



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 01/02/2021

Αριθμός απόφασης: 274

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. 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.
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 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:
 -/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2016,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2016,και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 8.567,20 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 4.283,60 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.047,14 €, ήτοι συνολικό ποσό **13.897,94 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ εκροών ποσού 7.867,18 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α, παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 3.933,59 €, ήτοι συνολικό ποσό **11.800,77 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **6.549,93 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 13/08/2020 κατωτέρω Εκθέσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ./20-02-2017 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ:

- Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.
- Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.
- Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π. χρήσης 01/01/2016-31/12/2016.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π., αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε το υπ' αριθμόν/30-9-2016 έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Ασφάλειας Χανίων, σύμφωνα με το οποίο, κατά την 29/09/2016, ο προσφεύγων οδηγούσε το υπ' αριθμόν ΙΧΕ αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του στην Ν.Ε.Ο. Ρεθύμνου-Χανίων με κατεύθυνση προς Χανιά όταν ακινητοποιήθηκε για έλεγχο από το πλήρωμα περιπολικού οχήματος του ΤΑΕ Αποκορώνου. Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο όχημα, βρέθηκαν στην κατοχή του, μεταξύ άλλων, 2.758 δαχτυλίδια, 919

βραχιόλια, 3.258 μενταγιόν και 2.304 σκουλαρίκια, τα οποία ζυγισθέντα βρέθηκαν να είναι βάρους 58 κιλών (58.000) γραμμάρια). Ακόμα, βρέθηκαν στην κατοχή του έξι (6) συναλλαγματικές οφειλές του συνολικού ποσού ($5.522,72 + 3.629,41 + 3.629,41 + 3.629,41 + 3.629,41 + 3.629,41 = 23.669,77$ €), μία (1) χειρόγραφη απόδειξη είσπραξης με φερόμενο οφειλέτη ποσού 19.000,00 € τον και δύο (2) συναλλαγματικές οφειλές του συνολικού ποσού ($2.000,00 + 1.500,00 = 3.500,00$ €). Παράλληλα, η Αστυνομία όρισε πραγματογνώμονα για την εξέταση των κατεχομένων από τον προσφεύγοντα τιμαλφών, των οποίων η αξία προσδιορίστηκε σε 0,5 €/γραμμάριο (τιμή αγοράς) και 1-1,5 €/γραμμάριο (τιμή πώλησης), ήτοι συνολικά αξίας αγοράς 29.000,00 € (58.000 γραμμάρια * 0,5 €/γραμμάριο). Ο προσφεύγων, προκειμένου να δικαιολογήσει την κατοχή των εν λόγω τιμαλφών, προσκόμισε στην Αστυνομία, έγγραφο εισαγωγής σχετικών εμπορευμάτων από την Κίνα, συνολικού βάρους 15.455,86 γραμμαρίων.

Από τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, προκύπτει ότι ο είναι πελάτης του και του έχει εκδώσει στις 19/4/2016 το Τιμολόγιο 00000011 συνολικής αξίας 5.522,72 € πλέον ΦΠΑ 1.270,22 € ήτοι σύνολο 6.972,94 €, το οποίο στον τρόπο πληρωμής φέρει την ένδειξη «ΕΞΟΦΛΗΘΗ».

Από την επεξεργασία εκ μέρους του ελέγχου του ανωτέρω παραστατικού εισαγωγής από την Κίνα, διαπιστώθηκε ότι η αξία των εισαγομένων είναι 8.037,05 USD, με μέση αξία αντιστοίχισης ευρώ-δολαρίου της ημέρας εισαγωγής 1,1167, ήτοι 7.194,14 €.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι:

