



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1215/22-05-2019

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** Τ... Κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/27-12-2018 **Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015)** του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012**.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **24/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** Τ... Κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/27-12-2018 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015)** του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012**, επιβλήθηκε, σε βάρος Τ... προσφεύγο....., **πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ποσού 9.686,31 €, για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 38.745,22 € που αφορούν σε πωλήσεις ανταλλακτικών αξίας 36.476,00 € και σε πωλήσεις αξεσουάρ αξίας 2.269,22 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 και των άρθρων 11, 12 και 13 του**

Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση στ) του Ν.4337/2015,

ήτοι

38.745,22 € x 25% = 9.686,31 €.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **27/12/2018 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης** για την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... **Κ. του με Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Η παραδοχή του φορολογικού ελέγχου ότι ... προσφεύγ.... δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πωλήσεων για ανταλλακτικά συνολικής αξίας 36.476,00 € είναι εσφαλμένη, διότι στηρίζεται σε πλασματικά κριτήρια. Ειδικότερα, τα εν λόγω ανταλλακτικά χρησιμοποιήθηκαν για δωρεάν, εντός εγγύησης, σέρβις (service) σε καινούργιες μοτοσυκλές, για επιδιόρθωση μεταχειρισμένων μοτοσυκλετών ώστε να μεταπωληθούν, για προωθητικές ενέργειες, ενώ μέρος αυτών (παλαιά λάδια, φίλτρα, σπρέι) καταστράφηκαν ή απωλέσθησαν κατά την μεταφορά – μετακόμιση της έδρας της επιχείρησης. Η δε εμφανιζόμενη ως διατεθείσα ποσότητα αξεσουάρ, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων πωλήσεων, συνολικής αξίας 2.269,22 €, οφείλεται, επίσης, στην απώλεια και καταστροφή αυτών κατά την μεταφορά – μετακόμιση της έδρας της επιχείρησης.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο του Π.Δ.186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, οριζόταν ότι

«1. 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 ελευθέριο 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 αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 11 (Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας.) παράγραφος 1 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, οριζόταν ότι

«1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:

α) Σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 (Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.) παράγραφοι 1 και 14 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, οριζόταν ότι

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλον επιτηδευματία και στα πρόσωπα των

παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για την διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε έναν (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και, πάντως, μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.) παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, οριζόταν 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 3 περίπτωση στ) του Ν.4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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:

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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), 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 εμπειριστικώς και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (Αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) ορίζεται ότι

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (**ΣΤΕ478/1998**).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., ... προσφεύγ..... διατηρεί από την 06/02/1990 ατομική επιχείρηση στ... .., με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο μοτοσυκλετών και συναφών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων σε εξειδικευμένα καταστήματα, για την οποία, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, τηρούσε βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α..

Επειδή, στα πλαίσια της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης** και κατόπιν διενέργειας σχετικού φορολογικού ελέγχου, συντάχθηκε η από **27/12/2018 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** της εν λόγω Δ.Ο.Υ. για την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., αναφορικά με την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012**. Από την εν λόγω έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ... προσφεύγ..... **δεν είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 38.745,22 € για πωλήσεις ανταλλακτικών αξίας 36.476,00 € και για πωλήσεις αξεσουάρ αξίας 2.269,22 €.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην από 27/12/2018 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία αυτής, **κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές.**

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι
«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.»,
πλην, όμως, **οι ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... είναι αβάσιμοι και δεν μπορούν να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. **του** με **Α.Φ.Μ.:**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενο πρόστιμο του Κ.Β.Σ. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012

Η με αριθμό/27-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περίπτ. στ) του Ν.4337/2015, ήτοι

$$38.745,22 \text{ €} \times 25\% = \underline{9.686,31 \text{ €}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής 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.