



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-02-2021

Αριθμός Απόφασης: 427

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.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.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

**β.** Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

**γ.** Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

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

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

**4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ..... επί της οδού ....., κατά: 1) της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 παρ. 1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2015** και 2), της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2018** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

**5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.**

**6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... , ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.**

**7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.**

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής του ..... - **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 υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2015**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **250,00 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Μη έκδοση απόδειξης λιανικών συναλλαγών ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε μία (1) περίπτωση παροχής υπηρεσιών αρχιτέκτονα μηχανικού συνολικής αξίας 500,00, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 και 13 των Ε.Λ.Π., παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. θ' του Ν.4174/2013.

Το φορολογικό στοιχείο που δεν εξέδωσε ο προσφεύγων και το επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 250,00 ΕΥΡΩ αναλύονται ως ακολούθως:

| Είδος Στοιχείου | Αριθμός Ημερομηνία | Συνολική Αξία Συν/γών                         | Πρόστιμο    |
|-----------------|--------------------|-----------------------------------------------|-------------|
| Α.Λ.Π.          | .....              | 500,00 ΕΥΡΩ (καθ. αξία 406,50 + 93,50 Φ.Π.Α.) | 250,00 ΕΥΡΩ |

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2018**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (για μεταβολή της έδρας του), από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση του άρθρου 10 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) και της παρ. 1 περ. α' του άρθ. 54 του Ν.4174/2013, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.

Ο έλεγχος βάσει των πορισμάτων του οποίου εκδόθηκαν οι προβαλλόμενες πράξεις διενεργήθηκε από υπαλλήλους της ..... .., οι οποίοι συνέταξαν την από ..... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) & Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθ. .... πληροφοριακό δελτίο της Υπηρεσίας σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για σύνταξη τοπογραφικού διαγράμματος κατά τον Ιανουάριο του 2015. Όπως αναφέρεται στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου οι ελεγκτές, δυνάμει της υπ. αριθ. .... εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας, την ....., ημέρα ..... και ώρα ....., διενήργησαν επιτόπιο έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., στον ελεγχόμενο που τον εντόπισαν σε γραφείο επί της οδού ..... Κατά τη διάρκεια του ελέγχου του ζήτησαν να προσκομίσει τα φορολογικά στοιχεία για τα έτη 2014, 2015, τα Τ.Π.Υ. αρ.

1, 2, 3, και 4 προς της εταιρία ..... – **Α.Φ.Μ.** ....., τα παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών και τα συμφωνητικά με την εταιρία αυτή. Από τα προσκομισθέντα προέκυψε πως δεν είχε εκδώσει Α.Π.Υ. προς την ..... αξίας 500,00 ΕΥΡΩ, ήτοι καθαρής αξίας 406,50ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 23% 93,50 ΕΥΡΩ τον Ιανουάριο του 2015. Για τις συναλλαγές με την ..... – **Α.Φ.Μ.** ....., ο προσφεύγων προσκόμισε τιμολόγια, συμφωνητικά και τα παραστατικά – πληρωμές που έλαβε από την επιχείρηση από όπου δεν προέκυψαν παραβάσεις. Ωστόσο ο έλεγχος διαπίστωσε πως ο προσφεύγων ενώ δήλωσε ότι είχε ως φυσική έδρα τη ....., η δηλωθείσα έδρα στο μητρώο ήταν στην οδό ..... **στη** ..... όπου αρχικά είχε αναζητηθεί.

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ. αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση και τον υπ. αριθ. .... Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου ποσού **350,00 ΕΥΡΩ**. Ο προσφεύγων κάνοντας χρήση του δικαιώματος του προσκόμισε το υπ. αρ. .... υπόμνημα με το οποίο ισχυρίσθηκε: α) πως ουδέποτε ασχολήθηκε με τη σύνταξη τοπογραφικού, όπως καταγγέλθηκε διότι ο ίδιος είναι αρχιτέκτων μηχανικός ενώ η σύνταξη τοπογραφικού είναι αρμοδιότητα τοπογράφου μηχανικού και β) η έδρα του βρίσκεται στη ..... και στη ..... βρίσκεται η έδρα της συζύγου του.

