



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 27-11-2020

Αριθμός απόφασης: 2477

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 01/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία έχει λυθεί και εκπροσωπείται από τους εκκαθαριστές και ομόρρυθμους εταίρους, με ΑΦΜ:..... και με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/...../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.54 παρ.1 περ. ιστ' ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.54 παρ.1 περ. ιστ' ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, καθώς και την από 21-03-2019 οικεία Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ., 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./...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.54 παρ.1 περ. ιστ' ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του αρθρ.54 παρ.1 περ. ιστ', & παρ.2 περ. η' ν.4174/2013, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ. 5 παρ.8 του ν.4308/2014 ποσού 500,00 € επειδή δεν εξέδωσε δεκατρείς (13) Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 1.880,60 € σύμφωνα με τις ηλεκτρονικές πληρωμές μαθητών που διαπιστώθηκαν για το χρονικό διάστημα από 28/08/2018 έως

23/01/2019.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, εδράζεται των διαπιστώσεων του ελέγχου που αναφέρονται στην από 21-03-2019 οικεία Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

1) Ανυπαρξία της σε βάρος της αποδιδόμενη παράβαση, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις περί του χρόνου εκδόσεως των προβλεπομένων παραστατικών εσόδων σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσιών, καθώς δεν είχε υποχρέωση να εκδώσει απόδειξη στις τμηματικές καταβολές αλλά στο τέλος της συμφωνηθείσας παροχής ή της διαχειριστικής περιόδου. Επιπροσθέτως, δεν υποχρεούνταν να έχει ιδιωτικά συμφωνητικά με τους πελάτες της, καθ' όσον δεν είναι αναγκαία από τον νόμο, ο οποίος αναγνωρίζει και την προφορική συμφωνία. Προς επικύρωση των ως άνω ισχυρισμών της επικαλείται: α) το με αριθμ. 1059009/338/0015/09-09-2008 έγγραφο της ΓΕΝΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ, β) την ΠΟΛ 1271/12-12-2002 και γ) το άρθρο 11 της ΠΟΛ. 1003/2014.

2) Για κάποιες συναλλαγές, όπως παραδείγματος χάρι του, οι καταβολές αφορούν υπόλοιπο οφειλής και οι αποδείξεις έχουν κοπεί το προηγούμενο έτος, στο τέλος της εκπαιδευτικής χρονιάς, όπως υπήρχε η σχετική υποχρέωση, ακόμα και παρά το γεγονός ότι τα χρήματα δεν είχαν ληφθεί.

3) Στο κείμενο της έκθεσης επιτόπιου ελέγχου δεν υφίσταται καν η διάταξη δυνάμει της οποίας εξεδόθη το σχετικό πρόστιμο.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 αρθ. 11 ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί...».

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 13.1.6, της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ορίζεται ότι:

«Για την περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής (τεχνικού) έργου της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.), ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου».

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14 η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο

τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, στην από 21-03-2019 οικεία Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη στο κείμενο με τίτλο ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ, αναφέρονται τα εξής: «Την 23/01/2019 ημέρα Τετάρτη και ώρα 18:10 μ.μ., οι προαναφερόμενοι υπάλληλοι διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σύμφωνα με την ανωτέρω εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, εισήλθαμε στην έδρα της επιχείρησης και αφού επιδείξαμε την εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές μας ταυτότητες στον υπεύθυνο - διαχειριστή της επιχείρησης κ., προβήκαμε σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη νομότυπη έκδοση φορολογικών στοιχείων, όπου προέκυψαν τα εξής: Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που έγινε στα παρουσιολόγια των μαθητών, στις ηλεκτρονικές πληρωμές με κάρτα και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί (13) ΑΠΥ αξίας 1.880,60 ευρώ για αντίστοιχες ηλεκτρονικές πληρωμές με κάρτα, ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περίπτωση α' του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Τέλος, σημειώνεται ότι οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου (π.χ. 54§ 1 θ' & 2γ' του Ν.4174/2013), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει και του αρθ. 13 Α παρ. 8 Ν 2523/97 για επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης ».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι: «Σημειωτέον δε πως για κάποιες συναλλαγές, όπως παραδείγματος χάρη του, οι καταβολές αφορούν υπόλοιπο οφειλής και οι αποδείξεις έχουν κοπεί το προηγούμενο έτος, στο τέλος της εκπαιδευτικής χρονιάς..... ».

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ο χρόνος και το ποσό των επίμαχων πληρωμών μέσω κάρτας διακριτά ανά μαθητή και ο έλεγχος δεν προέβη στις σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σε σχέση με τα τηρούμενα στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας προκειμένου να αιτιολογήσει τις επίμαχες παραβάσεις.

Επειδή, ο έλεγχος κατέληξε σε πόρισμα βασιζόμενος σε μη τεκμηριωμένα συμπεράσματα για τη θεμελίωση της κρίσης του στον καταλογισμό της προσβαλλόμενης πράξης και επιπρόσθετα δεν παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα που καταδεικνύουν την τέλεση των επίμαχων παραβάσεων όπως όφειλε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ.,

ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη αιτιολόγηση της προσβαλλόμενης πράξης, είναι βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 01/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της με αριθμό/...../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.54 παρ.1 ν.4174/2013.

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

Φορολογικό έτος 2019

Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 § 1 περ. ιστ' Ν.4174/2013: 0,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς 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.