



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/06/2019
Αριθμός Απόφασης:32

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Της ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκυκλίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **20/02/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στο, επί της οδού κατά της **υπ' αριθμ. /2018** Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αριθμ. /2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών**.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **20/02/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

Μ την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 58^Α του ν.4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 8 παρ.1, 12 παρ.1.5.6.7.8, 13, αρθ. 40 παρ.1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ Α 251/24-11-14) ποσού **500,00 ευρώ**.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της έκθεσης ελέγχου επί παραβάσεως τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, και αφορά σε :

- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μια περίπτωση συναλλαγής που αφορά τον πελάτη, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:
- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μια περίπτωση προς τον πελάτη με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι ο έλεγχος ανατιολόγητα καταλόγισε τις συγκεκριμένες παραβάσεις στηριζόμενος μόνο στο υπηρεσιακό σημείωμα της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, χωρίς αποδεικτικά στοιχεία. Σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.), η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται όταν πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών. Εν προκειμένω από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκε αποστολή ή παράδοση εμπορευμάτων .

Επειδή στο άρθρο 23 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου

από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) 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, με το άρθρο 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση....

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή, με το άρθρο 11 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών».

Επειδή, με το 58^Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)ορίζεται ότι:

«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, 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 στο άρθρο 65 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου αιτία ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία αποτέλεσε το από/2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ (εισ ΦΑΕ Αθηνών/2018) με το οποίο διαβιβάστηκε το πόρισμα του φορολογικού ελέγχου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) που διενεργήθηκε στην επιχείρησή από συνεργείο ελέγχου της Α΄ΔΟΥ Αθηνών συνεπεία της/2017 εντολής ελέγχου , σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκαν:

«....

- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου στις 25/07/2016 σε (1) Μια περίπτωση, βάση καρτέλας πελάτη, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: η οποία κατέθεσε 110€ σε λογαριασμό σας, και δεν εκδώσατε αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο για το παραπάνω ποσό.
- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου στις 01/12/2016 σε (1) Μια περίπτωση ,βάση καρτέλας πελάτη, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: της οποίας η ως άνω καρτέλα εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο 73,81€ και δεν εκδώσατε αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο για το παραπάνω ποσό.
Για τις παραπάνω διαπιστώσεις το συνεργείο ελέγχου της Α ΔΟΥ Αθηνών, εξέδωσε το/17 Σημείωμα Διαπιστώσεων καθώς και ταυτόριθμο Προσωρινό Προσδιορισμού Προστίμου.....».

Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας εξέδωσε την/.../...../2018 εντολή Μερικού ελέγχου Γραφείου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ,ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων περιόδου 01/01/2016-31/12/2017, και στο πλαίσιο αυτό, κοινοποιήθηκε στις 30-11-2018 στην ελεγχόμενη επιχείρηση το με αριθμό πρωτ.:/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με το οποίο γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να μας γνωρίσει τις απόψεις της. Επί του ως άνω Σημειώματος η ελεγχόμενη επιχείρηση απάντησε δια εγγράφου της το οποίο φέρει αριθμό πρωτ./2018 και συγκεκριμένα αναφέρει:

«Στο κεφάλαιο ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ αναφέρεται « Στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην επιχείρηση από συνεργείο ελέγχου της Α΄ ΔΟΥ Αθηνών διαπιστώθηκαν... και ως εκ τούτου ,και χωρίς καμία ενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και μόνο με το δελτίο πληροφοριών της Α΄ΔΟΥ Αθηνών το πόρισμα ελέγχου κρίνει ότι η επιχείρηση υπέπεσε σε δύο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου....»

Στην συνέχεια και όσο αφορά τις καταθέσεις που έγιναν από εταιρείες στον λογαριασμό της ελεγχόμενης η ελεγχόμενη αναφέρει:

1) για την κατάθεση σε λογαριασμό της, στην με IBAN GR που διενήργησε η το 2016 ότι:

« ...Το πιστωτικό υπόλοιπο σε ποσό 73,61€ που παραμένει για εξυπηρέτηση μελλοντικής παραγγελίας...»

2) Όσο αφορά το ποσό που είχε κατατεθεί το 2016 από την πελάτη της ελεγχόμενης ποσού 110,11€ στον λογαριασμό της ελεγχόμενης στην με IBAN η ελεγχόμενη αναφέρει :

«.....το ποσό που είχε κατατεθεί., παραμένει προς κάλυψη μελλοντικής παραγγελίας.....».

Τέλος η ελεγχόμενη ζητά

«.....την ακύρωση η άλλως μεταρρύθμιση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παραπάνω λόγους.»

