



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-05-2019

Αριθμός απόφασης : 1383

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νική

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη :

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., κατά

α) Της με αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 και

β) Της με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την με αρ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 και
β) Την με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 30/1/2019 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' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 800,00€ διότι υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης τριών ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με συνολική αξία ανακρίβειας <880,00€.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 12-12-2018 έκθεσης ελέγχου προστίμων Ν 4337/2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

Με τη με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου ύψους 34,20€ και πρόσθετος φόρος ύψους 14,73€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 48,93€.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 12-12-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ...../2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005.

Ειδικότερα, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε, σε τρεις περιπτώσεις, ανακριβείς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, έκαστη με αξία ανακρίβειας μικρότερη των 880,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, και 13 παρ.2 του ΠΔ 186/92 που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.2 περ. α, β και 5 παρ.9 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7 περ. ζ του Ν 4337/2015. Η ανακρίβεια προέκυψε από το γεγονός ότι στα στελέχη αυτών των αποδείξεων φαίνεται να έχει σβηστεί η αρχική αξία έκδοσης και να έχει γραφτεί στη θέση της διαφορετική αξία ως ακολούθως:

Αρ. Παραστατικού & Ημερομηνία	Δηλωθείσα Αξία	Αποκρυβείσα Αξία
ΑΠΥ/2012	0,00€	20,00€
ΑΠΥ/2012	0,00€	20,00€
ΑΠΥ/2012	30,00€	50,00€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι οι δυο πρώτες αποδείξεις αφορούν την έκδοση συνταγής, για την οποία ουδέποτε μέχρι και σήμερα λαμβάνει αμοιβή. Ο αριθμός 2 που φαίνεται αμυδρά στο αντίγραφο της ΑΠΥ προφανώς αναγράφηκε εκ παραδρομής. Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του ασθενή για τον οποίο εξέδωσε την με αριθμό/2012 ΑΠΥ. Αναφορικά με την τρίτη απόδειξη, ισχυρίζεται ότι κάτω από τον αριθμό 3 διαφαίνεται αμυδρά ο αριθμός 2. Άρα ο έλεγχος θα έπρεπε να θεωρήσει ότι η απόδειξη που δεν εκδόθηκε αφορά το ποσό των 20,00€.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι “1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι “Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα 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 , αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει , διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό κατά περίπτωση...”

Επειδή, στο άρθρο 13 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) 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 παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση..... 2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10..... Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατανομαζόμενο στην παράγραφο 1 του **άρθρου 45** του ν.δ. **3323/1955**, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη, Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη "δωρεάν"......

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 " 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), β), 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, στο άρθρο 5 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι " 1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (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 Νο1 (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.α), α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.....

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α), β), γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση....., η) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των [παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.](#) και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση..

Επειδή, στο άρθρο 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, στην προκειμένη περίπτωση από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, στη χρήση 2012, εκδόθηκαν ανακριβείς αποδείξεις σε τρεις περιπτώσεις, έκαστη με αξία ανακρίβειας μικρότερη των 880,00€. Η ανακρίβεια προέκυψε από το γεγονός ότι στα στελέχη αυτών των αποδείξεων φαίνεται να έχει σβηστεί η αρχική αξία έκδοσης και να έχει γραφτεί στη θέση της διαφορετική αξία.

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, εσφαλμένα η αρμόδια ΔΟΥ επέβαλλε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 800,00€ για κάθε μία από τις εκδοθείσες ανακριβείς αποδείξεις, καθώς, στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ.2 περ. αβ και παρ. 8 περ. γ' του Ν 2523/1997 , ως ακολούθως:

Είδος Στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο Προστίμου
ΑΛΠ	/2012	20,00€	600/3	200,00€
ΑΛΠ	/2012	20,00€	600/3	200,00€
ΑΛΠ	/2012	50,00€	600/3	200,00€

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν 4174/2013 " 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, η προσφεύγουσα, αν και κλήθηκε από τον έλεγχο, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, ενώ στα πλαίσια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε μόνο μια υπεύθυνη δήλωση πελάτη της, για τον οποίο είχε εκδοθεί η μια από τις τρεις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση τρίτου δεν μπορεί να γίνει δεκτή, καθώς δεν αποτελεί επιτρεπτό αποδεικτικό και επίσημο στοιχείο. Περαιτέρω, η παράβαση της ανακριβούς έκδοσης δεν εμπίπτει στις κατά την παρ.5 άρθρο 5 του Ν 2523/1997 οριζόμενες παραβάσεις που όταν διαπράττονται εκ παραδρομής δεν επισύρουν την επιβολή του προβλεπόμενου προστίμου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.2 του Ν 4174, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση :

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά ελέγχου/απόφασης
Αριθμ...../2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3 & 5 περ. ζ' του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012	800,00€	600,00€	200,00€

Αριθμ. /12-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013	48,93€	48,93€	0,00€
--	--------	--------	-------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

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