



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 22.07.2014

Αριθμός 2256
απόφασης:

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9587340

ΦΑΞ : 210 9531321

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του,
ΑΦ.Μ με έδρα κατά : της με αριθμό ΑΕΠ ΚΒΣ
του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο
συνολικού ποσού 5.600,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 σύμφωνα με
τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και του αρθ.10 του Ν. 1809/1988 , λόγω

παράβασης των διατάξεων του άρθ. 2 παρ.1,13παρ.1,2 και 3, 18 παρ.3 και 19 παρ.1 β' του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ. και της οποίας ζητά την ακύρωση της η άλλως τον περιορισμό αυτής στο ελάχιστο το καταλογισθέν πρόστιμο

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση της υπαλλήλου

Επί της με αρθμ. ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦ.Μ , 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 αριθμό απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' ΛΑΡΙΣΣΑΣ με την οποία καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 5.600,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και του αρθ.10 του Ν. 1809/1988 ,.

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της υπ. Αριθμ. εντολής προληπτικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ της Περιφερειακής Διεύθυνσης Θεσσαλίας . Ο προληπτικός έλεγχος εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) που ακολούθησε διαπίστωσε την :

Μη έκδοση επτά (7) ΑΠΥ σε αντίστοιχους πελάτες -ασθενείς για παρεχόμενες ιατρικές γνωματεύσεις κατά παράβαση των διατάξεων του 2 παρ.1,13παρ.1,2 και 3, 18 παρ.3 και 19 παρ.1 β' του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ. Οι ανωτέρω παραβάσεις θεωρούνται αυτοτελείς και επισύρουν τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5&8 περ. η' του Ν. 2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1) , ως ισχύουν σήμερα. Κατ' επέκταση επιβλήθηκε σε βάρος της η υπ' αριθμό ΑΕΠ ΚΒΣ πρόστιμο ποσού 5.600,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2012 .

Κατά της ανωτέρω ΑΕΠ ο προσφεύγων κατέθεσε εμπρόθεσμα την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση της η άλλως τον περιορισμό αυτής στο ελάχιστο το καταλογισθέν πρόστιμο για τους εξής λόγους:

❖ **Μη τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης κλήσης προς ακρόαση.**

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή του κοινοποίησε το με αρ. ΥΣΕ και δεν του επιδόθηκε εγγράφως κλήση για ακρόαση, και το ουσιαστικό δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης δεν τηρήθηκε.

❖ **Αοριστία της Εκθεσης σχετικά με τις παραβάσεις για μη έκδοση ΑΠΥ**

Στην από έκθεση ελέγχου δεν προσδιορίζονται τα πραγματικά γεγονότα ήτοι 1) τι αφορούν οι ιατρικές υπηρεσίες 2) από πού προκύπτει ότι πράγματι παρασχέθησαν οι εν λόγω ιατρικές υπηρεσίες 3) ότι οι εν λόγω υπηρεσίες έλαβαν χώρα κατά την χρήση 2012.

❖ **Το μεγάλο ύψος του προστίμου συνιστά παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας**

Επειδή η φορολογική αρχή ακολούθησε την νόμιμη διαδικασία που προβλέπει ο νόμος, επέδωσε στον προσφεύγοντα στις την Κλήση Προς Ακρόαση με συνημμένο το υπ' αριθμ. Υ.Σ.Ε, στο οποίο αναλυτικά αναφέρονται τα είδη και ο αριθμός των διαπιστωμένων παραβάσεων στη χρήση 2012. Επιπρόσθετα αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων είχε λάβει γνώση των αποδιδόμενων σε αυτόν παραβάσεων, διότι κατέθεσε στο

Σ.Δ.Ο.Ε. Θεσσαλίας, Περιφερειακή Διεύθυνση Λάρισας, το με αριθμό πρωτ.
έγγραφο - απάντηση , παρέχοντας εξηγήσεις επί των παραβάσεων οι οποίες επρόκειτο να του
καταλογισθούν. Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται
ότι:«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 ελευθέριο 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 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 και 2 Π.Δ. 186/92:"

1.- Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και επί εταιρειών
ομορρυθμών, ετερορρυθμών, περιωρισμένης ευθύνης, ανωνύμων, καθώς και επί
συνεταιρισμών και επί λοιπών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού
προσώπου.

