



**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

02-02-2015

Αριθμός απόφασης: **389**

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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα στοκατά της αρ.Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30-09-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 02-02-2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείαςΑΦΜ, 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.προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού

ποσού 7.307,42 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1992 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1 και 18§ 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92).

Η παράβαση αφορά σε λήψη από την προσφεύγουσα, στην χρήση 1992, ενός (1) εικονικού, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικού στοιχείου αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο Αποστολής), εκδόσεως της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 1.245.000 δρχ. ή 3.653,71 € .

Οι ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ κατόπιν της απόέκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτή της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. η οποία συντάχθηκε ύστερα από έλεγχο επανάληψης διαδικασίας που πραγματοποιήθηκε σε εφαρμογή της υπ' αριθμ.Απόφασης του 18^{ου} Μονομελούς Τμήματος Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

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

1) Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι νόμιμη διότι επιδόθηκε στην προσφεύγουσα άνευ ημερομηνίας καταχώρησης στο βιβλίο μεταγραφών της Δ.Ο.Υ. και αφορά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2014 όπου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπήρχε αφού έχει λυθεί από 17-09-2012. Το επίμαχο τιμολόγιο το έλαβε στη χρήση 1992.

2) Υπάρχει πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Συγκεκριμένα, από τα στοιχεία που υπάρχουν ο εκδότης του επίμαχου τιμολογίου δεν ήταν φορολογικά ανύπαρκτος, η δε έκθεση ελέγχου εδράζεται αποκλειστικά στο δελτίο πληροφοριών του ΤΕΚ και αναφέρεται σε γενικόλογες και συμπερασματικές και ατεκμηρίωτες εκτιμήσεις.

3) Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη κατά την λήψη του επίμαχου τιμολογίου.

4) Το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 αντίκειται στο άρθρο 20 § 1 του Συντάγματος και αφετέρου στην κατοχυρωμένη από το σύνταγμα στο άρθρο 25 § 1 και στο κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, στο σώμα της προσβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου αναφέρεται με σαφήνεια ο αριθμός καταχώρησης της Απόφασης που έχει Νοκαι φέρει ημερομηνία έκδοσης την 30-09-2014.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι νόμιμη διότι επιδόθηκε στην προσφεύγουσα άνευ ημερομηνίας καταχώρησης στο βιβλίο μεταγραφών της Δ.Ο.Υ, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο σώμα της προσβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου αναφέρεται : « Προσδιορίζουμε - Στην επιχείρηση " " με Α.Φ.Μ. για την διαχειριστική περίοδο 1992, ως εξής: ΜΙΑ (1) ΠΑΡΑΒΑΣΗ – ΒΑΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 5 ν. 2523/1997- ΠΟΣΟ 3.653,71 x 2 = 7.307,42».

Επειδή, για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 66§ 30 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : «30 2. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή, για την επίμαχη παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων στην χρήση 1992, το προσβαλλόμενο πρόστιμο Κ.Β.Σ. προσδιορίστηκε από την φορολογική αρχή στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 2523/1997.

Επειδή, στο σώμα της απόοικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ στο κεφάλαιο "ΑΙΤΙΑ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ " αναφέρεται : « Με την ανωτέρω αναφερόμενη απόφαση, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθήνας ακύρωσε την απόφαση επιβολής προστίμου για τη χρήση 1992 γιατί η φορολογική αρχή δεν επέδωσε κλήση σε ακρόαση του άρθρου 20 παρ. 2 στην ελεγχόμενη επιχείρηση ώστε να δοθεί η δυνατότητα παροχής εξηγήσεων για την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της του εικονικού στοιχείου με αρ.εκδόσεως Α.Φ.Μ.».

Επειδή από τα οικεία βιβλία της καταχώρησης των προστίμων που τηρούνται στην Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, η οποία εξέδωσε την προσβαλλόμενη ΑΕΠ, προκύπτει ότι αυτή καταχωρήθηκε στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1992.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι η αναγραφή «διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2014 » στο άνω μέρος του σώματος της προσβαλλόμενης πράξης αντί του ορθού «διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/1992 » οφείλεται σε παραδρομή της φορολογικής αρχής που την συνέταξε.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 § 5 περ. β του Ν. 2717/99 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) αναλογικά εφαρμοζόμενο ορίζεται : « Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής,..... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή την διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, «εφόσον η πράξη επιβολής προστίμου αναφέρει το χρόνο και τα πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν την παράβαση της αρνήσεως διευκόλυνσης του φορολογικού ελέγχου, μόνη η εσφαλμένη αναγραφή του διαχειριστικού έτους στο οποίο αποδόθηκε η παράβαση δεν συνιστά καθ' εαυτή νομική πλημμέλεια που δικαιολογεί την ακύρωση της πράξης». (ΣΤΕ 1771/95).

Επειδή, η εκ παραδρομής αναγραφή «διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2014 » στο άνω μέρος του σώματος της προσβαλλόμενης πράξης αντί του ορθού «διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/1992 » ουδεμία βλάβη προκαλεί στην προσφεύγουσα.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε και αποδόθηκε από την φορολογική αρχή που την εξέδωσε στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1992 και ο

ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν είναι νόμιμη διότι καταλογίστηκε στο φορολογικό έτος 01/01-31/2014, είναι αβάσιμος.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την 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, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, 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. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην :

1) απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ η οποία συντάχθηκε ύστερα από έλεγχο επανάληψης διαδικασίας που πραγματοποιήθηκε σε εφαρμογή της υπ' αριθμ.Απόφασης του 18^{ου} Μονομελούς Τμήματος Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση,

2) απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΦΙΛΑΔΕΛΦΕΙΑΣη οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος στην ανωτέρω έκθεση της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ ,

3) απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού του Τ.Ε.Κ. Αθηνώνη οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος και επισυνάπτεται στην ανωτέρω έκθεση της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ, ΦΙΛΑΔΕΛΦΕΙΑΣ, 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 αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... » Α.Φ.Μ.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/1992

Πρόστιμο άρθρου 5 § 10 περιπτ. β' του ν. 2523/1997 : $3.653,71 \times 2 = 7.307,42\text{€}$.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**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).