- Όσον αφορά στις συναλλαγματικές που βρέθηκαν στην κατοχή του προσφεύγοντος, αφορούν σε συναλλαγές-πωλήσεις κοσμημάτων, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα παραστατικά (με εξαίρεση την πρώτη, για την οποία εκδόθηκε το υπ' αριθμόν 11/19-4-2016 τιμολόγιο). Συγκεκριμένα, όσον αφορά στον, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε ένα (τουλάχιστον) τιμολόγιο πώλησης για συναλλαγές αξίας ίσης με το άθροισμα των υπολοίπων συναλλαγματικών και της απόδειξης είσπραξης των 19.000,00 €, ήτοι $18.147,05 + 19.000,00 = 37.147,05$ €. Με αποφορολόγηση, τα σχετικά ποσά υπολογίστηκαν ως εξής: καθαρή αξία 29.957,30 €, αξία ΦΠΑ 7.189,75 € ήτοι σύνολο 37.147,05 €. Όσον αφορά στον, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε ένα (τουλάχιστον) τιμολόγιο πώλησης για συναλλαγές αξίας ίσης με $2.000,00 + 1.500,00 = 3.500,00$ €. Με αποφορολόγηση, τα σχετικά ποσά υπολογίστηκαν ως εξής: καθαρή αξία 2.822,58 €, αξία ΦΠΑ 677,42 € ήτοι σύνολο 3.500,00 €.
- Όσον αφορά στα τιμαλφή που βρέθηκαν στην κατοχή του προσφεύγοντος, ο τελευταίος είχε στην κατοχή του εμπορεύματα αξίας ($29.000,00 - 7.194,14 = 21.802,86$ €) χωρίς να έχει ζητήσει και λάβει φορολογικό στοιχείο. Ο αναλογών ΦΠΑ υπολογίστηκε σε 5.232,69 € ($= 21.802,69 \text{ €} * 24\%$).

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο λόγω μη έκδοσης και μη λήψης, αντίστοιχα, των προβλεπόμενων φορολογικών στοιχείων, ίσο με το 50% του μη αποδοθέντος ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ήτοι 7.189,75 €+677,42 €+5.232,69 € = 13.099,86 € * 50% = **6.549,93 €**.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος, ο έλεγχος καταλόγισε ως διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, το σύνολο της καθαρής αξίας των ως άνω τιμολογίων που δεν εκδόθηκαν προς τους και Εντούτοις, αντί του αναμενόμενου ποσού των (29.957,30 € + 2.822,58 € = 32.779,88 €) καταλόγισε μικρότερο ποσό, ήτοι **31.978,30 €**.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ, ο έλεγχος καταλόγισε ως διαφορά τον ΦΠΑ εκροών που αντιστοιχεί στα ως άνω τιμολόγια που δεν εκδόθηκαν προς τους και, ήτοι 7.189,75 € + 677,42 € = **7.867,18 €**.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Η συνολική καθαρή αξία των συναλλαγών με τον ανέρχεται σε 23.669,77 €. Εσφαλμένως έχει προστεθεί το ποσό της χειρόγραφης απόδειξης (19.000,00 €) στο ποσό των συναλλαγματικών (18.147,05 €) για τον προσδιορισμό των μη δηλωθεισών πωλήσεων. Το ποσό των 19.000,00 € αφορά στο υπόλοιπο της συναλλαγής του προσφεύγοντος με τον μετά την εξόφληση του εκδοθέντος τιμολογίου, ανεγράφη δε στην πρόχειρη απόδειξη στρογγυλό το εν λόγω ποσό και όχι το ακριβές ποσό των 18.147,05 €.

2ος λόγος: Η κατοχή των τιμαλφών εκ μέρους του προσφεύγοντος δικαιολογείται απόλυτα, τόσο από τα τιμολόγια αγοράς που προσκόμισε στον έλεγχο ο προσφεύγων, όσο και από αποθέματα που είχε στην κατοχή του από προηγούμενα έτη.

3ος λόγος: Απαράδεκτη σώρευση του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 με το πρόστιμο της παρ. 2 του εν λόγω άρθρου.

