,2 και 14 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/19 (ΚΒΣ) *Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.*

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν τα δεδομένα αυτής προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του Άρθρου 10 του Κώδικα αυτού ή όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

.....
.....

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.»

Επειδή σύμφωνα με τη παράγραφο 2 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 «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.

.....Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου».

Επειδή σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 9 του ν 2523/97 *Επιβολή προστίμων – Διοικητική επίλυση της διαφοράς* «Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου

είναι, προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία κατά περίπτωση και προκειμένου για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη.»

Επειδή οι παραβάσεις ,οι οποίες επισύρουν την κύρωση του προστίμου εις βάρος του παραβάτη είναι τυπικές, υπό την έννοια ότι δεν εξετάζεται η υπαιτιότητα του παραβάτη αλλά η πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης της παράβασης (ΣΤΕ 1188/2010, 477/2009,1253/1992), συγκεκριμένα οι προβλεπόμενες από τον κώδικα αυτό παραβάσεις στοιχειοθετούνται εφόσον υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά αυτών, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος κλπ. στοιχεία που είναι απαραίτητα για την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου (Δ .Ε .Φ. Αθηνών 5504/1998).

Επειδή το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως),αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του ΚΒΣ (πρόστιμα) οι οποίες έχουν τυπικό χαρακτήρα αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. ΣτΕ 1562/79).

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος από τους υπαλλήλους του ΣΔΟΕ Περ. Δ/νσης κατά την διάρκεια του οποίου διαπιστώθηκε η μη έκδοση τιμολογίου πώλησης σε πέντε (5) περιπτώσεις. Συνεπώς και σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, η διαπίστωση και μόνο από μέρους των ελεγκτικών οργάνων ότι η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει τα προβλεπόμενα τιμολόγια πώλησης ενώ συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις που θεμελιώνουν την υποχρέωση έκδοσης του εν λόγω φορολογικού στοιχείου, αρκεί για την στοιχειοθέτηση της παράβασης.

Επειδή η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της αποδέχεται ότι δεν εκδόθηκαν τα εν λόγω τιμολόγια αλλά το αποδίδει σε λάθος του λογιστή της.

Επειδή η έκθεση ελέγχου συντάχθηκε από τους υπαλλήλους του ΣΔΟΕ Περ. Δ/νσης σε συνέχεια της υπ αριθμ./26-04-2012 εντολής ελέγχου για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 και στην συνέχεια διαβιβάστηκε στην αρμόδια, σύμφωνα με το ΠΔ 85/2005.

Επειδή η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ εκδόθηκε με βάση την έκθεση των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ Περ. Δ/νσηςστην οποία εκτίθενται αναλυτικά τα πραγματικά περιστατικά, βάσει των οποίων στοιχειοθετείται η διαπιστωθείσα παράβαση.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας όπως προβλέπεται από το άρθρο 25 του Συντάγματος είναι αβάσιμος, διότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου προβλέπεται ευθέως στο νόμο (άρθρο 5 του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/92 και Ν.23523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.

Η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 8 περ. α' του ν. 2523/1997, καθιστά τυπική την παράβαση της μη έκδοσης τιμολογίων, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής. Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, 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».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 07-04-2014 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ Περιφ. Δ/σης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 αριθμ. Πρωτ./30-10-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της,
ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υποχρέου -καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2011-31/12/ 2011

1) Πρόστιμο άρθρου 5 παρ 8^α του Ν 2325/97: ποσό **4.000,00** ευρώ (5 χ 800,00 €).

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).