



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 27-5-2019
Αριθμός απόφασης: 1347

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 1. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
- Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25-1-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** **με ΑΦΜ:**....., δικηγόρου, επί της οδού κατά της με αριθμό/2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
3. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
 4. Τις από 4-2-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**, 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 την υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **533,34€**, λόγω μη έκδοσης σε μία (1) περίπτωση απόδειξης παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας 402,51€ και λόγω έκδοσης μίας (1) ανακριβούς ως προς την αξία απόδειξης παροχής υπηρεσιών με ποσό ανακρίβειας 44,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 & 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) που επισύρουν τις κυρώσεις του άρ.7, παρ.3 του Ν.4337/2015

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, για την εξακρίβωση εφαρμογής των υποχρεώσεων των διατάξεων του Ν. 4093/2012 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις 2012 - 2014, συντάχθηκε η από 27-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) και εκδόθηκε η προσαλλόμενη πράξη.

Στα πλαίσια του ελέγχου πραγματοποιήθηκε μεταξύ άλλων, έλεγχος στις τραπεζικές συναλλαγές του προσφεύγοντα και διαπιστώθηκε σε μία (1) περίπτωση η μη έκδοση φορολογικού παραστατικού προς τον ποσού 402,51€ και μία (1) περίπτωση κατάθεσης για την οποία ο έλεγχος έκρινε ότι αφορά αμοιβή από την άσκηση της ατομικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα και εκδόθηκε ανακριβές – μικρότερης αξίας φορολογικό στοιχείο με ποσό ανακρίβειας 44,00€:

Α/Α Αιτ/τος	Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό	Ισχυρισμοί Ελεγχόμενου	Απόψεις Ελέγχου
319		15/4/2014	543,7	Η κατάθεση αφορά σε αμοιβή μου και πραγματοποιηθέντα έξοδα (χαρτόσημα, έκδοση αντιγράφων, αναβολόσημα, κ.α.) για την νομική εκπροσώπηση της Ανώνυμης Ασφαλιστικής Εταιρίας με την επωνυμία ενώπιον του Μονομελούς, στο νόμιμα εκδοθέν φορολογικό μου παραστατικό με στοιχεία: ΑΠΥ/14 ποσό: 479,70, έξοδα 64,00 από τα οποία τα 44,00 ευρώ αναλογούν σε καύσιμα το σχετικό παραστατικό εστάλη στην ασφαλιστική	Ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του φορολογούμενου. Ωστόσο από τα τιθέμενα δικαιολογητικά προκύπτει ότι εκδόθηκε ανακριβώς ως προς την αξία το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών υπ' αριθ./14 αξίας 479,70€ καθόσον η πραγματική συναλλαγή είναι 543,70€ με ποσό ανακρίβειας 44,00 ευρώ (479,70+20 ένσημα= 499,70-543,70=44,00).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι νόμιμη, καθώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προσαύξηση περιουσίας ή διεκπεραίωση μιας τραπεζικής συναλλαγής που δεν ανήκει στον κάτοχο του τραπεζικού λογαριασμού, αλλά αφορά χρήματα τρίτων που για λόγους εσωτερικής επαγγελματικής σχέσης διήλθαν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα. Υποχρέωση του προσφεύγοντα είναι να υποδείξει την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων, χωρίς άλλη απόδειξη ή οποία συνιστά αντιστροφή της αρχής του βάρους της απόδειξης.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη δε φέρει την εκ του νόμου επιβαλλόμενη, πλήρη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, καθώς δεν δέχεται τις παρασχεθείσες εξηγήσεις του προσφεύγοντα, χωρίς η φορολογική αρχή να αιτιολογεί τους λόγους βάσει των οποίων κατέληξε στα συμπεράσματά της. Αντίθετα, κατέληξε στο μη συμβατό με τη λογική συμπέρασμα, ότι το σύνολο ή μέρος των αποζημιώσεων που έλαβαν οι εντολείς του προσφεύγοντα αποτελούσαν αμοιβές του και συνεπώς οι υπογραφές τους επί των εκδιδόμενων αποδείξεων είσπραξης δεν έχουν την αποδεικτική δύναμη της απόδοσης των χρημάτων σε αυτούς.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Η φορολογική αρχή έπρεπε, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, να αναγνωρίσει την αντικειμενική αδυναμία του προσφεύγοντα, μετά από επτά χρόνια, να μην μπορεί να εντοπίσει τους εντολείς του και να κρίνει τις συγκεκριμένες συναλλαγές σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική των υπολοίπων συναλλαγών του. Περαιτέρω, εσφαλμένα η φορολογική διοίκηση δεν δέχτηκε τους ισχυρισμούς και τις προσκομιζόμενες αποδείξεις του προσφεύγοντα που αφορούν ιδιωτικές και όχι επαγγελματικές συναλλαγές, για τις οποίες δεν απαιτείται ή τήρηση κάποιου τύπου. Συγκεκριμένα αφορούν ταμειακές διευκολύνσεις σε φιλικά του πρόσωπα. Τέτοιες συναλλαγές αποτελούν η κατάθεση του ποσού των 2.000,00€ της οικογενειακής φίλης του , η κατάθεση του ποσού των 900€ ως επιστροφή δανείου που είχε δοθεί στην οικογενειακή του φίλη, , καθώς και η κατάθεση ποσού 8.000€ από τον παιδικό του φίλο, που αφορούσε χρήματα που επέστρεψε ο τελευταίος στον προσφεύγοντα, καθώς ο προσφεύγων, προκειμένου να τον διευκολύνει, λίγες ημέρες νωρίτερα πλήρωσε το τίμημα αγοράς αυτοκινήτου του Γι' αυτή τη συναλλαγή, προσκόμισε το καταθετήριο προς τον πωλητή του αυτοκινήτου ποσού 6.500€, καθώς το ποσό των 1.500€ δόθηκε στον πωλητή για έξοδα εκτελωνισμού και ταξινόμησης.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση των ακροτάτων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης. Η φορολογική αρχή όφειλε να διαμορφώσει άποψη περί της ειλικρίνειας του τρόπου που συναλλάσσεται ο προσφεύγων με τους εντολείς του από το συνολικό αριθμό

