



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05-03-2021

Αριθμός απόφασης: **884**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α5**

**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19**

**Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα**

**Τηλέφωνο : 213-1604538**

**ΦΑΞ : 213-1604567**

## **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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

**3.** Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 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 06-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., οδός ..... αρ. ...., κατά του με αριθμό ...../...../2020 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον με αριθμό ...../...../2020 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, φορολογικού έτους 2019 του οποίου ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 22-09-2020 οικεία έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του Α1 Τμήματος Ερευνών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

6. Τις από 10-11-2020 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

7. Τις από 12-02-2021 και με αριθμ. πρωτ. .... (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ...../2021) απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, επί της με αριθμ. ..../2021 Πράξης Αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών πολιτικού μηχανικού, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον με αριθμό ...../...../2020 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 250,00 €, για το φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α§1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Π.Υ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., καθαρής αξίας 20,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4,80 € ήτοι συνολικού ποσού 24,80 €.

Ο ως άνω προσβαλλόμενος Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 22-09-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013

(Κ.Φ.Δ.), των ελεγκτών του Α1 Τμήματος Ερευνών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, α) .....  
..... και β) ....., με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αναφέροντας τα κάτωθι:

«Η πραγματικότητα έχει ως εξής: ο ελεγχόμενος πολιτικός μηχανικός πραγματοποίησε αυτοψία σε αγροτεμάχιο με ΚΑΕΚ ..... και στοιχεία 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 10 που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλεως, εκτός ορίων οικισμού ..... και εκτός ..... στη θέση ..... περιφέρειας ..... Δήμου .....  
....., στις 21/03/2019 με Α/Α δήλωσης ....., προκειμένου ο ιδιοκτήτης του ακινήτου να προχωρήσει σε συμβολαιογραφική πράξη και εξέδωσε το φορολογικό στοιχείο ΑΠΥ Νο ..... με ημερομηνία 03/04/2019, αιτιολογία «ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ Ν.4495/2017 ΓΙΑ ΑΔΟΜΗΤΟ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ», ποσό 20,00€ πλέον ΦΠΑ 24% και αντισυμβαλλόμενο «.....».

Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.4308/2014, το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο)εκδίδεται:

α)...

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

γ)...

δ)...

Ακόμη και αν ο έλεγχος θεωρούσε παράβαση λόγω εκπρόθεσμης έκδοσης φορολογικού στοιχείου(ολοκλήρωση υπηρεσίας στις 21/03/2019 και έκδοση ΑΠΥ στις 03/04/2019), βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1252/20.11.2015 δεν επιβάλλονται πρόστιμα του Ν.4174/2013, δεδομένου ότι πρόκειται για διαδικαστικές παραβάσεις που δεν έχουν ως συνέπεια ουσιαστική φορολογική παράβαση.

Για λόγους που ήταν εκτός αρμοδιότητας του ελεγχόμενου πολιτικού μηχανικού δεν ολοκληρώθηκε η συμβολαιογραφική πράξη και του ζητήθηκε να εκδώσει εκ νέου βεβαίωση του Ν.4495/2017 στις 20/06/2019 (αφού η κάθε βεβαίωση έχει ισχύ για δύο μήνες και η αρχική είχε εκδοθεί στις 21/03/2019).

Ο ελεγχόμενος υπέβαλλε την δήλωση Α/Α ..... και ημερομηνία 21/06/2019 που αφορούσε στο ίδιο ως άνω περιγραφόμενο ακίνητο και εξέδωσε την βεβαίωση με ηλεκτρονικό κωδικό ..... (ο οποίος επιβεβαιώνεται και από την παραπάνω δήλωση με Α/Α

.....), προκειμένου να ολοκληρωθεί η συμβολαιογραφική πράξη και η οποία έγινε την 1.7.2019 με αριθμό ..... και συμβολαιογράφο ..... την κα .....

Επομένως, σύμφωνα με τα πραγματικά γεγονότα ο ελεγχόμενος πολιτικός μηχανικός εξέδωσε το φορολογικό στοιχείο που ήταν υποχρεωμένος να εκδώσει, από τις φορολογικές διατάξεις για την παρεχόμενη υπηρεσία, αφού η πρώτη βεβαίωση ακυρώθηκε λόγω του ότι παρήλθε η ισχύς της και η δεύτερη εκδόθηκε για να ολοκληρωθεί η συμβολαιογραφική πράξη, χωρίς να ξαναγίνει αυτοψία αφού είχε διενεργηθεί την πρώτη φορά.»

Ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του αρχικού ελέγχου, και συγκεκριμένα:

1. Την με αριθμ. ....../2019 ΑΠΥ συνολικής αξίας 20,00€.
2. Αντίγραφο βιβλίου εσόδων - εξόδων (μία σελίδα με αριθμ. 1)
3. Την με αριθμ. .... Δήλωση Προς το Υπουργείο Περιβάλλοντος και Ενέργειας.
4. Την με αριθμ. .... Δήλωση Προς το Υπουργείο Περιβάλλοντος και Ενέργειας.
5. Την από 20-06-2019 Βεβαίωση Μηχανικού Ν. 4495/2017.

