



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη 17/10/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1255

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

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 παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. 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 Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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».

η. 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.».

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

ι. 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 20/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ΑΦΜ, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκης, στην οδό, κατά της με αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 20/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, το από 10/10/2016 εμπιστευτικό έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρ. και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης με την επισυναπτόμενη σε αυτό καταγγελία (ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2016 ΕΜΠ 14/10/2016) και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 400,00 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου διακίνησης – αξίας σε μία περίπτωση πώλησης εμπορευμάτων αξίας 150,00 €, κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1,3, 12§1,2 και 14 του ΠΔ186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5§8 παρ. α' του Ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν.4337/2015. που παραμένει σε ισχύ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.4337/2015.

Με την με αριθμό απόφαση της υπηρεσίας μας επί της με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, ακυρώθηκε η με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, ποσού 1.200,00 €, λόγω μη ορθής περιγραφής της παράβασης στο σώμα της πράξης. Η φορολογική αρχή ακύρωσε την εν λόγω πράξη και εξέδωσε την με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου κατόπιν επανάληψης διαδικασίας του ελέγχου.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το απόρρητο πληροφοριακό δελτίο - επώνυμη καταγγελία προς το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρ. και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, σύμφωνα με το οποίο ο σύζυγος της πελάτισσας με ΑΦΜ, αγόρασε το Σάββατο 21/4/2012 προϊόντα από την επιχείρηση της προσφεύγουσας, αξίας 150,00 €, χωρίς να εκδοθεί το ανάλογο παραστατικό. Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρ. και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, όπου διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου κατά την πώληση, σε μία περίπτωση, προϊόντων αξίας 150,00 €, προς τον πελάτη «.....». Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια της επανάληψης διαδικασίας ελέγχου και κατόπιν της υπ' αριθμ. εντολής επανελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αποδέχτηκε τις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η εταιρεία δεν έχει υποπέσει στην αποδιδόμενη παράβαση, ούτε είχε οποιοδήποτε κίνητρο για τη διάπραξή της.
- Το πρόστιμο υπολογίστηκε πλημμελώς, διότι θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).
- Παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας με την επιβολή της συγκεκριμένης πράξης προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Επειδή, στο άρθρο 12 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : « 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. ... 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, στο άρθρο 11 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : « 1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία: α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών), ...»

Επειδή, από την από έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρ. Μακεδονίας προκύπτει ότι κατόπιν επώνυμης και απόρρητης καταγγελίας, η οποία αναφέρει ότι ο σύζυγος της πελάτισσας με ΑΦΜ, αγόρασε το Σάββατο 21/4/2012 από την επιχείρηση της προσφεύγουσας, ένα κιβώτιο πλαστικά ποτήρια του φραπέ με τα αντίστοιχα καπάκια, αξίας 150,00 €, χωρίς να εκδοθεί το ανάλογο παραστατικό, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, όπου διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης στοιχείου.

Επειδή, με την από Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρ. και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης αποδεικνύεται η ύπαρξη συναλλακτικής σχέσης μεταξύ της προσφεύγουσας και του πελάτη «.....». Πρόκειται δηλαδή για πελάτη με τον οποίο είχε πολύ συχνές εμπορικές συναλλαγές και συνεπώς υπήρχε εμπιστοσύνη στις μεταξύ τους αγοροπωλησίες. Επομένως, θα μπορούσε να συμφωνηθούν συναλλαγές χωρίς την έκδοση στοιχείων για λόγους φοροδιαφυγής. Η δε καταγγελία, το περιεχόμενο της οποίας η Διοίκηση δεν δύναται να γνωστοποιεί διότι εμπίπτει στις διατάξεις του νόμου περί απορρήτου όπου προβλέπονται οι σχετικές διαδικασίες ενημέρωσης του ενδιαφερόμενου, αναφέρεται λεπτομερώς στη συγκεκριμένη συναλλαγή που δεν αφήνει περιθώρια αμφισβήτησής της και αποδεικνύει την τέλεση της παράβασης εμπεριστατωμένα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 περ. α' του Ν.2523/97 για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας, η μη έκδοση στοιχείου αποτελεί αυτοτελή παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο 1.200,00 €.

Επειδή, περαιτέρω με το 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 ως ισχύει σήμερα, ορίζεται ότι : « Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ...ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.». Επομένως, ορθώς και σύννομα επιβλήθηκε το πρόστιμο των 400,00 € από τη φορολογική αρχή, η οποία εφάρμοσε τις ευνοϊκότερες

διατάξεις του Ν.4337/2015 οι οποίες ισχύουν σήμερα. Ο δε σχετικός ισχυρισμός περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς, κατά την νομολογία, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012), εκτός εάν διαφορετικά προβλέπεται από το φορολογικό νομοθέτη, όπως εν προκειμένω, όπου εφαρμόστηκε αναδρομικά η ευνοϊκότερη κύρωση.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4337/2015 «με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 του άρθρου 7 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 του ν.2523/1997 καθώς και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α', β' και γ', 58 και 59 του ν.4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, 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). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρ. και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, τις οποίες αποδέχθηκε πλήρως ο έλεγχος και κατέγραψε στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης
....., με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Χρήση 2012

Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου διακίνησης – αξίας σε μία περίπτωση πώλησης εμπορευμάτων καθαρής αξίας 150,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1,3, 12§1,2 και 14 του ΠΔ186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5§8 παρ. α' του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν.4337/2015 όπως ισχύει.

Ποσό καταλογισμού $1.200,00 \times 1/3 = 400,00$ €

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

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

α.α.

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).