



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 573

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 11.12.2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 6227

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 12.07.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '..... του', με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./...../...../2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12.07.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της “..... του”, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ’ αριθ./...../...../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 5.708,85 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6, 7, και 14 του Ν. 4093/2012 περί Κ.Φ.Α.Σ., που επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. στ’ του Ν. 4337/2015, κυρώσεις.

Η παράβαση αφορά την ανακριβή έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου (απόδειξη λιανικών συναλλαγών) για πώληση πάγιου εξοπλισμού την 27.11.2014 καθαρής αξίας 22.835,38€ πλέον φπα 5.252,14 €.

Αιτία ελέγχου απετέλεσαν τα με αριθμ. πρωτ./2016 και/2016 (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ/2016 &/2016) έγγραφα του Πταισματοδικείου Χανίων, καθώς και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2016 ΕΜΠ (αριθ., πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ/2016) έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Σύμφωνα δε με τα έγγραφα αυτά, το Πταισματοδικείο Χανίων, ενημερώνει τη Δ.Ο.Υ. περί ύπαρξης της υπ’ αριθμ. Ζ/..... προκαταρκτικής δικογραφίας και της από 22.08.2016 παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Πλημ/κών Χανίων για την προσφεύγουσα, ιδιοκτήτρια καφετέριας – ψυχαγωγικού πάρκου που εδρεύει στη, και ζητά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην επιχείρησή της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. τα βιβλία και στοιχεία του εμπόρου έχουν πλήρη αποδεικτική δύναμη έναντι παντός τρίτου. Επομένως οι εγγραφές στο μητρώο παγίων της επιχείρησης, από τη στιγμή που το τηρούσα, πρέπει να γίνουν αποδεκτές από την υπηρεσία σας καθώς δεν αμφισβητήθηκε η πράγματι ορθή τήρησή τους.
2. η ουσιαστική αθασιμότητα έγκειται στο γεγονός, ότι κατά τη μεταβίβαση των παγίων με την έκδοση ΑΛΠ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ προσδιόρισε και έλεγξε την αξία τους και υπέγραψε σχετικά ο αρμόδιος υπάλληλος του φπα και κατόπιν ο προϊστάμενος. Δεν μπορεί να επανέρχεται η υπηρεσία σας ενώ δεν προέκυψε κάποιο νεότερο στοιχείο, αντίθετο με τον προγενέστερο έλεγχο.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα την 08.12.2014 έκανε οριστική διακοπή των εργασιών της επιχείρησής της, και το ακίνητο, όπου ήταν η έδρα της δραστηριότητας στη, ήταν ιδιοκτησία του συζύγου της κ. του με ΑΦΜ και αριθμό παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, είχε δοθεί για εκμίσθωση ως επαγγελματική στέγη στην επιχείρηση - ΟΕ με ΑΦΜ, μετά την ημερομηνία διακοπής, και με ημερομηνία έναρξης της νέας επιχείρησης την 18.12.2014

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/200, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) β) γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1006/31.12.2013 Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)/Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης/Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

Άρθρο 8 Δήλωση Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

1. Τα φυσικά πρόσωπα της παρούσας, υποχρεούνται, να υποβάλλουν, εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση της δραστηριότητάς τους, το έντυπο Μ4 «Δήλωση Διακοπής Εργασιών»....
3. Πριν την καταχώρηση της δήλωσης στο μηχανογραφικό σύστημα, ακυρώνονται υποχρεωτικά τα θεωρημένα φορολογικά στοιχεία, η θεώρηση των οποίων, διενεργήθηκε από το χρόνο παραγωγικής λειτουργίας του σχετικού υποσυστήματος TAXIS, σε κάθε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και υποβάλλεται από το φορολογούμενο υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/1986, με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του, με την οποία δηλώνεται ότι, δεν υφίστανται αποθέματα της επιχείρησης, πάγια ή εμπορεύσιμα, χρηματικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις.
4. Η διακοπή της επιχείρησης, ολοκληρώνεται, ανεξάρτητα της ύπαρξης βεβαιωμένων χρεών ή της μη εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων.
5. Με την καταχώρηση της δήλωσης αυτής στο υποσύστημα Μητρώου ολοκληρώνεται η διαδικασία διακοπής της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Άρθρο 10 Λοιπές διατάξεις

