



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/12/2019

Αριθμός απόφασης: 2452

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 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 ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. 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».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ./....05.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014,

β) της υπ' αριθ./....05.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

γ) της υπ' αριθ./....05.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

δ) της υπ' αριθ./....05.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./....05.2019 και/....05.2019 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2014 – 31/12/2014 και 01/01/2019 – 31/12/2019 αντιστοίχως, την υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 και την υπ' αριθ./....05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, 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 υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού 750,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες, σε τρεις (-3-) περιπτώσεις, καθαρής αξίας 1.000,00€, 500,00€ και 600,00€ πλέον ΦΠΑ 23%, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 και 7 της υποπαραγράφου Ε.1 της παραγράφου Ε' του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις των παρ. 1θ' και 2γ' του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (ως ίσχυε κατά τον χρόνο διάπραξης), ήτοι 250,00€ x 3.

Με την υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο ποσού 273,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες, σε δύο (-2-) περιπτώσεις, ήτοι: α) καθαρής αξίας 200,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 46,00€ (στις 21/04/2016) και β) καθαρής αξίας 100,00€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 24,00€ (στις 10/11/2016), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 και 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ως ίσχυσε κατά τους χρόνους διάπραξης, ήτοι (46,00€ x 50%) + 250,00€.

Με την υπ' αριθ./....05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, αναμορφώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 554,44€ σε 2.594,30€, ήτοι κατά το ποσό των 2.039,86€.

Με την υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσής του με τις κατ' άρθρο 13 ν.4174/2013 υποχρεώσεις και δη μη διαφύλαξης λογιστικών αρχείων των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, κατά παράβαση του άρθρου 13 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), που επισύρει τις κυρώσεις των παρ. 1η' και παρ. 2ε' του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 30/05/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των νόμων 2859/2000 (ΦΠΑ), 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και 4308/2014 (ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./....12.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αβάσιμη η υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013. Οι αναγραφόμενες συναλλαγές διενεργήθηκαν πριν το 2016 για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.
2. Ανυπόστατη η υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 διότι εδράζεται επί καταργηθείσας διάταξης. Για τις αναγραφόμενες συναλλαγές εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία προς τους εργολάβους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού προσκομίζει τα υπ' αριθ. 17/12.02.2014 και 31/31.10.2014 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 500,00€ και 600,00€ αντιστοίχως.
3. Μη νόμιμη η υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013. Η απώλεια των λογιστικών αρχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την υπ' αριθ. πρωτ./Φ.808.9/21.08.2018 βεβαίωση Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Ν. Θεσσαλονίκης και την από 06.12.2018 επιστολή της Ε.Υ.Α.Θ..
4. Ανυπόστατη η υπ' αριθ./....05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διότι δεν αναφέρει το ύψος του προστίμου.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «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 επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, 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. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....».

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 (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

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 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 30/05/2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, έπειτα από διασταυρωτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος και των υποβληθεισών δηλώσεων της παρ. 4 του άρθρου 69 του ν.4172/2013, με τις οποίες απέδωσε προκαταβολή φόρου επί αμοιβής που έλαβε ως τοπογράφος μηχανικός, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες στις 30/04/2014, καθαρής αξίας 1.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 230,00€, προς την