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπ' όψιν του τα παραπάνω δεν δέχθηκε την απάντηση της ελεγχόμενης αναφέροντας :

« Συγκεκριμένα ως προς το σκέλος του ότι ο έλεγχος μας βασίστηκε στα δεδομένα του ελέγχου της ΔΟΥ Α' Αθηνών, για τον λόγο ότι η υπηρεσία μας εξέδωσε την/...../..... - **24/09/2018 εντολή Μερικού ελέγχου Γραφείου** εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ,ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων περιόδου 01/01/2016-31/12/2017, σύμφωνα με την οποία η φορολογική διοίκηση στις περιπτώσεις ελέγχου γραφείου διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της και αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της, όπως οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο η πληροφορία περιέλθει από τρίτους.(ΔΕΛ Α 1069048/2014)

Για το σκέλος των απόψεων της ελεγχόμενης, ότι τα υπόλοιπα παραμένουν για μελλοντική παραγγελία από το 2016 (ως προκαταβολή δηλαδή) έως τουλάχιστον την ημερομηνία των εγγραφών απόψεων τις ελεγχόμενης (19-12-2018) ο έλεγχος διαπιστώνει πως κοινή πρακτική είναι οι προκαταβολές που λαμβάνονται από πελάτες για μελλοντικές παραγγελίες, να παρακολουθούνται στον λογαριασμό 30.05 «προκαταβολές πελατών» όπου πιστώνονται με το ποσό της προκαταβολής και να χρεώνονται με το όλο η μέρος αυτής, ανάλογα με την μερική η ολική εκτέλεση της παραγγελίας με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού του πελάτη.(30.00) (30.01) και πως δεν είναι κοινή πρακτική να καταθέτουν πελάτες χρήματα την χρήση 2016 ως προκαταβολή και 2.5 χρόνια μετά να μην έχουν εκτελεστεί η παραγγελίες αυτές, καθώς δεν προσκομίστηκε από την ελεγχόμενη προς απόδειξη τον λεγομένων της έστω κάποια απόδειξη είσπραξης για τις προκαταβολές αυτές.».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο κατά τον έλεγχο στο πλαίσιο της κλήσης προς παροχή εγγραφών απόψεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 όσο και με το ενδικοφανές στάδιο ισχυρίζεται ότι τα πιστωτικά υπόλοιπα αφορούν πιθανές μελλοντικές παραγγελίες, και συγκεκριμένα αφορούν τους παρακάτω πελάτες:

-Ο πελάτης, που εδρεύει στον Καναδά κατέθεσε σε λογαριασμό της εταιρείας Νο στην στις 26/05/2016 το ποσό των 1.485,00 ευρώ και ποσό 1.256,32 ευρώ στις 23/06/2016 ως προκαταβολή για παραγγελία του στην εταιρεία. Στην συνέχεια την 01/07/2017 με την εκτέλεση της παραγγελίας και την αποστολή των εμπορευμάτων εκδόθηκε τιμολόγιο αξίας 2.581,95 ευρώ με αποτέλεσμα να υπολείπεται ποσό 159,38 ευρώ προς μελλοντική παραγγελία. Την 01/12/2017 πραγματοποιήθηκε νέα αποστολή και εκδόθηκε τιμολόγιο αξίας 85,56 ευρώ διαμορφώνοντας το πιστωτικό υπόλοιπο σε ποσό 73,81 ευρώ που παραμένει για εξυπηρέτηση πιθανής μελλοντικής παραγγελίας.

-Στην καρτέλα του πελάτη «.....» εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 110,00 ευρώ. Αυτό το ποσό το κατέθεσε ο πελάτης σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας της για παραγγελία που είχε δώσει για εμπορεύματα τα οποία δεν είναι ετοιμοπαράδοτα και που η εταιρεία παραλαμβάνει από βιοτεχνία με την οποία συνεργάζεται. Λόγω καθυστέρησης της παραγγελίας ακυρώθηκε η παραγγελία από τον πελάτη. Το ποσό που έχει κατατεθεί παραμένει προς κάλυψη μελλοντικής παραγγελίας.

Ωστόσο τα ως άνω προβαλλόμενα, αφενός ως προς την πρώτη περίπτωση, δεν τεκμηριώνονται καθώς δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία όπου να διαπιστώνεται ότι το ποσό που υπολείπεται μεταξύ κατάθεσης και εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, αφορά νέα παραγγελία και δεν αφορά την συναλλαγή για την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση και πώληση των εμπορευμάτων και αφετέρου ως προς την δεύτερη περίπτωση της πελάτισσας για την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία, ισχυρίζεται ότι ακυρώθηκε η παραγγελία, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο που να το αποδεικνύει.

Ενώ και από την πληροφορία που υφίσταται μέχρι την ημερομηνία διενέργειας του ελέγχου εντός του έτους 2018, δεν αποδείχθηκε ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί μελλοντικής παραγγελίας καθώς με τους συγκεκριμένους πελάτες δεν πραγματοποιήθηκαν νεότερες συναλλαγές.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί παραβάσεως τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **20/02/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**

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

Φορολογικό έτος 2017

Πρόστιμο άρθρου 58^A του ν.4174/2013 ποσού 500,00 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του 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 .