



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45- Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 28-9-2015

Αριθμός απόφασης: 117

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 πδ 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 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».

ζ. 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».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 ημερομηνία κατάθεσης **2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του-ΑΦΜ, με έδρα το, κατά της υπ' αριθμ. **2015** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 έως 31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. **2015** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 έως 31/12/2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από **2015** οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την από2015 εισήγηση του τμήματος επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **2015** 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 υπ' αριθμ. **2015** προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 έως 31/12/2012 πρόστιμο ύψους **5.200,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 Ν. 2523/1997 και 62 & 66 του Ν. 4174/2013, καθόσον κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ (ΠΔ. 186/92) και ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012) τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ. δυνάμει της αριθμ.2014 εντολής μερικού ελέγχου της εν λόγω Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- 1) Ελλιπής περιγραφή του είδους σε εκδοθέντα δελτία αποστολής και τιμολόγια πώλησης, που συνιστούν παρατυπίες και παραλείψεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 3§3, 11§5, 12§11 του ΚΒΣ (ΠΔ. 186/92). Τα δελτία αποστολής φέρουν ως μονάδα μέτρησης των αγαθών το χωρικό κυβικό μέτρο (ΧΚΜ), ενώ τα τιμολόγια πώλησης τον τόνο, με αποτέλεσμα να καθίσταται δυσχερής η μετατροπή από τη μία μονάδα μέτρησης στην άλλη, εφόσον η κάθε κατηγορία ξύλου έχει διαφορετικό ειδικό βάρος.

- 2) Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης για τα αριθμ. των αριθμ. 894/15-1-2012, 905/25-5-2012, 911/8-9-2012, 914/22-9-2012, 919/14-10-2012 δελτία αποστολής **ύψους 3.215,00€**, τα οποία περιγράφουν ως παραλήπτη τον ίδιο και προορισμό την πόλη των Ιωαννίνων, στην οποία η προσφεύγουσα δεν διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση (υποκατάστημα, αποθήκη κλπ.), σύμφωνα με το TAXISNET.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη σε καταλογισμό παραβάσεων για τις **παραλείψεις και παρατυπίες σχετικά με την περιγραφή των ειδών στα δελτία αποστολής** και στα τιμολόγια πώλησης, εφόσον όλα τα πωλούμενα ξύλα προορίζονται αποκλειστικά για χρήση και εμπορία καυσόξυλων και ο χαρακτηρισμός "καυσόξυλα" και η ειδίκευση σε ξύλα "πουνάρι", "κουμαριά" και "αείφυλλα" αποτελεί κατά τη συνήθη πρακτική πλήρης περιγραφή. Επιπλέον η μοναδική μέθοδος μέτρησης της ποσότητας που αναγράφεται στα δελτία αποστολής είναι το χωρικό κυβικό μέτρο (ΧΚΜ), που μετατρέπεται σε τόνους κατά την έκδοση των τιμολογίων πώλησης και συνεπώς ο εν λόγω καταλογισμός είναι πράξη καταχρηστική των οργάνων της διοίκησης και καθιστά την ΑΕΠ νομικά πλημμελή και κατ' επέκταση ακυρωτέα.

2. Όσον αφορά την **μη έκδοση φορολογικών στοιχείων** αναφέρει ότι τα αριθμ. 894/15-1-2012, 905/25-5-2012, 911/8-9-2012, 914/22-9-2012, 919/14-10-2012 δελτία αποστολής που εκδόθηκαν δεν αφορούσαν πώληση αγαθών, αλλά μεταφορά των ξύλων από το χώρο κοπής στο χώρο συγκέντρωσης και συνεπώς εσφαλμένα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη χωρίς να αιτιολογεί την ύπαρξη πωλήσεως των αγαθών αυτών.

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εισηγούμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι στον παρόντα Κώδικα καθορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «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 ελεύθεριο 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 με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 του ΠΔ 186/92 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ. 84 Α') ορίζεται: «... 3. ... ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 9 του ΠΔ 186/92 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ. 84 Α'), όπως τέθηκε με το άρθρο 3§4 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου ορίζεται: «... 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, **τα στοιχεία της συναλλαγής**, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο...».

Στη συνέχεια **στην § 11 του ίδιου άρθρου** ορίζεται: «**11.Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής** νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρητημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 16 του ΠΔ 186/92 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ. 84 Α'), όπως τέθηκε με το άρθρο 29§11 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 22-12-2006 ορίζεται: «§ 16.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

....γ) Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και στις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδευματία του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού ή τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου, **αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι πενήντα (50) ευρώ, εφόσον εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή απόδειξη λιανικής πώλησης**, κατά περίπτωση, υπό την προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού από τον αντισυμβαλλόμενο».