των περιπτώσεων που εξέτασε. Οι εγγραφές στα λογιστικά του βιβλία ήταν απολύτως ειλικρινείς, ενώ οι τραπεζικές του συναλλαγές στη συντριπτική τους πλειοψηφία ταυτοποιήθηκαν συγκρινόμενες με τα λογιστικά του βιβλία, με εξαίρεση ελαχίστων από αυτές, για τις οποίες η φορολογική αρχή επέδειξε ιδιαίτερη αυστηρότητα αντί, στα πλαίσια της διακριτικής της ευχέρειας, να επιδείξει κατανόηση.

5. Ως προς τα πραγματικά δεδομένα.

1.Συναλλαγές από υποθέσεις τροχαίων ατυχημάτων

- 1.1: Συναλλαγή με αριθμό 24 ποσού 3.688,21€. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων κατακράτησε το εν λόγω ποσό, καθώς ο κ. είχε το δικαίωμα να κρατήσει το υπόλειμμα του αυτοκινήτου και να καταβάλει στην ασφαλιστική εταιρεία το ποσό των 2.000,00€ ή να το αποδώσει στην ασφαλιστική. Επέλεξε να το κρατήσει, οπότε κατά την εκκαθάριση των εξόδων του απέδωσε το υπολειπόμενο ποσό για να το αποδώσει αυτός με τη σειρά του στην ασφαλιστική εταιρεία.
- 1.2: Συναλλαγές με αριθμό 32 & 44 ποσού 39.000,00€ & 10.709,00€ αντίστοιχα. Πρόκειται για μεταχρονολογημένες επιταγές που συναποτελούν μέρος του ποσού των 130.000,00€ τα οποία έλαβε η ως αποζημίωση και τα οποία κατά δήλωσή της αποδόθηκαν . Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε την εξοφλητική απόδειξη της κ....., η οποία ελήφθη κατά το χρονικό σημείο της εκκαθάρισης του λογαριασμού της.
- 1.2: Συναλλαγή με αριθμό 42 ποσού 24.819,70€. Πρόκειται για μεταχρονολογημένες επιταγές που συναποτελούν μέρος του ποσού των 50.000,00€, τα οποία αφορούν την και τα οποία κατά δήλωσή της επί αποδείξεως της αποδόθηκαν.
- 1.3: Συναλλαγή με αριθμό 74, ποσού 66.182,63€. Η συναλλαγή αφορά τα μέλη της οικογένειας Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν δέχθηκε τη δήλωση του και της , ενώ σε άλλες περιπτώσεις τη δέχτηκε.
- 1.4: Συναλλαγή με αριθμό 85, ποσού 3.000,00€. Ο προσφεύγων απέδωσε το ποσό των 13.000,00€ με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό του κ. Το υπόλοιπο ποσό απέδωσε μετρητοίς αφού παρακράτησε τα έξοδά του.
