



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 25-11-2016

Αριθμός απόφασης: 1418

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 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΄ 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

4. Την υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας «.....», 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 με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους **1.000,00€**, καθώς σε επιτόπιο προληπτικό έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, δυνάμει της υπ' αρ. εντολής ελέγχου στις, διαπιστώθηκε ότι αυτή δεν εξέδωσε σε δύο περιπτώσεις, φορολογικό στοιχείο για διακίνηση και πώληση μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων συνολικής αξίας 32,75€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 4093/2012 και της παραγράφου 8 της ΠΟΛ 1023/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. θ. και §2 περ. δ του Ν. 4174/13, όπως ίσχυε το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Αναφορικά με το ιστορικό του διενεργηθέντος ελέγχου, από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα εξής: Συνεργείο ελέγχου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, στα πλαίσια προληπτικού ελέγχου που διενήργησε στιςσε κλειστό φορτηγάκι ιδιωτικής χρήσης με αριθμ. κυκλοφορίας, στην οδό διαπίστωσε ότι, είχε ξεφορτώσει -παραδώσει εμπορεύματα στην επιχείρηση «.....». Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, υπάλληλος της επιχείρησης που είχε παραλάβει τα εμπορεύματα, επέδειξε στον φορολογικό έλεγχο τα σχετικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.

- Δ.Α.), που αφορούσαν τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη σε αντιπαραβολή των παραστατικών και των εμπορευμάτων, αποδεχόμενος τέσσερα από τα έξι προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία και απορρίπτοντας τα δύο (τα υπ' αριθ.) με το αιτιολογικό ότι είχαν εκδοθεί σε ημερομηνία προγενέστερη του έλεγχου και συγκεκριμένα στις, χωρίς την ύπαρξη αιτιολογίας για την καθυστέρηση της μεταφοράς των εμπορευμάτων ή της αναγραφής προγενέστερης ημερομηνίας. Τα πωληθέντα είδη και η αξία των εμπορευμάτων, για τα οποία ο έλεγχος δεν απεδέχθη τα προσκομισθέντα στοιχεία και επέβαλε την παράβαση της μη έκδοσης στοιχείου για διακίνηση και πώληση μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων περιγράφονται ακολούθως:

<u>Α/Α</u>	<u>ΠΕΡΙΦΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ</u>	<u>ΠΟΣΟΤΗΤΑ</u>	<u>ΤΙΜΗ</u> <u>ΜΟΝΑΔΟΣ</u>	<u>ΦΠΑ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΗ</u> <u>ΑΞΙΑ</u>
1		5	3,75€	2,44€	21,19€
2		10	0,94€	2,16€	11,56€
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ				32,75€

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

Α. Η πληττόμενη πράξη στερείται νόμιμης βάσης. Με την αναφορά στην καταργημένη διάταξη του άρθρου 5 του Ν. 2523/97, με την παράλληλη κατάργηση της διάταξης του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. με τον Ν. 4337/15 και η, υπό την περιγραφή της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, απόφαση επιβολής προστίμου, υφίσταται απόλυτη απροσδιοριστία του νομικού πλαισίου έκδοσης της πληττόμενης πράξης και του νομικού ερείσματος, καθιστώντας την παράνομη και ακυρωτέα.

Β. Δεν συντρέχει παράβαση της παραγράφου 8 της ΠΟΛ 1023/2014 και πάντως δεν αιτιολογείται συννόμως. Από καμία διάταξη της κείμενης νομοθεσίας δεν προκύπτει ότι θα πρέπει να αιτιολογείται ειδικώς η καθυστέρηση της μεταφοράς. Από την διάταξη της §8 της ΠΟΛ 1023/2014 δεν προκύπτει ότι το στοιχείο που συνοδεύει τα εμπορεύματα δεν μπορεί να εκδοθεί σε προγενέστερο χρόνο.

