



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 8/9/2017

Αριθμός απόφασης: 1848

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με **Α.Φ.Μ:**....., κατά της με αριθ. **Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**και της συνημμένης σε αυτή από/2017 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου, της Δ.Ο.Υ.»
5. Την αριθ. **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από/2017 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 Ε.Λ.Π. & του Ν. 4174/2013 της **Δ.Ο.Υ.**

7. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της **Εισήγησης** της **Δ.Ο.Υ.**
8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή του «..... του», με **Α.Φ.Μ.:**....., αρμοδιότητας **Δ.Ο.Υ.**, 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 αριθ. **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο 750,00€ για το φορολογικό έτος 2015, λόγω μη έκδοσης Α.Λ.Σ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας**, σε τρεις περιπτώσεις για συναλλαγές συνολικής αξίας τουλάχιστον 289,88€ (130€, 90€, 69,88€ αντίστοιχα), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθρ. 54 Ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε βάσει της από/2017 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 Ε.Λ.Π. & του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της με αριθ. ...-/2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της, για το φορολογικό έτος 2015 κατόπιν σχετικής καταγγελίας σε βάρος του προσφεύγοντα που λειτουργούσε συνεργείο μοτοποδηλάτων / μοτοσυκλετών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Η κρίση και η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης από τους ελεγκτές είναι εσφαλμένη καθώς δέχθηκαν, ως αληθή, τα αναφερόμενα σε τηλεφωνική καταγγελία, περί μη έκδοσης αποδείξεων σε τρεις περιπτώσεις, συνολικής αξίας 720,00€ για επισκευές μοτοποδηλάτου, χωρίς να υπάρχει κανένα αποδεικτικό στοιχείο.
2. Ουδέποτε εισέπραξε από τον καταγγέλοντα με ΑΦΜ: το ποσό των 130,00€ την/1/2015, το ποσό των 90,00€ την/1/2015 και το ποσό των 500,00€ την/4/2015 ώστε να εκδώσει αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία καθώς δεν πραγματοποίησε εργασίες επισκευής του δίκυκλου μοτοποδηλάτου του στις άνω ημερομηνίες, όπως ανέφερε η τηλεφωνική καταγγελία. Τον μήνα Απρίλιο του έτους 2015, προσήλθε, για πρώτη φορά, στην επιχείρησή του ο, με Α.Φ.Μ. - Δ.Ο.Υ., του ανέθεσε να προβεί σ' όλες τις απαιτούμενες τεχνικές εργασίες, προκειμένου να αποκατασταθούν οι υλικές ζημιές που είχε υποστεί το υπ' αριθ. κυκλ.δίκυκλο μοτοποδήλατό του λόγω τροχαίου ατυχήματος, όπως του δήλωσε, την/1/2015 και ότι η ασφαλιστική εταιρία που θα αναλάμβανε την καταβολή της σχετικής αποζημίωσης ήταν η εταιρία με την επωνυμία «.....» (όμιλος «.....»). Το συνολικό κόστος για την

αποκατάσταση των ζημιών (αγορά ανταλλακτικών και τεχνικές εργασίες) ανήλθε στο χρηματικό ποσό των 430,12€, για το οποίο ο προσφεύγων εξέδωσε το με αριθ. -/4/2015 τιμολόγιο, ποσού 243,11€ πλέον ΦΠΑ 23% συνολικού ποσού 299,02€ και το με αριθ.....-/4/2015 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, ποσού 106,59€ πλέον ΦΠΑ 23% συνολικού ποσού 131,10€. Στη συνέχεια ο προσφεύγων απέστειλε στην άνω ασφαλιστική εταιρία, σε πρωτότυπη μορφή, τα παραπάνω εκδοθέντα τιμολόγια, το σχετικό έγγραφο εκχώρησης σε αυτόν της απαίτησης (που είχε κατά της ασφαλιστικής εταιρίας ο καταγγέλλων πελάτης) και τον αριθμό του τραπεζικού λογαριασμού του στην «.....». Μετά τα ανωτέρω την/6/2015 η ασφαλιστική εταιρία έμβασε στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, το συνολικό χρηματικό ποσό των 430,00€, εις πλήρη και ολοσχερή εξόφληση των ως άνω εκδοθέντων τιμολογίων.

