



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 10/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3389

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ. .../...-...-.... Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό .../...-...-.... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015, της οποίας ζητά την ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 αριθμό .../...-...-.... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2015 παράβαση **για την μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.)** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 8 παρ. 1, 11 παρ. 1, 2 και 13 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. επέβαλε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 537,50€.

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. μετά από την υπ' αριθμ. .../.... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε λόγω της υπ' αριθμ. πρωτ./...-...-.... καταγγελίας του σε βάρος του προσφεύγοντος.

Συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι κατά την διενέργεια ελέγχου την .../.../...., οι ελεγκτές της ως άνω Δ.Ο.Υ., και, εντόπισαν τον προσφεύγοντα και αφού τον ενημέρωσαν για την εν λόγω καταγγελία, ενημερώθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα ότι δεν έχει κάνει έναρξη εργασιών, ότι όντως εκτέλεσε τις εργασίες εντός του Φεβρουαρίου του 2015 και ότι η συνολική αξία της προσφερθείσας εργασίας είναι 2.150,00€ (καθαρή αξία + Φ.Π.Α.). Ο προσφεύγων δήλωσε κατά τη διενέργεια του ελέγχου ότι όντως δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο ισόποσης αξίας. Για την ως άνω φορολογική παράληψη εκδόθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. .../..... Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, το οποίο επιδόθηκε ενυπόγραφα στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να απαλλαχθεί από την ως άνω προσαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι ο κ. δεν έπρεπε να του ζητήσει την έκδοση φορολογικού στοιχείου ως όρο για την αποπληρωμή των εργασιών που του παρείχε, καθώς δεν είναι επιτηδευματίας, το οποίο και γνώριζε ο κ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1, 2, 3, 4 και 5 ορίζεται ότι:

«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 διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014 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, εν προκειμένω, στο κεφάλαιο «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι κατά την διενέργεια ελέγχου την .../.../...., οι ελεγκτές της ως άνω Δ.Ο.Υ. εντόπισαν τον προσφεύγοντα και αφού τον ενημέρωσαν για την εν λόγω καταγγελία, ενημερώθηκαν από τον ίδιο ότι δεν έχει κάνει έναρξη εργασιών, ότι όντως πραγματοποίησε τις εργασίες εντός του Φεβρουαρίου του 2015 και ότι η συνολική αξία της προσφερθείσας εργασίας είναι 2.150,00€ (καθαρή αξία + Φ.Π.Α.). Ο προσφεύγων δήλωσε κατά τη διενέργεια του ελέγχου ότι όντως δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο ισόποσης αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. .../.../...-...-.... Δελτίο Εργατικής Διαφοράς του Σώματος Επιθεώρησης Εργασίας της Περιφ/κης Διεύθυνσης, η εν λόγω Υπηρεσία κατέληξε ότι δεν μπορεί να συναχθεί ασφαλές συμπέρασμα για το αν επρόκειτο για

εξαρτημένη εργασία ή για σύμβαση έργου, και προτείνει η διαφορά, που περιγράφεται στο ως άνω Δελτίο Εργατικής Διαφοράς, να επιλυθεί στα πολιτικά δικαστήρια τα οποία είναι και τα πλέον αρμόδια.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμ. πρωτ. κλήση προς ακρόαση.

Επειδή, ο προσφεύγων τόσο κατά τη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκόμισε κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό που να αποδεικνύει τη σχέση εργασίας του με τον κ. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη υποχρέωσης έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, στο άρθρο 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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.

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

α), β)

γ) διακόσια πενήντα (250) 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 απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

δ), ε)

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το Κεφ. II άρθρο 2 περ. η' παρ. 1 της ΠΟΛ. 1252/2015, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53 – 62), διευκρινίζεται ότι:

«1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.»

Επειδή, η προσβαλλόμενη παράβαση διαπράχθηκε κατά το φορολογικό έτος 2015 και πριν την 17/10/2015, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, καθώς δεν αφορά παράβαση προγενέστερη της έναρξης ισχύος του Κ.Φ.Δ., ήτοι δεν αφορά παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που να διαπράχθηκε μέχρι την εφαρμογή των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, για την παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας, επιβλήθηκε με την .../...-...-.... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πρόστιμο ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ($25\% \times 2.150\text{€} = 537,50\text{€}$). Σύμφωνα όμως με τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 1 περ. θ' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 και το πρόστιμο που έπρεπε να επιβληθεί στον προσφεύγοντα προσδιορίζεται από την διάταξη της παρ. 2 περ. γ' του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ και ορίζουμε όπως η υπ' αριθμ. .../...-...-.... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μεταρρυθμιστεί και περιοριστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2015:

Πρόστιμο αρθ. 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 λόγω παράβασης του αρθ. 54 παρ. 1 περ. θ' του Ν. 4174/2013: Διακόσια Πενήντα Ευρώ(250,00€)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α.α

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).