" Επί κοινοπραξίας επιτηδευματιών, κοινωνίας αστικού δικαίου και αστικής εταιρίας το
πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία
ευθύνεται απεριορίστα και στο σύνολο".

2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στην οποία
γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για
αυτή".

Εξάλλου σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1Π.Δ. 186/1992: " 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 συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης
ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση".

Επειδή η έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ , η οποία συνοδεύει την Α.Ε.Π και
συμπληρώνει αυτήν είναι πλήρως εμπεριστατωμένη και σε κανένα σημείο της δεν προκύπτει
ασάφεια ως προς τον τρόπο και τόπο του ελέγχου.. Συγκεκριμένα, το συνεργείο του ΣΔΟΕ
Θεσσαλίας προέβη στον έλεγχο, με στοιχεία που περιήλθαν στην ελεγκτική υπηρεσία από την
....., και τα οποία στοιχεία ουδόλως αμφισβητούνται από τον
προσφεύγοντα με την προσφυγή του .

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η καταλογιστική πράξη είναι πλημμελής καθώς
δεν συνοδεύεται από έκθεση ελέγχου θεωρημένη από τον αρμόδιο για την επιβολή του προστίμου

προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. δεν ευσταθεί, καθώς με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9Α παρ. 3 του Ν. 2523/1997, προβλέπεται ότι: «Η έκθεση ελέγχου και η πράξη επιβολής προστίμου υπογράφονται από όλα τα όργανα που διενεργούν τον έλεγχο και σε αυτές γίνεται περιγραφή της παράβασης, αναγράφεται η διάταξη που παραβιάστηκε και το πρόστιμο του άρθρου 5 που επιβάλλεται. Αν ο έλεγχος διενεργείται από όργανα του Σ.Δ.Ο.Ε. η έκθεση ελέγχου και η πράξη επιβολής προστίμου κοινοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.». Εξάλλου στο άρθρο 66 του Ν. 2238/1994 προβλέπονται τα εξής: «.....10.Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.

.....13. Τα δικαιώματα του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου αυτού ενασκούνται παράλληλα και από τους Γενικούς Διευθυντές Φορολογίας, Επιθεώρησης και Ελέγχων, καθώς και από τους προϊσταμένους του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.». Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι δεν συνοδεύονται από την απαραίτητη έκθεση ελέγχου πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες σε πέντε εκ των επτά πελατών - ασθενών παρασχεθήκαν σε προηγούμενο έτος, δεν μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι οι ίδιοι ασθενείς, δεν προσήλθαν για ιατρική επίσκεψη ένα έτος ή δύο έτη αργότερα, ήτοι το έτος 2012, όποτε και κατά το χρόνο αυτό δεν εκδόθηκε το προσήκον φορολογικό στοιχείο για την παρασχεθείσα ιατρική γνωμάτευση.

Επειδή για τους δύο εκ των ως άνω πελάτες- ασθενείς, ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει ΑΠΥ για την παρασχεθείσα υπηρεσία, ούτε επικαλείται κάποιο λόγο που εκ των ισχυουσών διατάξεων τον απαλλάσσει από την υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ, και συνακόλουθα ακυρότητας της απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. ως προς τη μη έκδοση αποδείξεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 του Ν. 2523/97 προβλέπεται : « 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.....». Συνεπώς η Δ.Ο.Υ. ορθά υπολόγισε το πρόστιμο χρησιμοποιώντας τους ορθούς συντελεστές βαρύτητας και τις βάσεις υπολογισμού του προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη , φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας όπως προβλέπεται από το άρθρο 25 του Συντάγματος είναι αβάσιμος, διότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου προβλέπεται ευθέως στο νόμο (άρθρο 5 του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/92 και Ν.23523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.

Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣΤΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτός 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».

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση των παραβάσεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε.ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ , με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία αφού εκθέτει σ` αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ ΛΑΡΙΣΣΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Πρόστιμο αρθ. 5 Ν. 2523/1997 : Χρήση 1/1-31/12/2012 800,00X7X1= 5.600,00 €

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστηρίξης**

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).