



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 19.02.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 703

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604-551

ΦΑΞ : 2131604-567

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 1036960ΕΞ 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) /31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014)
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 **25.10.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου , οδός, ΤΚ. , **κατά** της με αριθ. /2018 οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Ε.Λ.Π. αρθ. 58^Α Ν.4174/13 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ για το φορολογικό έτος 2016, καθώς και την από 06.06.2018 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25.10.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 58^Α Ν. 4174/13 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ για το φορολογικό έτος 2016 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικά πρόστιμο ποσού 250,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου Α.Π.Υ. για παροχή νομικών συμβουλών αξίας 500.00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 & 1, 12 & 1 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 & 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της περίπτωσης α & 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 58Α ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2016.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 06.06.2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ α) β), οι οποίοι μετά από έλεγχο εντός της υπηρεσίας, διαπίστωσαν την ανωτέρω παράβαση.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί η υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενη πράξη καθώς και η συνημμένη σε αυτή έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου, για τον εξής λόγο:

- διότι ο καταγγέλλων δεν προσκόμισε πειστικά στοιχεία, με τα οποία να αποδεικνύει ότι κατέβαλλε αμοιβή χωρίς την έκδοση ΑΠΥ για την παροχή νομικών συμβουλών.

Επειδή, σύμφωνα με την από **06.06.2018** Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)& Ν.4174/2013 των ελεγκτών της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΑΤΤΙΚΗΣ, α) β) και στο Κεφάλαιο «πραγματικά περιστατικά-διαπιστώσεις ελέγχου» αναφέρεται ότι : « Στις 28.03.2016 εστάλει από την υπηρεσία μας η υπ' αριθ./2018 πρόσκληση για την διάθεση λογιστικών αρχείων για την διενέργεια ελέγχου λόγω επώνυμης καταγγελίας με καταγγέλλοντα τον και καταγγελλόμενο τον προσφεύγοντα του »

Ο καταγγέλλων συγκεκριμένα αναφέρει ότι , για υπόθεσή του έδωσε στον Δικηγόρο ποσό 650 € και δεν έλαβε απόδειξη. Επισυνάπτει τον φάκελο της δικογραφίας , στο εσωτερικό του οποίου αναγράφεται το σύνολο του συμφωνηθέντος ποσού , η προκαταβολή και το υπόλοιπο.

Ο ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθ./2018 πρόσκληση προσκόμισε την 25.04.2018 όλα τα ζητηθέντα και η υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθ./...../2018 εντολή ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία ώστε να εξακριβωθεί αν ευσταθεί η καταγγελία. Από τον ενδελεχή έλεγχο δεν διαπιστώθηκε έκδοση Α.Π.Υ. προς τον καταγγέλλοντα αξίας 650 € στην χρήση 2016.

Διαπιστώθηκε όμως η έκδοση της Α.Π.Υ./2016 προς τον καταγγέλλοντα συνολικής αξίας 186 € συμπεριλαμβανόμενου του Φ.Π.Α. η οποία έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο. Για το υπόλοιπο των 500 € δεν έχει εκδοθεί η αντίστοιχη Α.Π.Υ. , κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,8,12 & 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Για την ανωτέρω παράβαση εκδόθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999) και ο υπ' αριθ./2018 Προσωρινός προσδιορισμός Προστίμου ποσού 250 € .

Ο ελεγχόμενος – προσφεύγων κάνοντας χρήση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 , υπέβαλε το υπ' αριθ./2018 υπόμνημα προσκομίζοντας μία επιπλέον Α.Π.Υ. με αριθ./2016 συνολικής αξίας 124 € εκδοθείσα από τον υιό του του στην οποία αναγράφεται στην περιγραφή εργασίας «Κατάθεση Αίτησης Διαταγής Πληρωμής» και αρνείται ότι έλαβε χρήματα χωρίς την έκδοση Α.Π.Υ..

Ο έλεγχος απαντώντας στο υπόμνημα του ελεγχόμενου δεν έκανε δεκτή την Α.Π.Υ. του υιού με την αιτιολογία ότι «ο υιός παρείχε ανεξάρτητη υπηρεσία στον καταγγέλλοντα διότι δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο προς τον πατέρα του , έστω δωρεάν , για την εξυπηρέτηση που του προσέφερε».

Κατόπιν συντάχθηκε η Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), οριστικοποιώντας την παράβαση και διαβιβάζοντας την έκθεση στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ προκειμένου να εκδοθεί , η οποία κοινοποίησε στον ελεγχόμενο το υπ' αριθ./2018 πρόστιμο με την υπ' αριθ./2018 επιστολή .

Επειδή ο έλεγχος εξέδωσε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς Ακρόαση αρθ. 6 του Ν. 2690/1999 με το οποίο κλήθηκε να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών ,προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Επειδή με το απαντητικό υπόμνημά του, με αρ. πρωτ./2018 στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, ο προσφεύγων προσκόμισε για τμήμα της παρασχεθείσης υπηρεσίας την υπ' αριθ./2016 δική του Α.Π.Υ., καθαρής αξίας 150 € πλέον 36 € Φ.Π.Α. και επιπλέον την υπ' αριθ./2016 Α.Π.Υ. του υιού του, καθαρής αξίας 100 € πλέον Φ.Π.Α. 24 € για ένα άλλο τμήμα αυτής.

Επειδή, η «ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΓΑΣΙΑΣ» και στα δυο ανωτέρω παραστατικά εμπεριέχει την «Διαταγή πληρωμής», οπότε αφορά την παροχή υπηρεσίας για το ίδιο αντικείμενο.

Επειδή, ο καταγγέλλων στηρίζει την καταγγελία στο γεγονός ότι στο εσωτερικό ενός φακέλου οικογραφίας ανεγράφοντο το σύνολο του ποσού της αμοιβής (650 €) , η προκαταβολή (350 €) και το υπόλοιπο (300 €) που θα έπρεπε να καταβάλλει.

Αυτό όμως από μόνο του δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του , καθώς δεν προσκόμισε άλλα στοιχεία όπως τραπεζική κατάθεση ή έστω οποιασδήποτε μορφής ενυπόγραφη ανεπίσημη απόδειξη.

Επειδή τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου) , δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **64 του Ν. 4174/2013**:

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

Επειδή, με τις αποφάσεις **ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977**, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας(ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους ,οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ. Τσακίρη Διοκ. Δικαστή Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25)

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος αποδέχθηκε την επώνυμη καταγγελία, χωρίς όμως να αποδεικνύει και το βάσιμο αυτής. Από την έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου, ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην υπό κρίση παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **13 του Ν. 4308/2014**

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

.....

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

.....

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, ο έλεγχος κατέληξε σε πόρισμα βασιζόμενος σε υποθετικά και όχι τεκμηριωμένα συμπεράσματα για τη θεμελίωση της κρίσης του στον καταλογισμό της προσβαλλόμενης πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **25.10.2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή του του **με ΑΦΜ** και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2018, Οριστική Πράξης Επιβολής Προστίμου Ε.Λ.Π. αρθ. 58Α Ν. 4174/13 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Πρόστιμο αρθ. 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 **0,00 €**.

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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