



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

28-02-2014

Αριθμός απόφασης: **406**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδόςκατά :

α) της αριθ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2009 και

β) της αριθ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2010,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Την αριθ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01- - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24-10-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
- β) Την αριθ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01- - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24-10-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την απόεισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση :

α) Της υπ' αριθ.Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 10.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- - 31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §§1, 9,10,11 και 18 § 9 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97. Οι παραβάσεις αφορούν την λήψη τεσσάρων (4) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 €.

β) Της υπ' αριθ.Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 15.700,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- - 31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §§1, 9,10,11 και 18 § 9 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97. Οι παραβάσεις αφορούν την λήψη επτά (7) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 15.700,00 €.

Επειδή, από την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 προκύπτει ότι για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου εφαρμόζονται οι ευνοϊκότερες ρυθμίσεις εφόσον αυτές οι παραβάσεις διαπράττονται μετά από το χρόνο δημοσίευσης του ως άνω νόμου ήτοι από 26/7/2013 και μετά.

Επιπλέον από την παράγραφο 4 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 όπως ίσχυε προκύπτει ότι στα πλαίσια των μεταβατικών διατάξεων το ευνοϊκότερο καθεστώς μπορεί να εφαρμοστεί και επί παραβάσεων που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης του ανωτέρω νόμου (26/7/2013) εφόσον όμως το νέο καθεστώς επιλεγεί από τον υπόχρεο για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου. Ειδικότερα στο πρώτο εδάφιο της §4 του άρθρου 66 Ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής : «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 54 του Κώδικα

επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής

προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων....»

Περαιτέρω, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 της ΠΟΛ 1210/6.9.2013 αναφέρεται ότι :

«..Επίσης, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευσή του Κ.Φ.Δ., δηλαδή οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι και τις 25.7.2013...»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι δηλαδή για τις προσβαλλόμενες πράξεις, εφαρμόστηκαν από την φορολογική αρχή οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 ενώ αυτός είχε ήδη καταργηθεί από της δημοσίευσής του Ν. 4174/2013 (26-07-2013), πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, αφενός επειδή οι καταλογιζόμενες παραβάσεις διαπράχθηκαν πριν από τις 26-7-2013 και κατά συνέπεια εμπίπτουν στην παράγραφο 10 του άρθρου 5 ν.2523/1997 και αφετέρου, διότι δεν επιλέχθηκε από το φορολογούμενο το ευνοϊκότερο καθεστώς σύμφωνα με όσα ορίζονται στην 4 του άρθρου 66 ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 περίπτωση α΄ της ΠΟΛ 1074/9.4.2008 «Ακρόαση επιτηδευματιών πριν την έκδοση σε βάρος τους απόφασης επιβολής προστίμου..» προβλέπεται ότι η κλήση του άρθρου 6 ν.2690/1999 επιδίδεται μετά το τέλος του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή την 9-9-2013 η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την από 6-8-2013 «κλήση προς ακρόαση» του άρθρου 6 ν.2690/1999, με συνημμένο το με αρ./2013 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, με επίδοση αυτής στον ίδιο με την οποία γνωστοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οι διαπιστωθείσες παραβάσεις ΚΒΣ λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2009 & 2010 και του ζητούσε να εκφράσει γραπτώς ή προφορικώς τις απόψεις του εντός δέκα (10) ημερών από την επομένη της επίδοσης. Στην παραπάνω κλήση ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι δηλαδή υπήρξε παραβίαση από την φορολογική αρχή του οικείου ουσιώδους τύπου που αφορά το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης διότι η προσφεύγουσα εκλήθη από την ανωτέρω αρχή σε ακρόαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, πριν την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) « Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού. Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.»

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος που πραγματοποίησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος με βάση τον οποίο εκδόθηκε η απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αφορούσε εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και δεν ήταν τακτικός έλεγχος.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι δηλαδή υπήρξε παραβίαση από την φορολογική αρχή του νομικού πλαισίου του Σημειώματος Ελέγχου διότι η ανωτέρω αρχή δεν επέδωσε στην προσφεύγουσα μετά το πέρας του ελέγχου, Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου της διάταξης της παραγράφου 7 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992, (Κ.Β.Σ.) πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, 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 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, 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 απόσυνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, και στα συνημμένα σε αυτήν έγγραφα και συγκεκριμένα : α) στο με αριθ. πρωτ.Πληροφοριακό Δελτίο της Περιφερειακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε., β) στο με αριθ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές πλήρως αιτιολογημένες και αποδεικνύουν με σαφήνεια την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων στις χρήσεις 2009 και 2010 ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί αναιτιολόγητης κρίσης εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από την φορολογική αρχή είναι αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του – Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των προσβαλλόμενων από αυτήν πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

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

ΧΡΗΣΗ 2009

Πρόστιμο συνολικού ποσού : **10.000,00 €**

Άρθρο 5 § 10 περ. β΄ Ν. 2523/1997 : Λήψη τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 € X 2X 50% = **10.000,00€**.

ΧΡΗΣΗ 2010

Πρόστιμο συνολικού ποσού : **15.700,00 €**

Άρθρο 5 § 10 περ. β΄ Ν. 2523/1997 : Λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής καθαρής αξίας 15.700,00 € X 2X 50% = **15.700,00 €** .

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).