Ο έλεγχος απάντησε ως προς τον πρώτο ισχυρισμό πως η καταγγελία έγινε επώνυμα, σε αστυνομικό τμήμα, ενώ ο ίδιος ο ελεγχόμενος με υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε κατά τον επιτόπιο έλεγχο, είχε αρχικά δηλώσει πως του ζητήθηκε να εξετάσει την πιθανή αξιοποίηση του ακινήτου και συνεπώς η πιθανή συνεργασία του με την καταγγέλλουσα είχε αντικείμενο πέραν της ανανέωσης του τοπογραφικού, την πιθανή αξιοποίηση του ακινήτου και συνεπώς τον αφορούσε. Ως προς τον β' ισχυρισμό διαπιστώθηκε πως το ακίνητο στη ..... ο ελεγχόμενος το δήλωσε ως ενοικιασμένο στη ..... **ΑΦΜ** ..... αντί ποσού **2.400,00 €**. Για τους λόγους αυτούς ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ως αβάσιμους κι ενέμεινε στο αρχικό πόρισμα.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τους παρακάτω λόγους:

1. Κατά τα μέσα του 2014 τον επισκέφθηκε στο επί της ..... γραφείο της συζύγου του (η οποία είναι επίσης αρχιτέκτων) μία κυρία, ονόματι ....., η οποία του επέδειξε ένα φωτοαντίγραφο τοπογραφικού σκαριφήματος που εμφάνιζε κάποια αγροτεμάχια στην περιοχή ..... Η κυρία αυτή υποστήριξε ότι το τοπογραφικό εμφάνιζε κάποια οικόπεδα εντός σχεδίου της κοινότητας ....., για τα οποία ήθελε να του ζητήσει την εργολαβική εκμετάλλευση, εφόσον αυτός θα είχε ενδιαφέρον. Επειδή το τοπογραφικό ήταν πολύ παλαιό (δεκαετίας του 1930, και αφορούσε μάλλον παραχώρηση προς τον παππού της) και δεν υπήρχε καμία ένδειξη ότι τα αναφερόμενα αγροτεμάχια ευρίσκονταν εντός σχεδίου, της εξήγησε ότι δεν παρουσίαζαν κάποιο ενδιαφέρον για εργολαβική αξιοποίηση. Έτσι της έδωσε πίσω το αντίγραφο που μου είχε δείξει και απέκλεισε ευγενικά οιαδήποτε ενασχόλησή του με τις ιδιοκτησίες. Αυτή ήταν και η μόνη συνάντηση που είχε με την εν λόγω κυρία.

Μετά από ένα χρόνο δέχθηκε τηλεφωνική ειδοποίηση για να προσέλθει για υπόθεσή του στο αστυνομικό τμήμα ..... Όταν επικοινωνήσει τηλεφωνικά, ο αξιωματικός που τον είχε ειδοποιήσει τον πληροφόρησε ότι είχε γίνει μία καταγγελία εις βάρος του, από την κυρία ....., ότι της είχε παρακρατήσει ένα τοπογραφικό και δεν δεχόταν να το επιστρέψει. Εξήγησε στον αστυνομικό τι είχε συμβεί.

Με μεγάλη του έκπληξη δέχθηκε μετά από τρία χρόνια, το 2018, στο γραφείο της συζύγου του (όπου περνά συχνά αρκετό χρόνο καθημερινά από το μεσημέρι και μετά) επίσκεψη από ομάδα τριών υπαλλήλων της ....., οι οποίοι τον πληροφόρησαν ότι υπήρχε εναντίον του καταγγελία για είσπραξη αμοιβής και για μη έκδοση παραστατικού. Στις έκπληκτες ερωτήσεις του, τον ενημέρωσαν ότι η παραπάνω κυρία (.....) είχε κάνει αυτή την καταγγελία. Του είπαν ότι δεν την συνάντησαν ποτέ, και στην απορία του πώς μπορεί να θεωρήσουν αληθή μία τέτοια καταγγελία χωρίς καν οιοδήποτε στοιχείο, του είπαν ότι οφείλουν να εξετάζουν κάθε επώνυμη καταγγελία. Μετά τις εξηγήσεις που έδωσε, έμεινε με την εντύπωση ότι το ζήτημα είχε λυθεί. Όμως, αντ' αυτού, στα μέσα του 2019 δέχθηκε ειδοποίηση από τους ελεγκτές της ..... ότι επρόκειτο να του επιβληθεί πρόστιμο, και κλήθηκε να υποβάλει υπόμνημα με τις δικές του εξηγήσεις, πράγμα το οποίο και έκανε άμεσα.

