



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

19/02/2015

Αριθμός απόφασης:

662

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 από 26/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, που έχει έδρα στο και εκπροσωπείται νόμιμα κατά της αρ./10-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 ή & 9 του ν 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ./10-11-2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 ή & 9 του ν 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 07/11/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 16/02/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 26/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./10-11-2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.640,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 10§5^α και 17§10^β του Π.Δ 186/92 του ΚΒΣ .

Η παράβαση αφορά πρόστιμο για μη καταχώρηση σε τρεις (3) περιπτώσεις τα στοιχεία των πελατών που διέμεναν σε τρία αντίστοιχα δωμάτια με ημερομηνία άφιξης την 13-07-2002 στο Μηχανογραφημένο βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας) που τηρούσε η προσφεύγουσα εταιρεία για την εκμετάλλευση του ξενοδοχείου.

Ειδικότερα το ανωτέρω πρόστιμο εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου, βάσει της από 31/10/2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., του υπαλλήλων της ίδιας Δ.Ο.Υ. ΤΕ/Δ' **κατ επανάληψη διαδικασίας** και με αναπόσπαστο τμήμα αυτής την από 20/02/2003 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας. Από την έκθεση αυτή προκύπτει ότι μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία «..... », τουριστικές & ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στο με Α.Φ.Μ από υπαλλήλους του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας στις 14/07/2002 , διαπιστώθηκε ότι σε τρία δωμάτια που διέμεναν πελάτες του ξενοδοχείου οι οποίοι είχαν αφιχθεί στις 13/07/2002 δεν ήταν καταχωρημένοι στο βιβλίο κίνησης πελατών .

Η Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου προέβη στην προαναφερθείσα **επανάληψη διαδικασίας** σε βάρος της πιο πάνω επιχείρησης, συνεπεία της με αριθμό/2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή της με αριθμό/30-12-2013 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα'), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/2003 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κασσάνδρας. Ο λόγος ακύρωσης της ως άνω απόφασης ήταν η μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και η αναπομπή της υπόθεσης στη διοίκηση προκειμένου να τηρηθεί η ως άνω διαδικασία.

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

1. Δεν τελέστηκε παράβαση αφού για τους πελάτες υπήρχε καταχώρηση της αναχώρησης και όχι της άφιξης. Συνεπώς δεν υπήρχε μη καταχώρηση αλλά πιθανόν πλημμελής καταχώρηση που δεν επιφέρει κύρωση.

2. Σύμφωνα με το καταργηθέν α. 84 ν. 2238/1994 (ήδη α. 35 Κώδικα φορολογικών διαδικασιών) το δικαίωμα του δημοσίου προς διενέργεια συμπληρωματικής ή αρχικής εγγραφής σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από την λήξη του έτους κατά το οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. η προσβαλλόμενη αφορά διαχειριστική περίοδο 2002 και ως εκ τούτου εκδόθηκε το έτος 2014 μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στη φορολογία εισοδήματος πενταετία.

3. Η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου, συνιστά, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του πιο πάνω άρθρου 78 του Συντάγματος, ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής.

4. Με το ν. 4093/2012 σε μια προσπάθεια εξορθολογισμού της φορολογικής νομοθεσίας καταργήθηκε ο ΚΒΣ και μεταξύ άλλων και τα πρόσθετα βιβλία με αποτέλεσμα να μην υπάρχει πλέον σχετική υποχρέωση και εν τέλει παράβαση.

5. Οι διατάξεις δυνάμει των οποίων απειλείται η επιβολή στην εταιρία με πρόστιμα φόρους και κυρώσεις είναι ανίσχυρες ως αντικείμενες στα άρθρα 4 παρ.5, 25 παρ 1, 28 παρ. 1 του Συντάγματος και άρθρα 6, 8 έως 11 της Ε.Σ.Δ.Α. και για το λόγο αυτό θα πρέπει να ακυρωθεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο, ως στερούμενο νομίμου ερείσματος.

Επειδή η εκδοθείσα με αριθ./10-11-2014 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 κοινοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 που ορίζουν ότι, αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης. Επισημαίνουμε μάλιστα, ότι η ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται κάθε φορά που ακυρώνεται για λόγους τυπικούς μία διοικητική πράξη, προκειμένου η διοίκηση να επαναλάβει τη διαδικασία χωρίς τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται θέμα εξάντλησης του σχετικού δικαιώματος της Διοίκησης.

Εν προκειμένω, η με αρ./10-11-2014 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 **κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 25/11/2014** δηλαδή μέσα στον προβλεπόμενο κατά τα ανωτέρω χρόνο μετά την υπ'αριθ./**30-12-2013 απόφαση** του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (.....' Τμήμα Μονομελές), με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αρ./2003 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κασσάνδρας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 περ. δ του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 , δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

Επειδή επιδόθηκε νόμιμα με συστημένη επιστολή όπως ορίζουν οι διατάξεις του Ν.4174/2013 το με αριθμό πρωτοκόλλου 19480/01-09-2014 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62§4 του Ν. 4174/13 , με συνημμένη την με αρ./2014 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1990 για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν με την από 20/02/2003 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 5^α Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ, των ελεγκτών του ΣΔΟΕ της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας και, ώστε η προσφεύγουσα να υποβάλλει εντός (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης τις απόψεις του για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Συνεπώς ορθώς από τη φορολογική αρχή συντάχθηκε έκθεση επανάληψης διαδικασίας και εκδόθηκε νέα πράξη απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια .

Επειδή απαράδεκτος είναι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λόγω κατάργησης του ΚΒΣ και μεταξύ άλλων και των πρόσθετων βιβλίων με το ν. 4093/2012 δεν υπάρχει πλέον παράβαση διότι σύμφωνα με το άρθρο 13 του νόμου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του νέου Κώδικα ισχύουν από 01/01/2013 και στην υπό κρίση υπόθεση η παράβαση αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 .

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.” Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος της είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης και συνεπώς και στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον 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 διάταξη του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/02/2003 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας καθώς και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/11/2014 επανάληψη διαδικασίας ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, 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 από 26-11-2014 και με αρ. πρωτ./11-12-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ κατά της με αρ./10-11-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002.

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

Πρόστιμο αρθ. 5 του Ν 2523/97 συνολικού ποσού 2.640,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. 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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).