



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

Καλλιθέα 14 / 09 / 2015

Αριθμός Απόφασης 3702

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604566

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 υπ' αριθμ. 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 αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την από **16/04/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στηεπί της οδούαριθ. ..., τ.κ, κατά της υπ' αριθμ. .../06-03-2015 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. .../06-03-2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, καθώς και την 06/03/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και την από 06/08/2014 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 08/09/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **16/04/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στηεπί της οδού αριθ. ..., τ.κ, 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:

Από έλεγχο που διενεργήθηκε στις 07/06/2011 και ώρα 17:00, στην έδρα του προσφεύγοντος από το Σ.Δ.Ο.Ε Κεντρικής Μακεδονίας με βάση την υπ' αριθμ./2013 εντολή ελέγχου, διαπιστώθηκαν παραβάσεις του Κ.Β.Σ, οι οποίες καταγράφονται στην από 06/08/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας υπηρεσίας.

Στη συνέχεια η ανωτέρω έκθεση διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. .../10-12-2014 έγγραφο του ΣΔΟΕ στη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, ο προϊστάμενος της οποίας εξέδωσε την υπ' αριθμ./11-02-2015 εντολή μερικού ελέγχου και ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψιν τα αναγραφόμενα στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, συνέταξε την από 06/03/2015 έκθεση μερικού ελέγχου και με βάση το πόρισμα αυτής, ο προϊστάμενος της ίδιας ΔΟΥ, εξέδωσε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, την υπ' αριθμ./**06-03-2015** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, συνολικού ποσού **15.000 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 16/04/2015 (ΑΤΒ ..., ΑΧΚ), και περιλαμβάνει τις κατωτέρω παραβάσεις ΚΒΣ:

1. **Μη επίδειξη των τηρούμενων βιβλίων σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. κατά την ώρα ελέγχου**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 36 § 1, 21 § 1 και 2 § 1 του ΠΔ 186/92 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 6 του Ν. 2523/97, ήτοι πρόστιμο ποσού **600 €**,
2. **Μη επίδειξη- Μη προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων μετά από την/2011 προηγούμενη έγγραφη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 36 § 1 και 10, 21 § 1 και 2 § 1 του ΠΔ 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 6 περίπτωση (ε') του Ν. 2523/97, ήτοι πρόστιμο ποσού **1.200 € (Σ.Β 2 x 600 €)**,
3. **Μη προμήθεια φορολογικής ταμειακής μηχανής για τη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 4 § 1, 5 και 19 § 1,2, και 3 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6 του Ν. 2523/97, ήτοι πρόστιμο ποσού **600 €**,
4. **Μη τήρηση- θεώρηση Βιβλίων τουλάχιστον Β' Κατηγορίας**, κατά παράβαση των άρθρων 2 § 1 και 19§1, 2 και 3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 6 του Ν. 2523/97, ήτοι πρόστιμο ποσού **600 €**,
5. **Μη έκδοση ΑΛΠ από Φ.Τ.Μ. ή άλλο χειρόγραφο στέλεχος (μπλοκ) για σερβιρισμένα είδη σε τραπέζια- πελάτες σε είκοσι (20) περιπτώσεις αξίας έκαστης 1) 6,50 2) 5,00 3) 3,00 4) 2,50 5) 2,50 6) 5,00 7) 2,50 8) 2,50 9) 3,0 10) 3,00 11) 6,50 12) 5,00 13) 3,00 14) 2,50 15) 2,50 16) 5,00 17) 2,50 18) 2,50 19) 3,00 20) 3,00 ευρώ** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 13 § 1 και 3 του ΠΔ 186/92 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν ως σήμερα σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΑΥΟ 1060347/468/ΠΟΛ1183/17-08-90 που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 περίπτωση α', 13 § 1,19 και 21 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ήτοι πρόστιμο ποσού **12.000 € (Σ.Β 15 x 800 €)**,

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i. Ότι η προσβαλλόμενη πράξη εξεδόθη μη νόμιμα σε βάρος της και δεν έγινε νόμιμη εκτίμηση των αποδείξεων σε σχέση με την χρήση του επίμαχου χώρου,
 - ii. Ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής της,
 - iii. Ότι κατά τη διαδικασία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 66 § 1 του Ν. 4174/2013,
 - iv. Ότι την με α/α 5^η παράβαση, δεν έγινε υπαγωγή της στις επιεικέστερες διατάξεις του άρθρου 55 του Ν.4174/2013
- i. Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **2 §§ 1 και 3 του Π.Δ 186/1992** [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992] ορίζεται ότι: «**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 ελευθέρια 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, ...
3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ... υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος **θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού**»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **2 § 1** του **N. 2859/2000** [ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000] ορίζεται ότι :
«Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...

Με τις διατάξεις του άρθρου **99 § 1** περίπτωση **ε'** του **N. 2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994] ορίζεται ότι «Αντικείμενο του φόρου είναι, προκειμένου για ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδα τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους»

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όταν διενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο ΦΠΑ ή στο φόρο εισοδήματος, έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία, να λαμβάνουν, να εκδίδουν στοιχεία κλπ μόνο για την υπαγόμενη αυτή δραστηριότητα.