5. Σε περίπτωση που, κατά την υποβολή των δηλώσεων των άρθρων 3, 4, 7 και 8 διαπιστώνεται ότι, θίγονται θέματα, η επίλυση των οποίων εξαρτάται από την εκτίμηση πραγματικών περιστατικών, αντιμετωπίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση στα πλαίσια άσκησης των ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 10. Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο

4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός δέκα (10) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και με τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ 1006/2014, η οποία ίσχυε κατά το χρόνο διακοπής των εργασιών της προσφεύγουσας, ουδεμία υποχρέωση υφίστατο ως προς τη προσκόμιση βιβλίων, στοιχείων κλπ, για τη διαδικασία διακοπής των εργασιών. Αυτό δε, δύναται να συμβεί μόνο κατ' εφαρμογή της παρ. 5 του άρθρου 10 της ως άνω ΠΟΛ, με την έκδοση εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 και με αριθμό ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 02.04.2014 εγκύκλιο.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει, ότι, εντολή ελέγχου κατά το χρόνο διακοπής των εργασιών της προσφεύγουσας δεν υπήρξε. Η φορολογική διοίκηση, σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, προέβη στην εμπρόθεσμη διακοπή εργασιών της λειτουργούσας επιχείρησης με υπογραφή και μόνο από τα επί μέρους τμήματα (φορολογίας εισοδήματος, φπα, αυτοκινήτων, Κ.Β.Σ. και μητρώου), ως προς τη διαπίστωση της τήρησης υποχρέωσης υποβολής όλων των δηλώσεων, της έκδοσης παραστατικών για την πώληση των παγίων και της Υπεύθυνης Δήλωσης ν. 1599/86 περί κατοχής αποθεμάτων και παγίων. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν προέβη στην εκτίμηση των παγίων στοιχείων της προσφεύγουσας κατά το χρόνο διακοπής, γιατί κάτι τέτοιο δεν προέβλεπαν οι ισχύουσες διατάξεις. Ο αρμόδιος δε, υπάλληλος του τμήματος φπα, περιορίστηκε στην διαπίστωση της τήρησης όσων προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, ήτοι, την υποβολή των δηλώσεων, της έκδοσης παραστατικών για την πώληση των παγίων και της υπεύθυνης δήλωσης ν. 1599/86 περί κατοχής ή μη αποθεμάτων και παγίων, και μόνο.

Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν, και απορρίπτονται ως νόμω και αιτία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1046/07.04.2016 Παροχή πληροφοριών ως προς τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου (αυτοψία)

Επιπρόσθετα, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δύναται να προβαίνει σε επιτόπιο έλεγχο (αυτοψία), όταν υπάρχουν πληροφορίες ή κάθε είδους επιβαρυντικά στοιχεία (π.χ ανάμειξη του νόμιμου εκπροσώπου του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σε υποθέσεις φοροδιαφυγής κ.λπ), υπόνοιες λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της κάθε υπόθεσης, και σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση κρίνει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις διενέργειας επιτόπιου ελέγχου (αυτοψία) προκειμένου να διαπιστωθεί, ακόμα και σε μεταγενέστερο χρόνο, η ακρίβεια των δηλωθέντων στοιχείων, η ύπαρξη της επιχείρησης στη συγκεκριμένη έδρα, καθώς και αν έχουν επέλθει μεταβολές στα δεδομένα της επιχείρησης που δεν έχουν καταχωρηθεί στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS επειδή οι φορολογούμενοι δεν υπέβαλλαν, ως όφειλαν, τις σχετικές δηλώσεις στον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ.