Όσον αφορά το πόρισμα της ....., πρέπει να διευκρινίσει τα εξής: Α) Η καταγγελία εις βάρος του ήταν προφανώς ανυπόστατη, διότι η καταγγέλλουσα τον εμφάνιζε ως πολιτικό μηχανικό, ενώ είναι αρχιτέκτονας, και ισχυριζόταν ότι του έδωσε χρήματα για σύνταξη τοπογραφικού, πράγμα που ξεφεύγει από την αρμοδιότητα και τις δυνατότητές του ως αρχιτέκτονα. Προφανώς, το ότι δεν δέχθηκε να ασχοληθεί με το ακίνητο της, της δημιούργησε κάποια εμπάθεια, και γι' αυτό πρώτα έκανε την καταγγελία στην αστυνομία το 2015, και όταν αυτό δεν απέδωσε, επανήλθε με διαφορετική αιτιολόγηση στην καταγγελία της στην ..... το 2017. Και, όπως είναι προφανές, αφού δεν εισέπραξε ποτέ κανένα ποσό, δεν εμφάνισε με την καταγγελία της το παραμικρό αποδεικτικό στοιχείο για την υποτιθέμενη συναλλαγή.

2. Όσον αφορά την επαγγελματική του έδρα, αυτή βρισκόταν πάντοτε από το 1998 και μετά στην ..... Στην ..... βρίσκεται το γραφείο της συζύγου του, όπου συχνά την επισκέπτεται κι αυτός, είτε απλά για συνεργασία, όπως κάνουν όλοι οι μηχανικοί, ή και απλά σαν σύζυγος της. Είναι προφανές ότι οι ελεγκτές έκαναν κάποιο λάθος, αναζητώντας το γραφείο του σε ένα από τα δύο ακίνητα ιδιοκτησίας του στην ..... (ισόγειο και 1<sup>ο</sup> όροφο) που ενοικιάζει όντως στην ..... Το αρχιτεκτονικό του γραφείο, ιδιοκτησίας του, βρίσκεται στον ημιόροφο της ίδιας οικοδομής, και παραμένει εκεί με τα έπιπλά του, παρά το γεγονός ότι έχω κάνει παύση δραστηριότητας από τον ..... για συνταξιοδότηση.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

**Επειδή**, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014) περί “ΕΛΠ” ορίζεται ότι:

#### **Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής**

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄.

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

.....

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

.....

#### **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία**

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.....

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο....

#### **Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....

#### **Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών**

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη....

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

#### **Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης**

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 13 της ΠΟΛ.1003/2014 ορίζεται ότι: «13.1.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση), ανάλογα με το αντικείμενο της πώλησης [περιπτώσεις (α) έως (δ)]. 13.1.2 Για την περίπτωση πώλησης αγαθών (περίπτωση α), το παραστατικό εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής. 13.1.3 Διευκρινίζεται ότι στις λιανικές πωλήσεις αγαθών η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης. Το στοιχείο αυτό πρέπει να εκδίδεται και πάλι κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών».

**Επειδή**, στις διατάξεις της περ. α', της παρ. 1, του άρθρου 10 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: 1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση αυτών».

**Επειδή**, στις διατάξεις της περ. α' και θ', της παρ. 1, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ....θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία».

Σημειώνεται ότι: Η περίπτωση θ' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως προστέθηκε με την περίπτωση 9β της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 και ισχύει από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2.. Εν συνεχεία, η περίπτωση θ' καταργήθηκε με την παράγραφο 3α του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου.

**Επειδή**, στις διατάξεις της, της περ. γ' της παρ. 2, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε στη φορολογική περίοδο 2015 (Κείμενο παραγράφου όπως Κωδικοποιήθηκε με τον νόμο 4254/2014 (07-04-2014), ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των

περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

**Επειδή**, στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 και της περ. α', της παρ. 2, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε στη φορολογική περίοδο 2018, 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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, **2.** Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1».