4ος λόγος: Μη ορθή εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας-Έλλειψη αιτιολογίας-Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης-Αντισυνταγματικότητα της νομοθεσίας αναφορικά με την υιοθέτηση νέας προδικασίας επίλυσης φορολογικών διαφορών (ενώπιον της Δ.Ε.Δ.).

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, «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 το άρθρο 23, παρ. 2 (α') του Ν. 4174/2013, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως η φορολογική διοίκηση εμμένει στο να προσθέτει το ποσό των 19.000,00 € και να εκτιμά ότι αφορά σε πώληση εμπορευμάτων.

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού του, επικαλείται το ότι αν από το συνολικό ποσό των συναλλαγματικών (23.669,77 €) αφαιρεθεί η καθαρή αξία του τιμολογίου που όντως εκδόθηκε προς τον (5.522,72 €), απομένει το ποσό των 18.147,05 €, το οποίο αφορά στο υπόλοιπο της συναλλαγής με τον εν λόγω πελάτη. Ανεγράφη δε στην πρόχειρη απόδειξη στρογγυλό το ποσό των 19.000,00 € και όχι το ακριβές ποσό των 18.147,05 €.

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό του προσφεύγοντος, έπεται ότι ο, μέσω των συναλλαγματικών του, θα εξοφλούσε μόνο την καθαρή αξία του συνόλου των συναλλαγών και όχι την συνολική αξία (περιλαμβανομένου του αναλογούντος ΦΠΑ), κάτι που θα σήμαινε ότι τον ΦΠΑ θα τον επωμιζόταν ο πωλητής δίχως να τον μετακυλήσει στον αγοραστή, γεγονός αντίθετο με τα συναλλακτικά ήθη.

Επειδή η στρογγυλοποίηση του υπολοιπούμενου ποσού μίας εμπορικής οφειλής προς τα πάνω, απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

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 ο προσφεύγων, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν αποδεικνύει ότι το ποσό των 19.000,00 € δεν αντιστοιχεί σε πραγματοποιηθείσες πωλήσεις εμπορευμάτων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, αναφορικά με το εν λόγω ζήτημα, όπως αυτές καταγράφονται στις από 13/08/2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 8 του ν. 4308/2014** (Α' 251), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«**10)** Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, **εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής**. Το παραστατικό αυτό αναφέρει: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου. γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής. στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11) Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία **για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκειται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου**».

Περαιτέρω με την **ΠΟΛ. 1026/12-02-2018** (παρ Ι.Β) διευκρινίστηκε ότι: «[...] Επιπλέον, πράξεις για τις οποίες **τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ** νοούνται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και οι περιπτώσεις που απαριθμούνται στις απαλλαγές των άρθρων 24 , 25 και 26 του Κώδικα ΦΠΑ, στις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, στις απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Τέλος διευκρινίζεται ότι στις υπόψη πράξεις περιλαμβάνονται και αυτές, για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (τιμολόγια αγοράς, τίτλοι κτήσης, κλπ)»,

Με την ερμηνευτική εγκύκλιο **Π. 4336/3162/Εγκ.10/10-07-1987** εφαρμογής του ΦΠΑ έγιναν δεκτά μεταξύ άλλων ότι: «**135 Βασική επίσης υποχρέωση του υποκειμένου για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών είναι η έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων τιμολογίων και λουπών στοιχείων**. Ο νόμος αποδίδοντας ιδιαίτερη σημασία στη σπουδαία λειτουργία που επιτελεί το τιμολόγιο, το δελτίο λιανικής πώλησης κ.λπ. στο νέο φορολογικό σύστημα του ΦΠΑ, καθιέρωσε ρητά την ανωτέρω υποχρέωση του υποκειμένου στο φόρο. Στα τιμολόγια και τα άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου πρέπει να αναγράφεται εκτός από την αξία της συναλλαγής και το ποσό του φόρου χωριστά κατά συντελεστή, για να είναι αφενός ευχερής ο έλεγχος και αφετέρου να διευκολύνεται ο αντισυμβαλλόμενος, που είναι υποκείμενος στο φόρο, να κάνει την έκπτωση του φόρου αυτού από το φόρο που αναλογεί στην αξία των εκροών του. Σε περίπτωση που η επιχείρηση απαλλάσσεται από το φόρο ή ο υποκείμενος στο φόρο παραδίδει

αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες που απαλλάσσονται από το φόρο, είναι υποχρεωμένος να αναγράφει στο τιμολόγιο την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας» για να αποφεύγονται οι καταστρατηγήσεις κατά την άσκηση από τον αντιπυμβαλλόμενο του δικαιώματος έκπτωσης φόρου [...] Σχετικά με την υποχρέωση του υποκείμενου στο φόρο να αναγράφει στα τιμολόγια που εκδίδει το ΦΠΑ και μάλιστα χωριστά, γεννάται θέμα στην περίπτωση που την υποχρέωση για την έκδοση του τιμολογίου έχει ο αγοραστής, είτε γιατί ο πωλητής των αγαθών αρνείται την έκδοση του τιμολογίου, είτε γιατί αυτός εκδίδει ανακριβές τιμολόγιο, είτε τέλος γιατί ο πωλητής των αγαθών δεν έχει υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο. (Σχετικές οι διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 8 και 9 του ΚΦΣ). Με άλλα λόγια, στις περιπτώσεις αυτές γεννάται θέμα αν ο αγοραστής των αγαθών πρέπει να αναγράφει ΦΠΑ στο τιμολόγιο αγοράς ή τη διπλότυπη απόδειξη αγοράς που είναι υποχρεωμένος να εκδώσει σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις του ΚΦΣ. Σχετικά με το θέμα αυτό διευκρινίζουμε, ότι στο τιμολόγιο ή στην απόδειξη αγοράς που θα εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών στις πιο πάνω περιπτώσεις των παρ. 8 και 9 του άρθρου 20 του ΚΦΣ, δε θα υπολογίζεται και δε θα αναγράφεται ΦΠΑ. Η ρύθμιση αυτή άλλωστε είναι σύμφωνη και με τα όσα εφαρμόζονται στη φορολογία χαρτοσήμου σε ανάλογες περιπτώσεις, όπου δεν καταβάλλεται χαρτόσημο από τον αγοραστή των αγαθών, όταν ο πωλητής αρνείται την έκδοση τιμολογίου».

Επειδή κατά παγία νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ήδη Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης), το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση των υπαγομένων στον ΦΠΑ πράξεών του, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης. Το σύστημα των εκπτώσεων και, κατ' επέκταση, των επιστροφών σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του και, ως εκ τούτου, στη διασφάλιση πλήρους **ουδετερότητας** ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ (ΔΕΕ ανωτέρω απόφαση στην υπόθεση C-533/2016, βλ. επίσης αποφάσεις της 15.9.2016, Senatex, C-518/14, και της 21.9.2017, SMS Group, C-441/16).

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι για το σύνολο των τιμαλφών που βρέθηκαν στην κατοχή του προσφεύγοντος, δεν είχε ζητηθεί και ληφθεί προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσφεύγων είχε υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αγοράς, λόγω μη έκδοσης τιμολογίου από τον προμηθευτή του (άρθρο 8§§10,11 του ν. 4308/2014), στο τιμολόγιο δε αυτό, δεν υπολογίζεται ΦΠΑ (ΠΟΛ. 1026/2018, Π. 4336/ 3162/Εγκ.10/1987).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι:«1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου **για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς**, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν

μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου **ιε'** του **άρθρου 1** και της παραγράφου **η'** του **άρθρου 2** του **ν. 4174/2013**, όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις του **άρθρου 12§4** του **ν. 4474/2017** (Α' 80) και ισχύουν από 07/06/2017 σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«**1)** Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: [...] **ιε)** δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,

2) Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...] **η)** πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις **ιε'** και **ιστ'** της παραγράφου 1».