(Η §1 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι: Άρθρο 12. 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 επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας **εκδίδεται τιμολόγιο**).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 11 §5 του ΠΔ 186/92 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ορίζεται ότι: .. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ως παραλήπτης αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι»,

β) η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό, επίσης **αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας** του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.

Η παραπάνω περίπτωση β τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 Ν 2992/2002 και ισχύει από 20-3-2002 και μετά.

Επειδή στην §1 του άρθρου 11 ΠΔ. 186/92 ορίζεται ότι: 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 στην §1 & 3 του άρθρου 13 ΠΔ. 186/92 ορίζεται ότι: 1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.....

3.Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

Επειδή στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «.. όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο».

Επειδή στο άρθρο 5 § 6 περ. δ' του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: **6.Για τις γενικές παραβάσεις** λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1).

Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής: ...

δ) Σε περίπτωση **ελλιπούς περιγραφής του είδους** των αγαθών ή υπηρεσιών στα βιβλία ή στοιχεία, σε δύο (2).

Επειδή στο άρθρο 5 § 8 περ. α' του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: 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.....

Επειδή η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, 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 σχετική διάταξη του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής για μείωση αυτού, 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, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Επομένως, η επιβολή των προστίμων δεν επαφίεται 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 τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ.προέκυψαν παρατυπίες και παραλείψεις ως προς την τήρηση βιβλίων και στοιχείων. Συγκεκριμένα από την με ημερομηνία θεώρησης 3/4/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ (ΠΔ. 186/92) και ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012) τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ. προκύπτουν οι παρακάτω παραβάσεις:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΠΛΗ ΘΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	Μία (1) γενική παράβαση για ελλιπή περιγραφή του είδους στα δελτία αποστολής και τιμολόγια πώλησης κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 3§3, 11§5 και 12§11 ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§6 περ. δ' του Ν. 2523/97, όπως ισχύει με τον Ν. 3842/2010.	1	600,00*2 (συντ. βαρύτητας) = 1.200,00€
2	Πέντε (5) αυτοτελείς παραβάσεις για μη έκδοση πέντε (5) φορολογικών στοιχείων αξίας 750,00€, 675,00€, 825,00€, 875,00€ και 90,00€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 13§1, 3 ΠΔ. 186/1992 (ΚΒΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§8 περ. α' του Ν. 2523/97, όπως ισχύει με τον Ν. 3842/2010.	5	800,00*1*5= 4.000,00€

Τα δελτία αποστολής φέρουν ως μονάδα μέτρησης των αγαθών το χωρικό κυβικό μέτρο (ΧΚΜ), ενώ τα τιμολόγια πώλησης τον τόνο, με αποτέλεσμα να καθίσταται δυσχερής η μετατροπή από τη μία μονάδα μέτρησης στην άλλη, εφόσον η κάθε κατηγορία ξύλου έχει διαφορετικό ειδικό βάρος και κατ' επέκταση ο φορολογικός έλεγχος.

Ο ισχυρισμός εν προκειμένω του προσφεύγοντος περί πράξης καταχρηστικής των οργάνων της διοίκησης και περί νομικής πλημμέλειας και κατ' επέκταση ακυρωτέας της εκδοθείσης ΑΕΠ είναι ανυπόστατος, εφόσον η πλήρης περιγραφή του είδους αποτελεί υποχρέωση του φορολογουμένου σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επιπλέον για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης για τα αριθμ. των αριθμ. 894/15-1-2012, 905/25-5-2012, 911/8-9-2012, 914/22-9-2012, 919/14-10-2012 δελτία αποστολής **ύψους 3.215,00€**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα εν λόγω δελτία αποστολής εκδόθηκαν για την μεταφορά των εμπορευμάτων από δυσπρόσιτες περιοχές σε πιο ομαλά κοντινά εδάφη της ίδιας γεωγραφικής περιοχής για να είναι πιο εύκολη η πρόσβαση και η φόρτωση των αυτοκινήτων είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι ο προορισμός των εμπορευμάτων ήταν η πόλη των Ιωαννίνων, στην οποία η προσφεύγουσα δεν διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση (υποκατάστημα, αποθήκη κλπ.).

Συνεπώς οι απόψεις της Δ.Ο.Υ., όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2012- 31/12/2012

Πρόστιμο συνολικού ποσού: **5.200,00 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ 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 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).