Επιπλέον, η διενέργεια επιτόπιου ελέγχου (αυτοψία) σε μεταγενέστερο χρόνο, θα διενεργείται, για τα πρόσωπα του [άρθρου 3](#) του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) (ΦΕΚ 170 Α), κατόπιν κεντρικής στόχευσης, βάσει κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 22 του Κανονισμού (Ε.Ε.) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010, περί διασφάλισης εύλογου επιπέδου ασφάλειας όσον αφορά την πληρότητα και την αξιοπιστία των πληροφοριών που διατίθενται μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος που προβλέπεται στο άρθρο 17 του ιδίου Κανονισμού (Μητρώο Συστήματος V.I.E.S).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1178/11.8.2015 Τροποποίηση και συμπλήρωση της ΠΟΛ 1006/31-12-2013 (ΦΕΚ 19 Β'/2014), απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)/ Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης/Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας»

θ) Το άρθρο 10 αντικαθίσταται ως εξής:

6. Σε περίπτωση που, κατά την υποβολή των δηλώσεων της παρούσας διαπιστώνεται ότι, θίγονται θέματα, η επίλυση των οποίων εξαρτάται από την εκτίμηση πραγματικών περιστατικών, αντιμετωπίζονται, μετά από έγκριση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια άσκησης των ελεγκτικών του αρμοδιοτήτων.

II. Κατά τα λοιπά ισχύει η αριθ. [ΠΟΛ.1006/31.12.2013](#) (ΦΕΚ 19 Β'/2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή, στην αρμόδια φορολογική αρχή, υπήρχαν τα προαναφερόμενα έγγραφα του Πταισματοδικείου Χανίων καθώς και της Δ/σης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, και σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εγκυκλίους, ορθώς εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου σε συνέχεια της υπ' αριθμ./2016 εντολής προληπτικού ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος και να γίνει αυτοψία στο ακίνητο που στεγαζόταν η επιχείρηση της προσφεύγουσας, και να διαπιστωθεί ότι, έχει γίνει οριστική διακοπή των εργασιών, και πως στο ακίνητο λειτουργεί νέα επιχείρηση με την επωνυμία - ΟΕ με ΑΦΜ και διακριτικό τίτλο «.....» και με το ίδιο αντικείμενο εργασιών.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ 222/Α/12-11-2012), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

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 ελεύθεριο 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.

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε

στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Άρθρο 4 Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων.

1.Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

16.Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:

α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

19.Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

Άρθρο 7 Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

1.Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

3.Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α..

Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφα.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1004/4.1.2013 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ

Παράγραφος 16. Τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων και βιβλίου απογραφών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο πιο πάνω υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, υποχρεούται να τηρεί:

α) Βιβλίο εσόδων-εξόδων

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από τη πώληση αγαθών ξεπέρασαν το όριο του ποσού 150.000 ευρώ.....

Παράγραφος 19. Καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Η καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων ή σε καταστάσεις των δεδομένων που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής και αφορούν τα πάγια, γίνεται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων μέχρι τη προθεσμία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Άρθρο 7 Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καθιερώνεται ο ενιαίος τίτλος «Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών» για τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο κοινό (φυσικά πρόσωπα) και ειδικότερα:

Παράγραφος 1. Περιπτώσεις έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οριοθετούνται οι περιπτώσεις που εκδίδεται απόδειξη λιανικής από τους υπόχρεους του Κ.Φ.Α.Σ., ήτοι στις περιπτώσεις που είτε πωλούνται αγαθά για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, είτε παρέχονται υπηρεσίες, σε φυσικά πρόσωπα (κοινό) για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, καθώς επίσης και στην περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντων αγαθών.

Παράγραφοι 2 και 3.Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής συναλλαγής και απόδειξης επιστροφής λιανικής συναλλαγής.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Επειδή, πάγια είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

Επειδή, βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του. Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε κάθε μία χρήση. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 § 2 του Π.Δ. 299/2003 (ΦΕΚ 255^Α/04-11-2003), **η διενέργεια των αποσβέσεων κατ' έτος και με τα οριζόμενα δια του παρόντος ποσοστά είναι υποχρεωτική**. Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη των κερδών οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για το σκοπό αυτό, **και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης**.

Επειδή, για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο πάγιων στοιχείων. Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστο τα παρακάτω στοιχεία

Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).

Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.

Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πώλησεως ή καταστροφής.

Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

Επειδή, σε περίπτωση πώλησης περιουσιακού στοιχείου, η διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης και της αναπόσβεστης λογιστικής αξίας, μπορεί να είναι κέρδος ή ζημία, και αποτελεί αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος. Τα κέρδη που προέρχονται από πώληση παγίων αναγνωρίζονται φορολογικά και κατά συνέπεια προστίθενται στα άλλα κέρδη χρήσης, για να διαμορφώσουν έτσι το τελικό ποσό κερδών που θα φορολογηθεί. Με το ίδιο σκεπτικό, οι ζημιές που προκύπτουν από την πώληση παγίων αναγνωρίζονται φορολογικά και κατά συνέπεια εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους, που θα φορολογηθεί. Επιπλέον, η αξία πώλησης καθενός παγίου είναι θέμα συμφωνίας των δύο συμβαλλόμενων μερών και μπορεί να μην εξαρτάται από την αναπόσβεστη αξία, με την οποία αυτό εμφανίζεται στα βιβλία του πωλητή. Εν τούτοις, ο πωλητής θα πρέπει να έχει υπόψη του και τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 33, του ΦΠΑ, που καθορίζουν τον διακανονισμό της ετήσιας έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε την αγορά του παγίου (πενταετής διακανονισμός).

Επειδή, κάθε πώληση (παγίου ή εμπορεύματος) που η επιχείρηση θεωρεί απαραίτητη για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών της ή τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες

εμπορικές συναλλαγές της, μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία (απόκτηση) εισοδήματος (ανεξαρτήτως του αν κατά τη χρήση που αυτή πραγματοποιήθηκε όντως συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση εισοδήματος), ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της. Δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο μιας οιασδήποτε πώλησης.

Επειδή, ούτε από φορολογική διάταξη Νόμου, αλλά και ούτε από υπουργικές αποφάσεις, απαγορεύεται μία επιχείρηση να πουλήσει τα πάγιά της, σε τιμές κατώτερης της αξίας κτήσης αυτών, ή σε οιονδήποτε άλλη αξία, η σχετική δε, ζημιά ή κέρδος κατά περίπτωση που μπορεί να προκύψει, μειώνει ή αυξάνει το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης.

Επειδή, το βάρος της απόδειξης περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία (χαμηλότερη), ανήκει στον φορολογικό έλεγχο, ο οποίος όμως δεν ανταποκρίνεται στο βάρος αυτό, μη αποδεικνύοντας πλήρως την εκ μέρους του εκτίμηση της αξίας των παγίων, όπως εσφαλμένα θεωρεί, και συγκεκριμένα δεν αιτιολογεί επαρκώς για ποιο λόγο η πώληση αυτή δεν είναι πραγματική, δεν συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών της προσφεύγουσας και στην αύξηση του εισοδήματός της (πρβλ. ΣτΕ 2033/2012), γεγονός που θα τον υποχρέωνε να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι πωλήσεις αυτές έχουν πραγματοποιηθεί για μη επιχειρηματικούς, με άλλα λόγια για προσωπικούς λόγους (κάτι το οποίο είναι δύσκολο να υποστηριχθεί υπό τις ειδικές συνθήκες της υπό κρίση περίπτωσης και ενόψει του αντικειμένου των εργασιών της προσφεύγουσας), αλλά απεναντίας, προκειμένου να υποστηρίξει την απόρριψη των πωλήσεων, εγείρει, χωρίς να το αντιλαμβάνεται, αμφιβολίες περί της σκοπιμότητάς των, κάτι το οποίο δεν έχει δικαίωμα να το κάνει.

Ειδικότερα, με το να υπεισέρχεται σε προβληματισμούς σχετικά με το αιτιολογημένο ή μη μιας πώλησης σε τιμή κάτω του κόστους, την τιμολογιακή πολιτική της προσφεύγουσας, το σκοπό της επιχείρησης και το πώς αυτή θα τον πετύχει προβαίνει σε κρίσεις που εκφεύγουν των πλαισίων της ελεγκτικής του εξουσίας και ως εκ τούτου είναι μη επιτρεπτές από το νόμο.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου **17 του ν. 2690/1999** ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή από τις διατάξεις του **ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

Άρθρο 64 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Άρθρο 65 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος δεν εγείρει θέμα εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, αλλά θέμα ανακρίβειας αυτών, εντούτοις δεν το αποδεικνύει, διότι:

A. δεν αναφέρει καμία διάταξη νόμου με την οποία δεν επιτρέπεται σε μία επιχείρηση να πωλήσει τα πάγιά της με ζημιά, ή στην υπολειμματική της αξία ως έκανε η προσφεύγουσα, αλλά ακόμη και με κέρδος.