Επειδή οι ανωτέρω τροποποιηθείσες διατάξεις ισχύουν από 07/06/2017, ενώ προγενέστερα δεν υπήρχαν διατάξεις για την επιβολή προστίμου στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου που δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός** και κατά συνέπεια, η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^A Ν. 4174/2013 θα πρέπει να τροποποιηθεί κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο ένα (τουλάχιστον) φορολογικό στοιχείο το οποίο ο έλεγχος έκρινε ότι δε ζητήθηκε και δεν ελήφθη από τον προσφεύγοντα, ήτοι **2.616,35 €** (=5.232,69 € * 50%).

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58^A του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 51 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύει από 25-07-2016, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου 51:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντιστοιχα.

....

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

....

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1112/2016, διευκρινίστηκε ότι «Με την αντικατάσταση της παραγράφου 5, καταρχήν, διατηρείται η πρόβλεψη περί μη σώρευσης των προστίμων της παρ. 2 με τα πρόστιμα των λοιπών παραγράφων του άρθρου 58 Α. Ειδικά για την αποφυγή της σώρευσης των προστίμων των παραγράφων 1 και 2, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων ανακρίβειας της παραγράφου 2 που οφείλεται και σε περιπτώσεις παραβάσεων της παραγράφου 1, δηλαδή ο φορολογούμενος δεν καταχώρησε, ως όφειλε, στην ελεγχόμενη δήλωση, τα ποσά και το φόρο των ανακριβώς εκδοθέντων ή μη εκδοθέντων στοιχείων και για το λόγο αυτό σε προγενέστερο χρόνο είχε επιβληθεί πρόστιμο, από το συνολικό πρόστιμο της παραγράφου 2 αφαιρείται το 50% του φόρου που αντιστοιχεί στο μη εκδοθέν ή στο ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο και όχι το ελάχιστα επιβαλλόμενο πρόστιμο των 250 ευρώ, 500 ευρώ κλπ. Διευκρινίζεται ότι σε κάθε περίπτωση αφαίρεσης του προστίμου της παραγράφου 1 από αυτό της παραγράφου 2, λόγω ταυτόχρονης εφαρμογής, δεν απομένει υπόλοιπο προς επιστροφή».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την παρ. 1 του ως άνω άρθρου, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου. Το επιμέρους ποσό, που αντιστοιχεί στη μη έκδοση στοιχείων ανέρχεται σε 3.933,58 € (=6.549,93 € - 2.616,35 €).

Επειδή παράλληλα, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εκτός του πρόσθετου ΦΠΑ εκροών ποσού 7.867,18 €, και πρόστιμο λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ ύψους 3.933,59 €, σύμφωνα με την παρ. 2 του ως άνω άρθρου.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, και στα πλαίσια της μη σώρευσης πολλαπλών προστίμων για το ίδιο γεγονός, το επιβληθέν πρόστιμο λόγω μη έκδοσης στοιχείων θα έπρεπε να αφαιρεθεί από το επιβληθέν πρόστιμο λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός** και κατά συνέπεια, η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ θα πρέπει να τροποποιηθεί κατά το ποσό του προστίμου λόγω ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013, ήτοι **3.933,59 €**.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως προκύπτει από τις οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, στις οποίες έχει περιληφθεί το υπ' αριθμόν/17-06-2020 Υπόμνημα του προσφεύγοντος επί του υπ' αριθμόν/25-05-2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου που του κοινοποιήθηκε, τηρήθηκε η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης από την πλευρά της φορολογικής αρχής.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή η νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων έχει κριθεί κατά την εξέταση των 1^{ου} και 2^{ου} ως άνω ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **12/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Α)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

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

Διαφορά φόρου	8.567,20
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.283,60
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.047,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.897,94

Β)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

Διαφορά φόρου	7.867,18
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.867,18

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 3.933,59 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.