- 1.5: Συναλλαγές με αριθμούς 104 & 105, ποσού 27.446,22€ & 28.321,60€ συνιδιοκτητών του φορτηγού αυτοκινήτου και Προσκομίστηκε καταθετήριο έγγραφο 45.000€. Το υπόλοιπο της αποζημίωσης αποδόθηκε τοις μετρητοίς. Η φορολογική αρχή όφειλε να αφαιρέσει τα έξοδά του. (ΑΠΥ/2010 ποσού 305€, ΑΠΥ/2011 ποσού 354€, ένσημα 45€, επίδοση 60€ 2 μεταβάσεις στη 100€ και 2 μεταβάσεις στη 100€, ταχυδρομικά έξοδα 20€.
- 1.6: Συναλλαγή με αριθμό 114, ποσού 4.857,00€. Αφορά την αποζημίωση της από την ασφαλιστική εταιρεία. Απέδωσε μετρητοίς το σύνολο του ποσού αφού αφαίρεσε τα έξοδά του.

- 1.7: Συναλλαγή με αριθμό 122, ποσού 63.000,00€. Ο κ. έλαβε το ποσό της αποζημίωσης χωρίς να καταβάλλει αμοιβή στον προσφεύγοντα. Δεν είναι εφικτό να εντοπιστεί καθώς είναι ρομά.
- 1.8: Συναλλαγές με αριθμούς 124-129, ποσών 2.849,34€, 2.849,34€, 2.849,34€, 3.849,34€, 14.150,00€ & 14.150,00€ αντίστοιχα. Πρόκειται για συναλλαγές της οικογένειας ήδη δόθηκαν εξηγήσεις στη συναλλαγή με αριθμό 74.
- 1.9: Συναλλαγή με αριθμό 311, ποσού 9.000,00€ . Πρόκειται για συναλλαγή που έλαβε η πρόκειται για μέλος της οικογένειας για την οποία ο έλεγχος δέχθηκε τους ισχυρισμούς (συναλλαγές 313-317) ενώ εξαίρεσε χωρίς λόγο την Επιπλέον, θα πρέπει να αφαιρεθούν τα προσκομιζόμενα παραστατικά για την αμοιβή και τα έξοδά του. (ΑΠΥ/2012,/2012,/2012,/2014,/2014, συνολικού ποσού 1.200,04€ πλέον τα έξοδα/2011,/2012,/2012,/2014 &/2014 που αφορούν κόστος επιδόσεων συνολικού ποσού 250,00€.

2.Συναλλαγές από ταμειακές διευκολύνσεις σε φιλικά του πρόσωπα.

- 2,1 & 2.2: Συναλλαγές με αριθμό 164 & 205 ποσού 2.000€ & 900€ αντίστοιχα. Πρόκειται για προσωπικές και όχι επαγγελματικές συναλλαγές που αφορούν επιστροφή δανείων από προσωπικές φίλες του.
- 2.3: Συναλλαγή με αριθμό 346 ποσού 8.000,00€ Η κατάθεση έγινε από τον , παιδικό φίλο του προσφεύγοντα και διευθυντή ζημιών στην ασφαλιστική εταιρεία «.....» προκειμένου να πληρώσει ο προσφεύγων για λογαριασμό του το αυτοκίνητο που ο αγόρασε εκείνες τις ημέρες, ποσού 6.500€ (προσκομίσθηκε το τιμολόγιο αγοράς του αυτοκινήτου) Το υπόλοιπο ποσό επιστράφηκε μετρητοίς.