Η Υπηρεσία μας με την με αριθμ. ....../2021 Πράξη Αναπομπής, ανέπεμψε την κρινόμενη υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των ως άνω προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα στοιχείων.

**Επειδή**, στο κεφάλαιο «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», της από 22-09-2020 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), των ως άνω ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρονται τα κάτωθι:

«.....Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο, που πραγματοποιήσαμε μεταξύ των δηλώσεων – βεβαιώσεων που εκδόθηκαν ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας (Τ.Ε.Ε.), για αυτοψίες που διενεργήθηκαν σε ακίνητα, και προσαρτώνται στα συμβόλαια, από τον ελεγχόμενο ..... Πολιτικό Μηχανικό, με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία( Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος το έτος 2019 δεν εξέδωσε:

1.Στις **20-06-2019 (1) ΑΠΥ**, καθαρής αξίας **20,00€** πλέον ΦΠΑ 24% κατά δήλωσή του, για παροχή υπηρεσίας που παρείχε στους πελάτες ..... κ.λπ. και συγκεκριμένα

για την πραγματοποίηση αυτοψίας και την χορήγηση μιας (1) βεβαίωσης αξίας 20,00€ σύμφωνα με το Ν. 4495/2017.

**Συνολικά δεν εκδόθηκε μία (1) ΑΠΥ**, η άλλο φορολογικό στοιχείο **καθαρής αξίας 20,00€** πλέον **ΦΠΑ 24% αξίας 4,80€** και **συνολικής αξίας 24,80€** κατά δήλωση του ελεγχόμενου, όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014) και τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 άρθρο 38 (Φ.Π.Α.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις οι οποίες επισύρουν κυρώσεις που επιβάλλονται κατά περίπτωση όπως προβλέπονται από το άρθρο 58Α του κώδικα φορολογικής διαδικασίας Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 του Ν. 4410/2016.

Την παράλειψη γνωστοποιήσαμε στον ελεγχόμενο κ. ....

Για την προαναφερθείσα διαπίστωση συντάξαμε το υπ' αριθ. ..../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου/ Κλήση σε ακρόαση (άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 Ν.2690/99),

.....

Αντίγραφα αυτών παρέλαβε, ενυπογράφως, ο ελεγχόμενος κ .....

Τέλος σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε, μέχρι την ημέρα σύνταξης της παρούσας έκθεσης ελέγχου στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου/Κλήση σε ακρόαση (άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 & άρθρο 6 Ν. 2690/99) και στον προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, που επιδόθηκαν. »

**Επειδή**, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ σε απάντηση της ως Πράξης Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, απέστειλε τις με αριθμ. πρωτ. ..../2021 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ...../2021) απόψεις του αναφέροντας τα κάτωθι:

« ...Λαμβάνοντας τα στοιχεία τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του αρχικού ελέγχου, και διενεργώντας συμπληρωματικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι από το αντίγραφο της εκδοθείσας βεβαίωσης του Ν.4495/2017 προκύπτει ως χρόνος παροχής υπηρεσίας η 20-06-2019 (Ημερομηνία «νέας» αυτοψίας, για την εκ νέου έκδοση βεβαίωσης), επομένως θα έπρεπε να έχει εκδοθεί νέο φορολογικό στοιχείο εσόδου, καθώς παρείχε εκ νέου υπηρεσία έστω και αν αφορά στο ίδιο αγροτεμάχιο με ΚΑΕΚ .....»

**Επειδή**, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι η έκδοση βεβαίωσης του Ν. 4495/17 αφορά νέα παροχή υπηρεσιών και συγκεκριμένα ο έλεγχος στις απόψεις του, μετά την αναπομπή των νέων στοιχείων από την Υπηρεσίας μας προς την Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, δεν κάνει καμία αναφορά στην από 3-4-2019 Α.Π.Υ. που είχε εκδώσει ο προσφεύγων, για ποια υπηρεσία αφορά, ώστε να τεκμηριώσει τη νέα παροχή υπηρεσιών προκειμένου να δημιουργηθεί η υποχρέωση του προσφεύγοντος για νέα έκδοση Α.Π.Υ. με δεδομένο ότι στην περιγραφή της εν λόγω απόδειξης αναγράφεται η αιτιολογία «ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ Ν. 4495/2017 για ΑΔΟΜΗΤΟ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ» και βάσει της Α/Α ..... δήλωσης αφορά το ίδιο αγροτεμάχιο με ΚΑΕΚ ....., για το οποίο εκδόθηκε και η από 21-03-2019 βεβαίωση.

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «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.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του προστίμου 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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ 1542/2016).

**Επειδή**, από την από 22-09-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα που καταδεικνύουν την τέλεση της επίμαχης παράβασης όπως όφειλε σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις με αποτέλεσμα να καθίσταται αναιτιολόγητη.

### **Αποφασίζουμε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 06-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... **ΤΟΥ** ..... με Α.Φ.Μ. ....

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

**Φορολογικό έτος: 2019**

**Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4174/2013:        00,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.