Στην προκειμένη περίπτωση διαπιστώθηκε ότι κατά την ώρα ελέγχου ο προσφεύγων, παρείχε υπηρεσίες αναψυκτηρίου στο κυλικείο που βρίσκεται στο χώρο της πισίνας, όπου υπήρχαν πελάτες σερβιρισμένοι με διάφορα είδη όπως καφέδες, αναψυκτικά και εμφιαλωμένα νερά. Οι πράξεις αυτές αποτελούν συναλλαγές που **υπόκειται σε Φ.Π.Α. και αποσκοπούν στην απόκτηση εισοδήματος** από εμπορική δραστηριότητα και κατά συνέπεια ο **έχει όλες τις υποχρεώσεις ως επιτηδευματίας.**

Επειδή ο προσφεύγων ... ισχυρίζεται ότι **ουδέποτε άσκησε δραστηριότητα επιτηδευματία**, και πρόκειται περί μίας ασήμαντης αξίας και μεγέθους δραστηριότητας ύψους 71 € (βλ. 20 παραβάσεις) που αφορούν νερά, καφέδες κ.α. που δίνονταν στους συνοδούς και γονείς των παιδιών ενόσω χρησιμοποιούσαν την πισίνα, **απορρίπτεται** καθόσον από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, προβλέπεται ότι η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής αλλά αποτελεί **δέσμια ενέργεια**, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη (ανεξάρτητα δόλου ή αμέλειας), να προβεί στην επιβολή προστίμου.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι **μη νόμιμα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη σ' αυτόν**, αλλά έπρεπε να εκδοθεί στην επιχείρηση «..... ΑΕ – ΑΦΜ:», αρμοδιότητας ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, η οποία με το από 30/08/2008 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, το οποίο κατατέθηκε εμπρόθεσμα στη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και έλαβε αριθμό πρωτ./09-09-2008, είχε μισθώσει τους υπάρχοντες χώρους κάτω από τις κερκίδες του ποδοσφαιρικού γηπέδου από τον προσφεύγοντα **απορρίπτεται επίσης**, καθόσον όπως προκύπτει από την από 06/08/2014 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας:

- Στην με αριθ. πρωτ./17-6-2011 αίτησή του καθώς και στο υπόμνημα του στις 22-07-2011, δεν αναφέρεται στο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του συγκεκριμένου χώρου αλλά ούτε σε οποιοδήποτε άλλο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης που ενδεχομένως είχε συνάψει ο Εξάλλου στην αίτηση και στο υπόμνημα που κατέθεσε την 22/7/2011 στο ΣΔΟΕ αποδεχόταν το γεγονός ότι η χρήση του συγκεκριμένου χώρου στην πισίνα γινόταν από τον αναφέροντας ότι λειτουργούσε στα πλαίσια παντελούς ελευθεριότητας μεταξύ των φίλων του και του ... χωρίς να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και σε καμιά περίπτωση δεν αναφέρθηκε στο ενδεχόμενο ότι υπήρχε ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης με κάποια άλλη εταιρία η οποία να εμπορευόταν τον χώρο εμπορικά και μάλιστα ως αναψυκτήριο.
- Το γεγονός ότι ολειτουργούσε ήδη το συγκεκριμένο χώρο και προσπαθούσε να λάβει τις απαιτούμενες άδειες για να λειτουργήσει νομίμως φαίνεται από την αυτολεξεί αναφορά στο από

22-7-2011 υπόμνημα “έκτοτε έχουμε κινήσει διαδικασίες προκειμένου ο συγκεκριμένος χώρος να λάβει όλες τις απαιτούμενες άδειες και εγκρίσεις, των οποίων ακόμη στερείται, προκειμένου πράγματι να μπορεί να λάβει χώρα δραστηριότητα που συνίσταται στην απόκτηση εισοδήματος είτε ευθέως από τον είτε από φυσικό πρόσωπο στο οποίο πιθανώς να μισθώσει.”

- Επιπλέον με το από/24-7-2012 υπόμνημά του ο ... αναφέρεται στο από 30-8-2008 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ του και της εταιρίας “.....ΑΕ” στο οποίο αναφέρεται ότι ο ... έχει στην απόλυτη κατοχή του το ποδοσφαιρικό γήπεδο όπου κάτωθεν όλων των κερκίδων υπάρχουν χώροι για εμπορική εκμετάλλευση χωρίς να διευκρινίζεται επακριβώς ποια εμπορική χρήση και οικονομική δραστηριότητα θα διενεργηθεί στο χώρο της πισίνας καθιστώντας το ιδιωτικό συμφωνητικό **αόριστο, ανακριβές και μη φέροντα έννομες συνέπειες**.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στο υπ’ αριθμ./09-09-2008 μισθωτήριο συμφωνητικό, αναφέρεται ρητώς ότι μισθώνονται όλοι οι χώροι κάτωθι του γηπέδου που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση και άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και ο χώρος της πισίνας και δεν απαιτείτο ειδική αναφορά στην πισίνα, απορρίπτεται, καθόσον η περιγραφή του μισθίου στο μισθωτήριο πρέπει να είναι **σαφής και ακριβής και να μην επιδέχεται οποιασδήποτε αμφισβήτησης** και ειδικά όταν πρόκειται για μίσθωση επαγγελματικού ακινήτου στο οποίο πρόκειται βάσει αυτού ο μισθωτής να ασκήσει εκεί οικονομική δραστηριότητα.