Παραλείπονται οι εξηγήσεις που έδωσε ο προσφεύγων για τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, καθώς δεν αφορούν τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, πράξεις.

3. Διάφορες άλλες συναλλαγές

- 3.1: Συναλλαγή με αριθμό 15 ποσού 300,00€. Αφορά το κόστος εισιτηρίου για επαγγελματικό ταξίδι στις που τελικά μταιώθηκε.
- 3.2: Συναλλαγή με αριθμό 112 ποσού 150,00€. Αφορά επιστροφή μικροδανείου από τον
- 3.3: Συναλλαγή με αριθμό 118 ποσού 2.106,00€. Αφορά τον κ. που τον συμβούλεψε χωρίς αμοιβή, για την τύχη ενός δανείου του αποβιώσαντος γιού του Το ποσό που κατατέθηκε από την τράπεζα ήταν 6.404,00€, μέρος του οποίου ποσού 4.300,00€ ο προσφεύγων απέδωσε στις εγγονές του κ. με έμβασμα, ενώ το υπόλοιπο αποδόθηκε στον ίδιο. Είναι υπερβολικό να θεωρηθεί ως αμοιβή ποσό 2.106,00€ ως αμοιβή για μια τόσο απλή δουλειά.

- 3.4: Συναλλαγή με αριθμό 139 ποσού 500,00€. Αφορά τον που είναι οδικός μεταφορέας. Σε μία μεταφορά προκάλεσε ζημιά στο εμπόρευμα και μεσολάβησε χωρίς αμοιβή μεταξύ αυτού και του κυρίου του εμπορεύματος και κατέβαλλε συμβιβαστικά το ποσό των 500,00€ προκειμένου να επιλυθεί η διαφορά, χρήματα τα οποία κατέθεσε ο στον προσφεύγοντα. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε τον ισχυρισμό του καθώς ο προσφεύγων προσκόμισε την επιστολή διαμαρτυρίας του ζημιωθέντος με την υποσημείωση του προσφεύγοντα επ' αυτής, η οποία συντάχθηκε στο χρονικό σημείο που χειρίστηκε την υπόθεση.
- 3.5: Συναλλαγή με αριθμό 144 ποσού 186,32€ . Δεν υπήρξε ποτέ τέτοια συναλλαγή. Πρόκειται για λάθος της τράπεζας που ούτε και η ίδια μπορεί να εντοπίσει.
- 3.6: Συναλλαγή με αριθμό 217 ποσού 500€. Ο καταθέτης, είναι άγνωστος. Ωστόσο, το ποσό αφορά την ΑΠΥ/2013 υπέρ του εκπαιδευθέντος στη σχολή επαγγελματικής κατάρτισης μεταφορέων,
- 3.7: Συναλλαγή με αριθμό 220 ποσού 110,00€. Αφορά σε δίδακτρα της σχολής αλλά δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν τα πρόσωπα υπέρ των οποίων έγιναν.
- 3.8: Συναλλαγή με αριθμό 221 ποσού 250,00€. Αφορά τον κ., η υπόθεση του οποίου συνεχίζεται.
- 3.9: Συναλλαγή με αριθμό 250 ποσού 259,68€. Αφορά πρόσθετα έξοδα της αγωγής του της συζύγου του, και της κόρης τους Με την εν λόγω κατάθεση υπερκαλύφθηκαν τα έξοδά του.
- 3.10: Συναλλαγή με αριθμό 273 ποσού 650,00€ Αφορά σε δίδακτρα της σχολής.
- 3.11: Συναλλαγή με αριθμό 284 ποσού 98,70€ Η κ..... δεν έγινε δυνατόν να ταυτοποιηθεί.
- 3.12: Συναλλαγή με αριθμό 302 ποσού 200,00€. Η συναλλαγή δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί.
- 3.13: Συναλλαγή με αριθμό 303, ποσού 20,00€ . Ο τραπεζικός λογαριασμός είναι άγνωστος
- 3.14: Συναλλαγή με αριθμό 320 ποσού 170,00€. Ο κ. υπήρξε μαθητής στη σχολή Η καταβολή αφορά σε δίδακτρα του γιου του το 2010.
- 3.15: Συναλλαγή με αριθμό 338 ποσού 1.200,00€. Αφορά προκαταβολή της εταιρείας «.....». Ωστόσο, την υπόθεση λόγω έλλειψης χρόνου τη χειρίστηκε ο ανιψιός του, Η προκαταβολή αποτέλεσε και τη συνολική αμοιβή του για την οποία προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- 3.16: Συναλλαγή με αριθμό 339 ποσού 50,54€. Άγνωστος τραπεζικός λογαριασμός.
- 3.17: Συναλλαγή με αριθμό 364 ποσού 214,08€. Άγνωστος τραπεζικός λογαριασμός.
- 3.18: Συναλλαγή με αριθμό 392 ποσού 47,51€ Άγνωστος τραπεζικός λογαριασμός.

