



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30-7-2021

Αριθμ. Αποφ.: 1841

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : 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), 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26-03-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **Α.Φ.Μ.:**, δικηγόρου, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ. κατά της με αριθμό/22-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 12-4-2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-3-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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 με αριθμό/22-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **750,00€**, λόγω μη έκδοσης τριών φορολογικών παραστατικών εσόδων συνολικής αξίας 1.331,31€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.6,7&8 του ΚΦΑΣ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2 περ.γ' του Ν. 4174/2013.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α & ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων φορολογικών ετών 2014-2016 από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο κατ' εφαρμογή της παρ.2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ./22-5-2018 εντολής ελέγχου.

Στα πλαίσια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α.1293/23-7-2019 δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις. Ωστόσο, κατά τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών με τη χρήση του Σ.Μ.Λ.Τ. διαπιστώθηκαν ονομαστικές καταθέσεις ύψους 2.470,35€, η αιτία των οποίων δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς από την προσφεύγουσα. Κατόπιν έκδοσης του/16-11-2020 σημειώματος διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./7-12-2020 υπόμνημά της, αιτιολογώντας περαιτέρω τις πιστώσεις. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αποδεχόμενη ορισμένους από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας διαπίστωσε την ύπαρξη δύο ονομαστικών καταθέσεων που κατά

την κρίση του ελέγχου προήλθαν από την επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει φορολογικό παραστατικό, ως εξής:

Ημερομηνία κατάθεσης	Αιτιολογία τράπεζας	Ποσό	Αιτιολογία ελεγχόμενης
04-07-2014		120,00€	ΕΞΟΔΑ ΔΙΚΟΓΡΑΦΙΑΣ
21-11-2014		100,00€	ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΣΥΝΑΔΕΛΦΟΥ
	ΣΥΝΟΛΟ	220,00€	

Κατόπιν αυτού ο έλεγχος θεώρησε ότι συντρέχει η προϋπόθεση β' της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ήτοι η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε δύο περιπτώσεις για αξία συναλλαγών ύψους 220,00€, με συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα χρήσης ύψους 8.334,20€ εκ των οποίων 2.634,20€ προήλθαν από παροχή υπηρεσιών προς επιτηδευματίες και 5.700,00€ από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες και προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Συγκεκριμένα, συγκρίνοντας τα στοιχεία των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2014 – 2016 διαπίστωσε ότι οι δαπάνες παραμένουν σχετικά σταθερές, ενώ η διαφορά των ακαθάριστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες διαφοροποιείται σημαντικά. Ως εκ τούτου, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες κατά την κρινόμενη χρήση 2014 σε 7.031,31 που αντιστοιχεί στο έτος με τα μικρότερα ακαθάριστα έσοδα των υπολοίπων διαχειριστικών χρήσεων.

Κατόπιν αυτού, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, επιβάλλοντας το πρόστιμο του άρ. 54 παρ. 1 περ.θ' του ν.4174/2013, λόγω μη έκδοσης τριών φορολογικών στοιχείων αξίας 120,00€, 100,00€ και 1.111,31€ που προκύπτει από την αποκρυσθαίνουσα ύλη, όπως αυτή προσδιορίστηκε με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-03-2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

1. Νόμω αβάσιμος ο καταλογισμός και η βεβαίωση προστίμου ύψους 250€ λόγω έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος.
2. Μη νόμιμη η αιτιολογία της πράξης.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό :

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 6 του ΚΦΑΣ ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο»

ενώ στην παρ.16γ του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «Εξομοιώνονται με τιμολόγια:

γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη από τον αντισυμβαλλόμενο για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών»

και στην παρ. 14 του ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου ως εξής: «Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία»

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ.1 & 3 του ΚΦΑΣ ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, ...

3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες

ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης»

ενώ ως προς το χρόνο έκδοσης ισχύουν τα οριζόμενα στην παρ.14 του άρθρου 6 του ΚΦΑΣ.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων»

Επειδή, σύμφωνα 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 τις διατάξεις του άρθ. 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος: «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:

«θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.»

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α)...., β)....., 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, σε ότι αφορά τον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, βάσει του οποίου κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό παραστατικό για αποκρυβείσα ύλη ύψους 1.111,31€, αυτός κρίθηκε εσφαλμένος με την υπ' αριθμ. 1842/30-7-2021 απόφαση της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης, ως εκ τούτου δεν υφίσταται ζήτημα επιβολής προστίμου μη έκδοσης φορολογικού παραστατικού.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε η ύπαρξη των εξής πιστώσεων για τις οποίες ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τις εξηγήσεις της προσφεύγουσας και θεώρησε ότι αφορούν αμοιβή από την παροχή δικηγορικών υπηρεσιών:

Ημερομηνία κατάθεσης	Αιτιολογία τράπεζας	Προσαύξηση Εισοδήματος	Ποσό	Αιτιολογία ελεγχόμενης
04-07-2014		120,00€	120,00€	ΕΞΟΔΑ ΔΙΚΟΓΡΑΦΙΑΣ
21-11-2014		100,00€	100,00€	ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΣΥΝΑΔΕΛΦΟΥ

Επειδή περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η ονομαστική κατάθεση από τον στις 4-7-2014 αφορά έξοδα δικογραφίας από το Τριμελές Εφετείο Πλημμελημάτων, ενώπιον του οποίου ήταν κατηγορούμενος στη δικάσιμο της 7-4-2014, σύμφωνα με την αιτιολόγηση που παρείχε η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ./20-7-2020 έγγραφο παροχή εξηγήσεων προς τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής. Από τα παραπάνω προκύπτει η ύπαρξη επαγγελματικής σχέσης μεταξύ της προσφεύγουσας και του καταθέτη για την οποία δεν προσκομίστηκε φορολογικό παραστατικό, ούτε και οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, ορθώς η ως άνω πίστωση θεωρείται αμοιβή για παροχή υπηρεσιών για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό παραστατικό και επιβλήθηκε το προβλεπόμενο στο αρ.54 του Ν.4174/2013 πρόστιμο.

Αντίθετα, σε ότι αφορά την κατάθεση της στις 21-11-2014, ποσού 100,00€, η προσφεύγουσα την αιτιολόγησε ως εξυπηρέτηση συναδέλφου, χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το συγκεκριμένο ποσό εισπράχθηκε ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών και κατά συνέπεια εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικού παραστατικού.

Αποφασίζουμε

τη **μερική αποδοχή** της από **26-03-2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ** και **την τροποποίηση** της υπ' αριθμ./22-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

2)Υπ' αριθμ./24-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	750,00 €	250,00€

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.