**Επειδή**, με το 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**, με το άρθρο 62 παρ. 3 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή**, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

**Επειδή**, με την απόφαση ΣΤΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου,



αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

**Επειδή**, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή**, η αιτιολογία είναι 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 (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

**Επειδή**, σχετικά με την πρώτη παράβαση, της μη έκδοσης μίας απόδειξης λιανικής συναλλαγής για παροχή υπηρεσιών αρχιτέκτονα μηχανικού συνολικής αξίας 500,00 ΕΥΡΩ, στην σχετική από ..... έκθεση ελέγχου της ..... , δεν υπάρχει επαρκής τεκμηρίωση της παράβασης, καθώς η διαπίστωση της στηρίχθηκε αρχικά σε μία καταγγελία, η οποία στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται τι ακριβώς αφορούσε, πιθανόν για σύνταξη τοπογραφικού. Όταν ο προσφεύγων σε απάντηση του στην Κλήση προς Ακρόαση δήλωσε ότι δεν μπορούσε να συντάξει τοπογραφικό καθώς ο ίδιος είναι αρχιτέκτων μηχανικός και ότι η καταγγέλλουσα του έδειξε ένα τοπογραφικό, που είχε στα χέρια της για να κρίνει εάν μπορεί να προχωρήσει σε εργολαβική εκμετάλλευση, γεγονός που ο ίδιος της το αρνήθηκε, ο έλεγχος που προφανώς δεν είχε στη διάθεση του κανένα τοπογραφικό που να αφορά την καταγγέλλουσα και να συντάχτηκε από τον προσφεύγοντα, στηρίχθηκε σε αρχική δήλωση του προσφεύγοντος ότι η καταγγέλλουσα του ζήτησε να εξετάσει την πιθανή αξιοποίηση του ακινήτου και συμπέρανε ότι «η πιθανή συνεργασία του με την καταγγέλλουσα είχε αντικείμενο πέρα από της ανανέωσης του τοπογραφικού την πιθανή αξιοποίηση του ακινήτου και συνεπώς τον αφορούσε». Η διαπίστωση όμως μίας παράβασης δεν μπορεί να στηρίζεται σε πιθανά σενάρια, αλλά σε τεκμήρια και ακλόνητες αποδείξεις οι οποίες εκλείπουν στην υπό εξέταση περίπτωση.

**Επειδή**, σχετικά με τη δεύτερη παράβαση, της μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά τη χρήση 2018, σχετικά με τη μεταβολή της έδρας ο έλεγχος στηρίζει τη θέση του στο γεγονός ότι το ακίνητο στη ..... ο προσφεύγων το ενοικίασε στη ..... Ο προσφεύγων, προκειμένου να ανατρέψει τη θέση του ελέγχου, υποστήριξε ότι στην ίδια διεύθυνση έχει στην κατοχή του τρία ακίνητα τα δύο από τα οποία είναι μισθωμένα στη ....., ένα όμως μικρό ακίνητο (στον ημιόροφο / 18 τ.μ.) το είχε ως έδρα της επιχείρησης του μέχρι που έκανε παύση δραστηριότητας το ..... Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκόμισε το έντυπο Ε9 Βεβαίωση Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης, όπως είχε δηλωθεί την 01/01/2020, με το οποίο αποδεικνύει ότι στη συγκεκριμένη διεύθυνση έχει στην κατοχή του τρία ακίνητα και το έντυπο Ε2 «Αναλυτική Κατάσταση για Μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας», φορολογικού έτους 2018, στο οποίο δηλώνεται η ..... ως εκμισθώτρια δύο ακινήτων. Δεδομένου όμως ότι από το έντυπο Ε9 που προσκόμισε ο προσφεύγων, το μικρό ακίνητο των 18 τ.μ. δηλώνεται ως μη ηλεκτροδοτούμενο και δεν αναφέρεται Αριθμός Παροχής Ρεύματος, θεωρούμε ότι το ακίνητο αυτό δεν μπορούσε να αποτελέσει έδρα της επιχείρησης του καθώς με τον τρόπο που είναι δηλωμένο το ακίνητο φαίνεται να μην είχε ηλεκτροδοτηθεί ποτέ καθώς δε δηλώνεται Αριθμός Παροχής Ρεύματος.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. .... /..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... - **Α.Φ.Μ.** ..... και α) την ακύρωση της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 παρ. 1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2015** και β), την επικύρωση της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2018** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....  
.....

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 παρ. 1 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01/01/2015 – 31/12/2015**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| Φορολογική Περίοδος 01/01/2015 – 31/12/2015 | Ελέγχου | Απόφασης |
|---------------------------------------------|---------|----------|
| Πρόστιμο                                    | 250,00  | 0,00     |

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01/01/2018 – 31/12/2018** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018 | Απόφασης |
|---------------------------------------------|----------|
| Πρόστιμο                                    | 100,00   |

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος  
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης  
και Νομικής Υποστήριξης

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**Σημείωση :**

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.