



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα , 18/3/2019

Αριθμός Απόφασης: 945

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28.11.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, δικηγόρου, κατοίκου, με ΑΦΜ κατά της υπ'αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ'Δ.Ο.Υ Αθηνών.
5. Την υπ' αριθμ. /2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ'Δ.Ο.Υ Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 4.9.2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28.11.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, 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 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ'Δ.Ο.Υ Αθηνών επεβλήθη στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 200,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§1,2,8 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 του Π.Δ. 186/92

Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (Α.Π.Υ.) σε μία περίπτωση συνολικής καθαρής αξίας 325,20 ευρώ για νομικές υπηρεσίες που παρείχε η προσφεύγουσα σε πελάτη της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ). Για την εν λόγω παράβαση επεβλήθη πρόστιμο ποσού 600,00 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§2,8,9 του ν. 2523/1997, μειούμενο περαιτέρω στο 1/3 βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παρ.3, περ. ζ' του ν.4337/2015 ήτοι $600,00 \times \frac{1}{3} = 200,00 \text{ €}$

Η ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 23.12. 2018 Έκθεσης Ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ).

Σύντομο ιστορικό ελέγχου

Αιτία για την διενέργεια του ελέγχου ήταν το με αριθμ. πρωτ./1.12.2014, δελτίο πληροφοριών με το οποίο διαβιβάστηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η με αριθμ. πρωτοκ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΕΜΠ/1.12.2014 επώνυμη καταγγελία για την προσφεύγουσα.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ./19.12.2014 Γενικής εντολής ελέγχου-έρευνας καθώς και της υπ' αριθμ./21.1.2016 Εντολής επεξεργασίας των κατασχεθέντων στοιχείων του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Εν συνεχεία ζητήθηκε η άρση τραπεζικού και Χρηματιστηριακού Απορρήτου (Άνοιγμα Λογαριασμών), για έλεγχο προέλευσης εισοδημάτων «Πόθεν Έσχες» και διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας της προσφεύγουσας για τις χρήσεις από 2008 έως 2014.

Όπως αναφέρεται στην από 23.12.018 Έκθεση Ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ), σελ. 66 της έκθεσης, **«ελέγχθηκαν όλες οι ονομαστικές καταθέσεις που εμφανίζονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς σε σχέση με τα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και τα γραμμάτια προείσπραξης που εκδόθηκαν από το Δικηγορικό Σύλλογο Αθηνών».**

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την ονομαστική κατάθεση που έγινε στις 12/4/2012 από τον, ποσού 400,00 ευρώ , (καθαρή αξία 325,20 ευρώ + Φ.Π.Α. 74,80 ευρώ) δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

Η προσφεύγουσα ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Ισχυρίζεται ότι η καταβολή των 400,00 ευρώ από τον έγινε για παρασχεθείσες υπηρεσίες στον ως άνω πελάτη της κατά το έτος 2011, για τις οποίες είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ./01-09-2011 ΑΠΥ, αβασίμως δε στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. απορρίπτεται ο ως άνω ισχυρισμός της.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι : 1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 5§§1,2 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: 1. Οποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ'ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

.....

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α΄ και η΄ της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

.....

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : 8.Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του Ν. 4337/15 ορίζεται ότι: 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α΄ 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α΄ 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.δ) Όταν η

εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. **ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας παράβαση για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου καθόσον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την ονομαστική κατάθεση που έγινε στις 12/4/2012 από τον, ποσού 400,00 ευρώ , (καθαρή αξία 325,20 ευρώ + Φ.Π.Α. 74,80 ευρώ) δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 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 φόρου.»

Επειδή η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο ως άνω συμπέρασμα αφού προέβη σε διασταύρωση των παρασχεθεισών νομικών υπηρεσιών μέσω των καταστάσεων του Δικηγορικού Συλλόγου και των γραμματίων που έκοψε η προσφεύγουσα για τις ελεγχόμενες χρήσεις, στα οποία φαίνονται οι πελάτες, το είδος των παρασχεθεισών νομικών υπηρεσιών και τα ποσά αμοιβής, με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και με τα κατατεθέντα ποσά στους λογαριασμούς της.

Συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στην από 23.12.018 Έκθεση Ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ), σελ. 66 της έκθεσης, **«ελέγχθηκαν όλες οι ονομαστικές καταθέσεις που εμφανίζονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς σε σχέση με τα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και τα γραμμάτια προείσπραξης που εκδόθηκαν από το Δικηγορικό Σύλλογο Αθηνών».**

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κατάθεση των 400,00 ευρώ στο λογαριασμό της από τον στις 12/4/2012 έγινε για παρασχεθείσες υπηρεσίες στον ως άνω πελάτη της κατά το προηγούμενο έτος 2011, για τις οποίες δεν είχε πληρωθεί τότε και για τις οποίες είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ./01-09-2011 ΑΠΥ ποσού 117,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 26,91 ευρώ

δεν μπορεί να γίνει δεκτός, διότι από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες προέβη ο έλεγχος και ειδικότερα από την διασταύρωση των καταστάσεων του Δικηγορικού Συλλόγου και των γραμματίων που έκοψε η προσφεύγουσα για το έτη 2011 και 2012, στα οποία φαίνονται οι πελάτες, το είδος των παρασχεθεισών νομικών υπηρεσιών και τα ποσά αμοιβής, με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και με τα κατατεθέντα ποσά στους λογαριασμούς της, προκύπτει ότι :

α) την 1.9.2011 εξέδωσε για υπηρεσίες προς (παράσταση στο Μονομελές πλημμελειοδικείο) γραμμάτιο προκαταβολής ποσού 117,00 πλέον κρατήσεις του Δ.Σ.Α. υπερ τρίτων ποσού 117,60. Για τις ως άνω παρασχεθείσες υπηρεσίες εξέδωσε την με αριθ./1.9.2011 Α.Π.Υ. ποσού 117,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 26,91 ευρώ.

β) Για το ποσό των 400,00 ευρώ, που έλαβε από τον ίδιο πελάτη στις 12/4/2012 μέσω Τράπεζας, δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε φορολογικό στοιχείο ως όφειλε.

Συνεπώς ορθά ο έλεγχος της καταλόγισε την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου. Επισημαίνεται ωστόσο ότι λανθασμένα επεβλήθη από την αρμόδια για την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου Δ.Ο.Υ. πρόστιμο ποσού $600 \times 1/3 = 200,00$ ευρώ, αντί του ορθού που είναι $800 \times 1/3 = 266,66$ ευρώ, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§2 του Ν. 2523/97: *α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α` και η` της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.*, ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του ιδίου άρθρου και νόμου «*η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. θεωρείται αυτοτελής παράβαση*».

Επειδή, ωστόσο, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 424/2006, 4202/1986, 2340/1987). Διότι τούτο θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, παρόλο που κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, το ύψος του προσβαλλόμενου προστίμου ανέρχεται σε 266,66 ευρώ θα πρέπει, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, να περιοριστεί στο ποσό των 200,00 ευρώ που δυνάμει της προσβαλλόμενης υπ' αριθ./2018 πράξης καταλογίζεται στον προσφεύγοντα.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης της με ημερομηνία κατάθεσης 28.11.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 - 31/12/2012

Υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου

(άρθρο 5§§1,2 του Ν. 2523/97 και άρθρο 7 §3περ. ζ'ν.4337/2015)

Ποσό $600 \times 1/3 = 200,00$ ευρώ

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/Ο 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.