Γ. Το καταλογισθέν πρόστιμο παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας. Για την υποτιθέμενη απόκρυψη συναλλαγής ύψους 32,75€ επιβάλλεται δυσανάλογο πρόστιμο 1.000 Ευρώ. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται τις υπ' αρ. 3768/08 και 3370/08 αποφάσεις του ΣτΕ.

Ως προς τους ισχυρισμούς ότι η πληττόμενη πράξη στερείται νόμιμης βάσης και ότι δεν συντρέχει παράβαση της παραγράφου 8 της ΠΟΛ 1023/2014.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης: «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν 4093/2012 (ΚΦΑΣ - Παρ. Ε, Υποπαράγραφος Ε1) όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§19 του ν 4093/2012 (ΚΦΑΣ - Παρ. Ε, Υποπαράγραφος Ε1) όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014: «19. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση».
- **Επειδή**, με την ΠΟΛ 1286/31-12-2013 ορίστηκαν οι κατάλληλες δικλείδες για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση. Συγκεκριμένα, στην εν λόγω απόφαση αναφέρονται τα ακόλουθα: « Για την αποστολή, την παράδοση ή τη διακίνηση αποθεμάτων, με σκοπό την πώληση, απευθείας ή μέσω τρίτου, εφόσον δεν εκδίδονται άμεσα με την αποστολή, την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων **φορολογικά στοιχεία αξίας**, που συνοδεύουν τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους, **συντάσσεται από τον εκδότη του στοιχείου αξίας δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων με περιεχόμενο** τα δεδομένα των παραγράφων 9, 10 και 11 του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ. ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1), πλην της τιμής μονάδας, της αξίας και του Φ.Π.Α. των αποθεμάτων. Το ανωτέρω δικαιολογητικό συντάσσεται για την παραλαβή αποθεμάτων από τον αγοραστή (υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών) αυτών, εφόσον δεν παραδίδεται σ' αυτόν, κατά την

παραλαβή τους, τιμολόγιο του προμηθευτή αυτών ή αντίτυπο του δικαιολογητικού εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων ή δεν εκδίδεται άμεσα με την παραλαβή τους τίτλος κτήσης του άρθρου 5 παράγραφος 6 του Κ.Φ.Α.Σ..

2. Το ανωτέρω δικαιολογητικό συντάσσεται κατά το χρόνο της αποστολής ή της παράδοσης ή της παραλαβής ή της διακίνησης, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και του αγοραστή, πλην των ιδιωτών, των αποθεμάτων. Εφόσον, με κατάλληλες δικλείδες, διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος σύνταξης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης, καθώς και το περιεχόμενο αυτού, το ανωτέρω δικαιολογητικό μπορεί να βρίσκεται σε άυλη μορφή».

Επειδή, στην παράγραφο 8 της ΠΟΛ 1023/2014 μεταξύ άλλων ορίζονται τα εξής:

8.1. Υπόχρεοι

Υπόχρεοι σε έκδοση του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είναι:

α) Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

β)

γ)

8.2. Περιπτώσεις έκδοσης.

Το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται από τα προαναφερόμενα πρόσωπα στις εξής περιπτώσεις:

α) Σε κάθε περίπτωση παράδοσης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, ανεξάρτητα εάν γίνει φυσική διακίνηση ή όχι αυτών και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα κατά την παράδοση τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κατά περίπτωση.

β)

.....

8.4. Περιεχόμενο.

Στο περιεχόμενο του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, αναφέρονται τα δεδομένα του τιμολογίου των παραγράφων 9, 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., πλην της τιμής μονάδας, της αξίας και του Φ.Π.Α. των αποθεμάτων. Επισημαίνεται ότι, από τα δεδομένα της παραγράφου 9 του άρθρου 6, δεν αναγράφονται οι ενδείξεις του δευτέρου εδαφίου αυτής (απαλλαγή από Φ.Π.Α. κ.λπ.). Σημειώνεται ότι, σε σχέση με το δελτίο αποστολής στο έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων δεν αναγράφεται, μεταξύ άλλων, η ώρα παράδοσης ή αποστολής, ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού κ.λ.π.