επιχείρηση «..... Α.Ε.» – Α.Φ.Μ.:, στις 20/04/2014, καθαρής αξίας 500,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 115,00€, προς την επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» – Α.Φ.Μ.:, στις 31/10/2014, καθαρής αξίας 600,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 138,00€, προς την επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.» – Α.Φ.Μ.:, στις 21/04/2016, καθαρής αξίας 200,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 46,00€, προς τον (Α.Φ.Μ.:) και στις 10/11/2016, καθαρής αξίας 100,00€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 24,00€, προς τον (Α.Φ.Μ.:). Ειδικότερα, δεν ανευρέθηκαν φορολογικά στοιχεία ή εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία και λογιστικά αρχεία που να σχετίζονται με τις συναλλαγές που συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις απόδοσης προκαταβλητέου φόρου επί αμοιβών μηχανικών. Για τις εν λόγω παραβάσεις εκδόθηκαν η υπ' αριθ./....05.2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2014 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 750,00€ και η υπ' αριθ./....05.2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2016, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 273,00€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τις ανωτέρω συναλλαγές εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία σε προγενέστερο χρόνο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε τα υπ' αριθ. 17/12.02.2014 και 31/31.10.2014 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 500,00€ και 600,00€, αντιστοίχως, πλέον ΦΠΑ. Ειδικότερα, στο υπ' αριθ. 17/12.02.2014 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, που εκδόθηκε προς την επιχείρηση «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.» – Α.Φ.Μ.: και αμφότεροι το συμπεριέλαβαν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 14 παρ. 3 του ν.4174/2013, όπως προκύπτει από το σύστημα Taxis, περιγράφεται ως είδος υπηρεσίας η «ΤΟΠΟΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ ΟΙΚ. ΑΔΕΙΑΣ ΓΙΑ ΕΡΓΟ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.». Επιπλέον, στο υπ' αριθ. 31/31.10.2014 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, που εκδόθηκε προς την επιχείρηση «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.» – Α.Φ.Μ.: και αμφότεροι το συμπεριέλαβαν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 14 παρ. 3 του ν.4174/2013, όπως προκύπτει από το σύστημα Taxis, περιγράφεται ως είδος υπηρεσίας η «ΤΟΠΟΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ ΟΙΚ. ΑΔΕΙΑΣ ΓΙΑ ΕΡΓΟ Ε.Π.Ε.». Κατά συνέπεια, για τις ανωτέρω συναλλαγές δεν υφίσταται παράβαση/παραλείψη μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για παροχή υπηρεσίας (τοπογραφικής μελέτης) προς τους ανωτέρω κυρίου των έργων, μολονότι στις υποβληθείσες δηλώσεις απόδοσης προκαταβλητέου φόρου επί

αμοιβών μηχανικών τούτοι εσφαλμένα αναγράφονται ως αναθέτοντες το έργο αντί του ορθού και πραγματικού εντολέα, ήτοι της εργολάβου εταιρείας MON. Ε.Π.Ε. (Α.Φ.Μ.:).

Επειδή, ουδέν άλλο στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη του ισχυρισμού του περί έκδοσης των φορολογικών στοιχείων σε προγενέστερο χρόνο και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου, για τις λοιπές συναλλαγές πλην των προαναφερθεισών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων γίνεται εν μέρει δεκτός και μόνον ως προς τα υπ' αριθ. 17/12.02.2014 και 31/31.10.2014 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 500,00€ και 600,00€, αντιστοίχως, πλέον ΦΠΑ 23%, ενώ κατά τα λοιπά απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης...».

Επειδή, με το άρθρο 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:... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1...».

Επειδή, με το άρθρο 61 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία....».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53