B. δεν αναφέρει αν έγινε έλεγχος των αποσβέσεων, και αν οι αναγραφόμενες αποσβέσεις στα βιβλία της προσφεύγουσας, είναι οι πραγματικές, με δεδομένο ότι στο βιβλίο παγίων δεν αναγράφεται ούτε καν ο συντελεστής απόσβεσης αυτών.

Γ. δεν αναφέρεται, αν έγινε αντιπαραβολή των πρωτότυπων τιμολογίων αγοράς των παγίων, με το μητρώο παγίων, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί, ο πραγματικός χρόνος έναρξης των αποσβέσεων, και κατ' επέκταση η αναπόσβεστη αξία αυτών, καθώς και η αξία αυτών.

Δ. δεν αποδεικνύει το σκεπτικό της εκτίμησης της αξίας των παγίων, εκτιμώντας αυτά στο 1/3 ή στο 1/4 ή στο 1/5 της συνολικής αξίας κτήσης αυτών, ενώ αναφέρει ότι όσα πάγια είναι απαξιωμένα δεν ελήφθησαν υπόψη στον υπολογισμό (ως προς το ύψος της ανακρίβειας), εντούτοις όλα τα πάγια, εκτός τριών, τα οποία εκτιμά στο 1/3, 1/4 ή 1/5 της αξίας κτήσης αυτών, είναι απαξιωμένα με αναπόσβεστη αξία 0,01 €, χωρίς να το αιτιολογεί, ει μη μόνο με λήψη φωτογραφιών. Δεν αναφέρει ποια είναι τα κριτήρια της εκτίμησης, και με ποιο τρόπο διαχώρισε τα πάγια σε απαξιωμένα ή μη.

Ε. δεν αναφέρει τη διάταξη του Κ.Φ.Α.Σ., με την οποία στις ΑΠΛ πρέπει να αναγράφεται και το πωλούμενο είδος.

ΣΤ. ο έλεγχος εξάλλου δεν αποδεικνύει, ότι ο αγοραστής έδωσε μεγαλύτερο αντίτιμο από το αναγραφόμενο στις ΑΠΛ, και ούτε απέδειξε ότι η προσφεύγουσα έλαβε μεγαλύτερο τίμημα (έλεγχος τραπεζικών λογαριασμών).

Ζ. η αυτοψία του φορολογικού ελέγχου, έγινε μετά την έκδοση εντολής ελέγχου, ήτοι μετά την 24.11.2016, ενώ η διακοπή λειτουργίας εργασιών της επιχείρησης έγινε την 08.12.20014, ημερομηνία κατά την οποία έπρεπε να γίνει η αυτοψία της επιχείρησης της προσφεύγουσας, και όχι να γίνει αυτοψία στην καινούργια επιχείρηση, μετά δύο έτη.

Η. δεν αποδεικνύεται, με ποια κριτήρια ο φορολογικός έλεγχος, διαπίστωσε ότι, *“κατά την αυτοψία βρήκε τα πάγια σε καλή λειτουργική κατάσταση και σημαντικής αξίας”* και σύμφωνα πάντα με την έκθεση ελέγχου, *“συμπεραίνεται ο κ. Κολιός λογικά προέβη σε σημαντικές συντηρήσεις, επισκευές των παγίων, όπως απεκτήθησαν από την Λαζαρίδη Ελένη”*

Ως εκ τούτου δεν δύναται να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα, περί εκτιμηθείσας αξίας των πωλούμενων παγίων της προσφεύγουσας, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης ως προς την ανακρίβεια έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./12.07.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ‘..... του “ , με ΑΦΜ, και την ακύρωση της κάτωθι πράξης, ως πλημμελώς αιτιολογημένη:

της υπ’ αριθ./...../...../2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 0,00 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.