8.5. Χρόνος έκδοσης.

Το ανωτέρω έγγραφο συντάσσεται, κατά το χρόνο της αποστολής ή της παραλαβής ή της διακίνησης των αποθεμάτων, όταν υφίσταται διακίνηση αυτών, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και του αγοραστή, πλην των ιδιωτών, των αποθεμάτων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§9 του ν 4093/2012 (ΚΦΑΣ - Παρ. Ε, Υποπαράγραφος Ε1) όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014 «9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής».
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τη διαπίστωση της παράβασης: « 1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) ...,β) ...,γ) ..., δ) ..., ε) ..., στ) .., ζ) η) θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.»
Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του ως άνω άρθρου, όπως ίσχυε κατά τη διαπίστωση της παράβασης: « 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) β) ..., γ) ... ,δ) «πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β`, γ`, δ`, στ` και θ` της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων» , σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα ε).....
- **Επειδή**, η ως άνω περ. θ. της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 καταργήθηκε με την παρ. 3β του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος δε της σχετικής διάταξης σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίστηκε η 17-10-2015.
- **Επειδή**, 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. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005,103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις, ορθώς ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία αφορούσαν την επίμαχη συναλλαγή, και επέβαλε την παράβαση της μη έκδοσης εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, καθώς αυτά είχαν εκδοθεί σε χρόνο προγενέστερο αυτής και συγκεκριμένα την προηγούμενη ημέρα, χωρίς να αιτιολογείται η καθυστέρηση της μεταφοράς και παράδοσης των εμπορευμάτων ή η αναγραφή

της προγενέστερης ημερομηνίας. Με την ΠΟΛ 1023/2014 άλλωστε ρητώς ορίζεται ο χρόνος έκδοσης-σύνταξης του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων ως ο χρόνος της αποστολής των εμπορευμάτων, μη επιδέχοντας οποιαδήποτε διασταλτική ερμηνεία εκ μέρους της φορολογικής αρχής.

- **Επειδή**, ορθώς εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση η περίπτωση θ του άρθρου 54§1 του ν. 4174/2013, καθώς ως χρόνος για την επιβολή του προστίμου θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του, ήτοι η, χρονική στιγμή κατά την οποία η εν λόγω διάταξη βρίσκονταν σε ισχύ (καθώς καταργήθηκε μεταγενέστερα με τον Ν. 4337/2015, και συγκεκριμένα στις 17/10/2015).
- **Επειδή**, ωστόσο η φορολογική αρχή μη νόμιμα επέβαλε την παράβαση της μη έκδοσης εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων σε δύο περιπτώσεις (αντί σε μία), καθώς **η συναλλαγή ήταν μία, συντελέστηκε την ίδια χρονική στιγμή και αφορούσε τον ίδιο πελάτη**. Το γεγονός ότι τα πωληθέντα είδη ήταν δύο δεν επαρκεί στο να θεωρηθεί ότι πρόκειται για δύο διαφορετικές συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ύπαρξης νόμιμης βάσης γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς το ύψος του προστίμου, το οποίο μη νόμιμα προσδιορίστηκε από την φορολογική διοίκηση στα 1.000€ αντί του ορθού 500,00€.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί ανυπαρξίας της παράβασης αυτός κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι το καταλογισθέν πρόστιμο παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας

- **Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.
- **Επειδή**, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, 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).

- **Επειδή**, η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, δεν μπορεί να τεθεί.
- **Επειδή**, δεν δύναται να ληφθούν υπόψη οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα επιχείρηση αποφάσεις του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές τους ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την εν μέρει αποδοχή της υπ' αρ.της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της υπ' αρ.Απόφασης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/13 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης ως προς το ύψος του προστίμου.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ– ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Φορολογικό έτος 01/01/2014-31/12/2014

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013	500,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

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.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση :

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).