– 62) και διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί (εγγ. 1038851/457/21.4.2003, 1042878/274/15.5.2007, ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 30/05/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ προκύπτει ότι, στις 23/01/2019, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ. πρωτ. 490/07.01.2019 αίτηση προσκόμισης αντιγράφων των λογιστικών αρχείων του. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς στο ανωτέρω αίτημα και δεν προσκόμισε τις υπ' αριθ. 48 και 49 ΑΠΥ για το φορολογικό έτος 2014, τις υπ' αριθ. 1 έως 6 ΑΠΥ για το φορολογικό έτος 2015, καθώς επίσης και όλα τα φορολογικά στοιχεία που αποτέλεσαν δικαιολογητικά εγγραφής δαπανών των ετών 2014, 2015 και 2016. Κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, η απώλεια των προαναφερθέντων λογιστικών αρχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας διότι, όπως ρητά αναφέρεται στην προσφυγή του, στο γραφείο που διατηρούσε στην Θεσσαλονίκη και βρισκόταν σε ημιυπόγειο χώρο – για τον οποίο ισχυρίζεται ότι ήταν η πραγματική έδρα του (ενώ η δηλωθείσα έδρα στην Κατερίνη, επί της οδού Βαφοπούλου 8, ήταν μόνο τύποις) – έλαβε χώρα πλημμύρα από σπάσιμο δημοτικών σωλήνων – αγωγού ύδρευσης, στις 14/08/2018, με αποτέλεσμα την πλήρη καταστροφή των παλαιών φορολογικών στοιχείων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε την υπ' αριθ. πρωτ./Φ.808.9/21.08.2018 βεβαίωση Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Ν. Θεσσαλονίκης και την από 06.12.2018 επιστολή της Ε.Υ.Α.Θ.. Ωστόσο, ο ημιυπόγειος χώρος ουδέποτε δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως επαγγελματική εγκατάσταση, ούτε προκύπτει από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης ότι ο χώρος ή τμήμα αυτού μισθώθηκαν ή παραχωρήθηκαν δωρεάν στον

προσφεύγοντα. Στην δε προαναφερθείσα βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας επισημαίνεται ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα συστεγάζεται στον ίδιο χώρο με άλλες, κατά δήλωση τρίτου, με την ρητή επιφύλαξη της αρμόδιας Υπηρεσίας ότι τα στοιχεία αυτά δεν περιβάλλονται με το κύρος της αυθεντικότητάς τους, γιατί βασίζονται σε πρόχειρες πληροφορίες. Περαιτέρω, στην εν λόγω βεβαίωση αναγράφεται ότι διαβράχθηκαν Η/Υ, εκτυπωτικά μηχανήματα και έπιπλα – γραφεία ενώ δεν γίνεται ρητή αναφορά σε λογιστικά αρχεία. Κατά συνέπεια, εκ των ανωτέρω, δεν προκύπτει η καταστροφή των εν λόγω λογιστικών αρχείων, επιπροσθέτως δε, ο προσφεύγων δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών στην δηλωθείσα έδρα του ή άλλο ιδιόκτητο, μισθωμένο ή δωρεάν παραχωρημένο χώρο λαμβάνοντας τα απαιτούμενα μέτρα επιμέλειας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί απώλειας των λογιστικών αρχείων συνεπεία ανωτέρας βίας, προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, με το άρθρο 1 της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.04.2017) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β΄ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ΄ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ....».

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 63 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ, Ν.2717/1999, Α΄ 97), φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή (βλ. ΣτΕ1357/2018, 1445/2016 επταμ., 1215/2017, 3416/2017, 288-290/2018 κ.ά.).

Εν προκειμένω, με την υπ' αριθ./....05.2019 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 αναμορφώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 554,44€ σε 2.594,30€, ήτοι κατά το ποσό των 2.039,86€. Συνεπώς, η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη δεν έχει εκδοθεί εις βάρος του προσφεύγοντος αλλά προς όφελός του διότι αυξήθηκε το ποσό που δικαιούται να μεταφέρει για έκπτωση και συμψηφισμό ή να ζητήσει επιστροφή στις επόμενες φορολογικές περιόδους.

Κατά συνέπεια, εφόσον δεν προκαλείται βλάβη στον προσφεύγοντα από την υπ' αριθ./....05.2019 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, η προσφυγή κατά το μέρος που ασκείται κατά της ανωτέρω πράξης καθίσταται άνευ αντικειμένου προς εξέταση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της από 12/07/2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

1. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./....05.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014,
2. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./....05.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016,
3. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./....05.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 και
4. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./....05.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013

φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	750,00 €	250,00 €	-500,00 €

Η υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013

φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο	273,00 €
----------	----------

**Η υπ' αριθ./....05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016**

Διαφορά φόρου	0,00 €
---------------	--------

**Η υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2019**

Πρόστιμο	2.500,00 €
----------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.