



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 11.9.18

Αριθμός απόφασης: 3999

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18.4.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα ατομικής επιχείρησης στην οδό, κατά της με αριθμό/5.3.18 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καθώς και την από 5.3.18 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

5. Την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18.4.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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./5.3.18 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,

επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 του ν. 4174/2013, λόγω ανακριβούς έκδοσης πέντε (5) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για συνολική αξία 39,78 €, κατά παράβαση των διατάξεων 54§1 του ως άνω νόμου.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 5.3.18 έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με την οποία, κατά τη διενέργεια ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (με αντικείμενο εργασιών τις ιατρικές υπηρεσίες ιατρικής βιοπαθολογίας/ μικροβιολογίας, υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος) στις 15.1.2018, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε πέντε περιπτώσεις εξετάσεων, στις οποίες ο προσφεύγων εξέδωσε για το ποσό που έλαβε από τους ασφαλισμένους του ΕΟΠΥΥ ως συμμετοχή τους στο κόστος των εξετάσεων τις με αρ.,, &/12.1.18 μηδενικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με την ένδειξη 'ΔΩΡΕΑΝ', καθώς σύμφωνα με τον προσφεύγοντα η συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών ήταν δωρεάν, για λόγους κοινωνικοοικονομικούς και οικογενειακούς. Δεδομένου όμως ότι η αξία των συγκεκριμένων υπηρεσιών εξετάσεων είναι προκαθορισμένη βάσει των παραπεμπτικών του ΕΟΠΥΥ, με συγκεκριμένο ποσοστά απαιτητά από τον ΕΟΠΥΥ και από τους ασφαλισμένους, δεν είναι δυνατή η παροχή της υπηρεσίας από τον ιατρό δωρεάν αλλά η παροχή έκπτωσης, και συνεπώς, στις συγκεκριμένες περιπτώσεις απαιτείται η έκδοση πιστωτικών στοιχείων λιανικής παροχής υπηρεσιών, και όχι μηδενικών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (δωρεάν).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ ισχυριζόμενος ότι λόγω αδυναμίας των ασφαλισμένων πληρωμής της συμμετοχής τους στις εξετάσεις τις παρείχε κατά το μέρος τους δωρεάν και συνεπώς ορθώς εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με την ένδειξη 'ΔΩΡΕΑΝ'. Η αξία δε των εν λόγω περιπτώσεων επί των εσόδων του είναι μικρότερη του 0,5%, και δεν υφίσταται φοροδιαφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§5 του ν. Ν. 4308/2014: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.
4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.
5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.
6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.
7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 11 παρ.1 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2... 3... 4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6... 7...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13§1 του ν.4308/2014 «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «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: ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε και ιστ της παραγράφου 1,

Επειδή σύμφωνα με την από 5.3.18 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, κατά τη διενέργεια ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (με αντικείμενο εργασιών τις ιατρικές υπηρεσίες ιατρικής βιοπαθολογίας/ μικροβιολογίας, υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος) στις 15.1.2018, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε πέντε περιπτώσεις εξετάσεων, στις οποίες ο προσφεύγων εξέδωσε για το ποσό που έλαβε από τους ασφαλισμένους του ΕΟΠΥΥ ως συμμετοχή τους στο κόστος των εξετάσεων τις με αρ.,,, &/12.1.18 μηδενικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με την ένδειξη 'ΔΩΡΕΑΝ', καθώς σύμφωνα με τον προσφεύγοντα η συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών ήταν δωρεάν, για λόγους κοινωνικοοικονομικούς και οικογενειακούς.

Επειδή με καμία διάταξη του ν. 4308/2014 δεν τίθεται ρητή απαγόρευση για την έκδοση μηδενικών φορολογικών στοιχείων συναλλαγών (δωρεάν). Σε κάθε περίπτωση, με τις διατάξεις του ως άνω νόμου ορίζεται ότι η επιχείρηση οφείλει να τηρεί και να εκδίδει τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) για κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα, με την υποχρέωση τα παραστατικά αυτά να αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση/ τεκμηρίωση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.

Επειδή ο έλεγχος δεν ισχυρίζεται ούτε απέδειξε ότι εισπράχθηκε αμοιβή για τις εν λόγω συναλλαγές, οι δε δωρεάν αποδείξεις είχαν εκδοθεί πριν τη διενέργεια του ελέγχου.

Επειδή με την έκδοση πιστωτικών αποδείξεων λιανικής, που σύμφωνα με τον έλεγχο όφειλε να είχε εκδώσει ο προσφεύγων, δεν αλλάζει το λογιστικό αποτέλεσμα, αλλά παραμένει μηδενικό.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικουμένου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγονται δε από τη δράση της

Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της αναλογικότητας, της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (Σπηλιωτόπουλος Ε., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 95-97).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δε θεμελιώνεται η καταλογισθείσα παράβαση της ανακριβούς έκδοσης λογιστικών αρχείων (παραστατικών) της περ. ιε' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, και ως εκ τούτου, το υπό κρίση πρόστιμο πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **18.4.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Φορολογική Περίοδος 1.1.2018-31.12.2018

Πρόστιμο της παρ. 2ξη' του άρθρου 54 του ν.4174/2013 **0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.