- ii. Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **28 § 1** του **N. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013] ορίζεται ότι «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης*», με τις διατάξεις του άρθρου **54 § 1**, του ίδιου νόμου ορίζεται η έννοια των **διαδικαστικών παραβάσεων**: «για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) ... β) ... γ) ... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, στ) ... ζ) ... η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα, θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία» και με τις διατάξεις του άρθρου **62 § 4** του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι «ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις**, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν εντάσσονται στις διαδικαστικές παραβάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, η φορολογική διοίκηση δεν είχε υποχρέωση κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων (κλήσης προς ακρόαση) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 § 4 του ίδιου νόμου και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**. Επιπλέον, ο προσφεύγων είχε ενημερωθεί για τα αποτελέσματα του ελέγχου από το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας με την υπ’ αριθμ./2011 κλήση προς ακρόαση – απολογία η οποία κοινοποιήθηκε στον στις 05/07/2011 και σε απάντησή της προσκομίστηκε από τον το από 22/07/2011 υπόμνημα, καθώς και η υπ’ αριθμ. .../2014 κλήση προς ακρόαση, η οποία κοινοποιήθηκε στον στις 14/07/2014 και ο απάντησε με το υπ’ αριθμ./24-07-2014 υπόμνημά του. Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι αν και δεν υπήρχε υποχρέωση από τη διοίκηση για την κοινοποίηση κλήσης προς ακρόαση στον προσφεύγοντα για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, αυτός κλήθηκε επανειλημμένως να εκθέσει τις απόψεις του στη φορολογική διοίκηση και μάλιστα απάντησε και τις δύο φορές με σχετικά υπομνήματα, τα οποία ελήφθησαν υπόψη κατά τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου από το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας.

- iii. Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **62 §§ 1,2,3** του **N. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013] ορίζεται ότι «**1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων.**

Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 1 του **ίδιου νόμου** ορίζεται ότι «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα»,

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τη διαδικασία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 66 § 1 του Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα ότι παρά τη ρητή αναφορά στις διατάξεις του Ν. 4174/2013, μη ορθώς η προσβαλλόμενη βρήκε έρεισμα σε έκθεση μερικού ελέγχου κατ' εφαρμογή των προϊσχυουσών διατάξεων του Κ.Β.Σ., και δεν εξεδόθη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, **απορρίπτεται** καθόσον η πράξη επιβολής προστίμου από την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (ήτοι από 01.01.2014 και μετά) εκδίδεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 62 του ίδιου νόμου.

- iv.** Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997] ορίζονται: «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 δυο 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 Νο1 (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 τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.α. ... 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. 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 σεβριρισθέντων 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. 9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας χειριστικής 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 με τις διατάξεις του άρθρου 55 §§ 1,2 του Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013] ορίζεται ότι «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α) ... β) ... γ) ... δ) ... ε) ... στ) η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ», ... 2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων

(5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ»

Εξάλλου, όταν 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**. 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 εν προκειμένω η 5^η παράβαση της προσβαλλόμενης πράξης αφορά 20 περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, και επεβλήθη πρόστιμο σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 5 §§ 1,2,8 και 9 του Ν. 2523/1997 ποσού 12.000 € (ήτοι 15 x 800 €), η δε αποκρυβείσα αξία ανέρχεται συνολικά σε 71 €, **δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκότερες ρυθμίσεις του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013** (αδικήματα φοροδιαφυγής), δεν είναι δυνατή η υπαγωγή του προστίμου στις διατάξεις αυτές, δεν μπορεί να τεθεί θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας (ΣτΕ 2402/2010) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα **απορρίπτεται**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06/03/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και στην από 06/08/2014 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **16/04/2015** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αριθ. .../06-03-2015 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011

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

Για την 1 ^η περίπτωση	Πρόστιμο ποσού	600 €	
Για την 2 ^η περίπτωση	Πρόστιμο ποσού	1.200 €	(ήτοι 2 x 600 €)
Για την 3 ^η περίπτωση	Πρόστιμο ποσού	600 €	
Για την 4 ^η περίπτωση	Πρόστιμο ποσού	600 €	
Για την 5 ^η περίπτωση	Πρόστιμο ποσού	12.000 €	(ήτοι 15 x 600 €)
Σύνολο	Πρόστιμο ποσού	15.000 €	

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σημείωση: 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).