



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26/1/2017

Αριθμός απόφασης: 271

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333237
ΦΑΞ : 2313333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

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. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - ε. 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».
 - στ. 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».
 - ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2016 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

➤ Με την με αριθμό-2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ύψους **600,00€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012. Ο προσφεύγων συνεταιρισμός την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

1. Μη εξόφληση με επιταγή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό α. του με αριθμό 1/18-7-2012 Τ.Δ.Α. με εκδότη την - Α.Φ.Μ., συνολικής αξίας 4.920,00€ (καθαρή αξία 4.000€ πλέον Φ.Π.Α. 920,00€) **β.** της με αριθμό/30-11-2012 Απόδειξης παροχής Υπηρεσιών με εκδότη την εταιρεία – Α.Φ.Μ. συνολικής αξίας 6.733,39€ (καθαρή αξία 5.474,30€ πλέον Φ.Π.Α. 1.259,09€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2§1 και

18§2 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν. 4337/15, ήτοι πρόστιμο ποσού $900\text{€} \times 1/3 = 300,00\text{€}$

2. **Ελλιπής και ανακριβής υποβολή στοιχείων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92** με διαφορές στις συναλλαγές συνολικής αξίας 13.118,47€ (<14.673,00€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2§1 και 20 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν. 4337/15, ήτοι πρόστιμο ποσού $900\text{€} \times 1/3 = 300,00\text{€}$

Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβλήθηκαν στον συνεταιρισμό κατόπιν μερικού ελέγχου της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012, δυνάμει της υπ' αρ./.....-2014 **εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** Η υπό κρίση υπόθεση ελέγχθηκε βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1159/2011, κατόπιν του με αρ. πρωτ./.....2014 εγγράφου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Μακεδονίας, το οποίο συντάχθηκε στο πλαίσιο εκτέλεσης της Α.Β.Μ. ΟΙΚ. ΜΑ. ΠΕ.-2012 Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών. Στο εν λόγω έγγραφο ζητείται από την Δ.Ο.Υ. η διενέργεια φορολογικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν έχουν διαπραχθεί αξιόποινες πράξεις φοροδιαφυγής (αρ. 17 & 18 του ν. 2523/97) και ετέρων συναφών.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

Α. Υπέρβαση ορίων εντολής. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη, καθώς οι αποδιδόμενες παραβάσεις, δεν εμπίπτουν στις ερευνόμενες περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Β. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Σκοπός των εφαρμοστέων διατάξεων αποτελεί η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες κυρώσεις επιβάλλονται χωρίς να έχει τελεσθεί φοροδιαφυγή, δεν υφίσταται ο επιδιωκόμενος σκοπός, με αποτέλεσμα να παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί υπέρβασης των ορίων της εντολής.

- **Επειδή**, στο άρθρο 72 του Ν. 4174/2013 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**, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις "και μέσα μεταφοράς" που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα 2. Ο έλεγχος "εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων" του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση "δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.....».
- **Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1038/2012 (Φ.Ε.Κ.431 Β'): «Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και **κλείνουν** ισολογισμό από 30/6/2011 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/22.07.2011.
Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με σύμφωνη γνώμη των Προϊσταμένων του.».
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό διενεργήθηκε ορθώς, βάσει των όσων ορίζονται στο παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/22.07.2011, στις ελεγκτικές επαληθεύσεις του οποίου συμπεριλαμβάνεται ο έλεγχος της ορθής τήρησης των βιβλίων και στοιχείων του εκάστοτε ελεγχόμενου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού περί υπέρβασης των ορίων της εντολής απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

- **Επειδή**, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό

την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

- **Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).
- **Επειδή**, η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, κατά συνέπεια θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92)	600,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.