3. Η Φορολογική Διοίκηση φέρει καταρχήν το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν την παράβαση – Ανεπαρκής τεκμηρίωση διαπιστωθείσας παράβασης.

Αναφορικά με τους ανωτέρω προβαλλόμενους ισχυρισμούς

Επειδή, με το άρθρο 12 παρ.1 και 2 του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι «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. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζεται ότι: «2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση

ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*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 του φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- ✓ Στην από .../2017 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ αναφέρεται ότι με το υπ' αρ. πρωτ. - .../2016 έγγραφό της η ΔΟΥ, διαβίβασε επώνυμη τηλεφωνική καταγγελία ότι η επιχείρηση, ΑΦΜ:, δεν εξέδωσε προς τον καταγγέλλοντα για τρεις επισκέψεις σε διάστημα τεσσάρων μηνών ισάριθμες αποδείξεις συνολικής αξίας 720,00€, για επισκευές του μοτοποδηλάτου με αρ. κυκλ. Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη σε τηλεφωνική επικοινωνία με τον καταγγέλλοντα προκειμένου να προσδιορίσει ακριβείς ημερομηνίες και ποσά. Ο καταγγέλλων, δήλωσε τηλεφωνικά τα κάτωθι: .../1/2015 συναλλαγή 130,00€, .../1/2015 συναλλαγή 90,00€, .../4/2015 συναλλαγή

500,00€. Από τον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2015 που προσκόμισε ο προσφεύγων προέκυψε ότι δεν εξέδωσε ΑΛΣ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου κατά τις κρίσιμες ημερομηνίες. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πράγματι δεν έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία για τις προαναφερθείσες συναλλαγές αξίας 130,00€, 90,00€ και 500,00€ αντιστοίχως.

- ✓ Στις/8/2016, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. φωτοαντίγραφα δυο τιμολογίων Νο.... -/4/2015 Τ.Π.Υ. αξίας με ΦΠΑ 131,10€ και Νο.... - .../4/2015 Τ.Π.Υ. αξίας με ΦΠΑ 299,02€, τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης. Ωστόσο ο έλεγχος, με δεδομένο ότι τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία είχαν ημερομηνία εκδόσεως/4/15 θεώρησε ότι αφορούν την καταγγελθείσα συναλλαγή που φέρεται να πραγματοποιήθηκε τον Απρίλιο του 2015 και ότι τελικώς δεν εξεδόθη ΑΛΣ ή άλλο Φορολογικό στοιχείο αξίας για το ποσό των 69,88€, (500,00€ - 131,10€ - 299,02€ = 69,88€).

Επειδή, από τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις της Δ.Ο.Υ., όπως αυτές αναφέρονται στην από/2017 έκθεση μερικού ελέγχου, **δεν τεκμηριώνεται η ύπαρξη συναλλακτικής σχέσης μεταξύ του προσφεύγοντα και του καταγγέλλοντα στις επίμαχες ημερομηνίες.** Η έκθεση δεν περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα γεγονότα και σχετικά στοιχεία που να στηρίζουν το συμπέρασμά του ελέγχου δηλαδή της διαπίστωσης της πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε ιδιώτη καταναλωτή, χωρίς την έκδοση στοιχείου λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών) και δεν παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, δη την πραγματική βάση (γεγονότα και περιστάσεις) που στοιχειοθετεί την υπό κρίση παράβαση και θεμελιώνει την έκδοση πράξης.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντα περί ανεπαρκούς τεκμηρίωσης της διαπιστωθείσας παράβασης είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. - ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του», με **Α.Φ.Μ:.....** και την ακύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.φορολογικού έτους 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογικό Έτος 2015

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο αρ. 54 Ν.4174/2013	750,00€	0,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.