- 3.19: Συναλλαγή με αριθμό 403 ποσού 59,61€. Άγνωστος τραπεζικός λογαριασμός

Ως προς τους πρώτους τέσσερις ισχυρισμούς

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 του 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 1 του ΚΦΑΣ ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση»

ενώ στο άρθρο 2 ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

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 ελεύθεριο 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 τον Κώδικα Δικηγόρων (ν. 4194/27-9-2013), στο άρθρο 58 παρ.1 ορίζεται ότι: «1. Η αμοιβή του δικηγόρου ορίζεται ελεύθερα με έγγραφη συμφωνία με τον εντολέα του ή τον αντιπρόσωπο του.

2. Η συμφωνία αυτή περιλαμβάνει είτε όλη τη διεξαγωγή της δίκης είτε μέρος ή ειδικότερες πράξεις αυτής ή κάθε άλλης φύσης νομικές εργασίες, δικαστικές ή εξώδικες.

3. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία, η αμοιβή του δικηγόρου καθορίζεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα επόμενα άρθρα του Κώδικα, με βάση την αξία του αντικειμένου της δίκης και, σε περίπτωση που το αντικείμενο της δίκης δεν αποτιμάται σε χρήμα και δεν ορίζονται στις διατάξεις του Κώδικα, με βάση τις αμοιβές που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι του Κώδικα, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτού».

ενώ στο άρθρο 84 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Τα δικαστήρια κατά την επιδίκαση δικαστικών εξόδων, καθώς και κατά την εκκαθάριση πινάκων δικηγορικών αμοιβών, που διενεργείται στην περίπτωση έλλειψης γραπτής συμφωνίας για την αμοιβή του δικηγόρου ή του αντιπροσώπου του,

εφαρμόζουν τις διατάξεις για τις αμοιβές του Κώδικα, εκτός εάν ειδικές διατάξεις προβλέπουν διαφορετικά. Λαμβάνουν υπόψη τον πίνακα των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν και των αμοιβών που πρέπει να καταβληθούν και παρατίθεται υποχρεωτικά από τους διαδίκους κάτω από τις προτάσεις τους. Ο δικηγόρος, σε γνώση του οποίου περιήλθε αυτή η παράβαση, υποβάλλει αίτηση στον οικείο Δικηγορικό Σύλλογο στον οποίο είναι εγγεγραμμένος. Η σχετική γνωμοδότηση του Διοικητικού Συμβουλίου του Δικηγορικού Συλλόγου διαβιβάζεται στο Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων».

Επειδή περαιτέρω, με την Πολ. 1208/2010 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. στους δικηγόρους μετά την ισχύ του Ν.3842/2010. Σύμφωνα με αυτήν, «2. Χρόνος έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών - Ειδικές περιπτώσεις

Οδηγίες εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, οι οποίες καταλαμβάνουν όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες και επομένως και τους δικηγόρους, δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1091/14.6.2010. Ειδικά, όμως, για τους δικηγόρους λόγω των ιδιαιτεροτήτων του επαγγέλματός τους, παρέχονται διευκρινίσεις για το χρόνο έκδοσης των Α.Π.Υ. στις ακόλουθες ειδικές περιπτώσεις.

2.1. Έκδοση γραμματίων προείσπραξης δικηγορικών συλλόγων

Όταν για τη διενέργεια δικονομικών πράξεων ή την παράσταση του δικηγόρου σε συμβολαιογραφική πράξη απαιτείται η έκδοση γραμματίου προείσπραξης της αμοιβής του, από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο, η απόδειξη παροχής υπηρεσιών εκδίδεται στο χρόνο της έκδοσης του γραμματίου, δεδομένου ότι η προείσπραξη αυτή συνιστά προαπαιτητή αμοιβής, προκειμένου να παρασχεθούν οι δικηγορικές υπηρεσίες.

2.2. Εργολαβικό συμβόλαιο (εργολαβικό δίκης)

• Όταν, μεταξύ του δικηγόρου και του εντολέα του, έχει συναφθεί εργολαβικό συμβόλαιο (εργολαβικό δίκης), όταν δηλαδή η αμοιβή του δικηγόρου εξαρτάται από την έκβαση της δίκης π.χ. ως ποσοστό επί του αντικειμένου αυτής, η Α.Π.Υ. εκδίδεται με την εκτέλεση της απόφασης του δικαστηρίου, ήτοι με την καταβολή στον πελάτη του δικηγόρου του επιδικασθέντος ποσού, οπότε και η αμοιβή του δικηγόρου καθίσταται απαιτητή.

Ειδικά, για τα εργολαβικά συμβόλαια, τα οποία έχουν συναφθεί πριν την 1.1.2011, η σχετική Α.Π.Υ. εκδίδεται από το δικηγόρο με την είσπραξη της οφειλόμενης αμοιβής.

2.3. Παροχή δικηγορικών υπηρεσιών όταν το απαιτητό της αμοιβής εξαρτάται μόνο από το (θετικό) αποτέλεσμα της υπόθεσης

Στην περίπτωση παροχής δικηγορικών υπηρεσιών που το απαιτητό της αμοιβής εξαρτάται μόνο από το θετικό αποτέλεσμα της υπόθεσης, η Α.Π.Υ. εκδίδεται στο χρόνο αυτό, δηλαδή στο χρόνο που πληρούται η αίρεση περί της θετικής έκβασης, οπότε και καθίσταται πλέον απαιτητή η αμοιβή για την υπηρεσία που παρασχέθηκε.

4. Επαναλαμβανόμενες δικηγορικές υπηρεσίες προς τον ίδιο επιτηδευματία

Για τις επαναλαμβανόμενες δικηγορικές υπηρεσίες μέσα στον ίδιο μήνα προς τον ίδιο επιτηδευματία (π.χ. σε τράπεζα, σε ασφαλιστική επιχείρηση κ.λπ.) εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του

άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δηλαδή η Α.Π.Υ. εκδίδεται με ημερομηνία το τέλος κάθε μήνα και μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του μήνα που αφορούν, χωρίς να αποκλείεται η έκδοση Α.Π.Υ. και σε μικρότερα χρονικά διαστήματα (π.χ. εβδομάδα, δεκαπενθήμερο κ.λπ.).

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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους... (*Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 151 επ.*)».

Επειδή περαιτέρω, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν (αρ.9 παρ.2 του Ν.4174/2013).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 27-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προέκυψε η μη έκδοση απόδειξη παροχής υπηρεσιών σε μία περίπτωση και η έκδοση ανακριβούς ΑΠΥ σε μία άλλη περίπτωση.

Επειδή, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή αφορά την υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, οι λοιποί ισχυρισμοί είτε αφορούν άλλες κρινόμενες περιόδους ή άλλες φορολογίες και ως εκ τούτου δεν εξετάζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **25/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	533,34 €	533,34 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.