



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06/02/2023

Αριθμός απόφασης: 315

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-4-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β΄ 6009)
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 13/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜκατοίκου, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/13-7-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του

ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄ - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 13/10/2022 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/13-7-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **500,00 €** για τη μη έκδοση μίας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για συναλλαγή που δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, αξίας 100,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. ιε΄ και παρ. 2 περ. η΄ του ν. 4174/2013.

Στις 15/02/2022, ημέρα Τρίτη και ώρα 19:00΄, δυνάμει της υπ΄ αρ. .../2022 εντολής μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας Έρευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης – Α΄ Υποδιεύθυνση – Α3 Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων, μετέβη στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Νομικές υπηρεσίες δικηγόρου» για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και των ολοκληρωμένων παρεχόμενων υπηρεσιών του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι σε μία περίπτωση και συγκεκριμένα για την σύνταξη εξώδικου διαμαρτυρίας – κλήση δήλωσης για λογαριασμό του εντολέα – πελάτη του,, κατά της εταιρίαςμε ημερομηνία 11/01/2022, δεν εκδόθηκε το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ.) αξίας 100,00 € (κατά δήλωση του προσφεύγοντος). Στη συνέχεια, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό .../15-2-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον προσδιορισμό προστίμου, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Ακολούθως εκδόθηκε αρμοδίως η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Κατά το χρόνο του ελέγχου δεν είχε λάβει αμοιβή από τον εντολέα του, διότι, λόγω της φιλικής τους σχέσης, δεν του ζήτησε να προκαταβάλει την αμοιβή του και ο εντολέας του θα τον πλήρωνε

μετά την ολοκλήρωση της εντολής. Το γεγονός ότι δεν είχε λάβει την αμοιβή αποδεικνύεται από το ότι μόλις του ζήτησε να προβεί σε πληρωμή της αμοιβής, εκείνος αναντίρρητα το έπραξε.

- Η σύνταξη του εξώδικου δεν αποτελούσε μεμονωμένη και ολοκληρωμένη παροχή νομικών υπηρεσιών, αλλά τμήμα μίας ευρύτερης εντολής.
- Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είναι πλημμελής, διότι δεν απέδειξε τις προϋποθέσεις επιβολής της επίδικης κύρωσης.
- Η διάταξη με την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 500,00 € παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

1. Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) ... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν. 4174/2013, ορίζεται : « 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: ... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1,.....»

Επειδή, στο 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, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατά τον επιτόπιο έλεγχο διαπίστωσαν ότι μεταξύ των ολοκληρωμένων υπηρεσιών που παρείχε ο προσφεύγων, και συγκεκριμένα τη σύνταξη εξώδικων διαμαρτυριών – κλήσεων – δηλώσεων, δεν εκδόθηκε μία απόδειξη παροχής υπηρεσιών για τη σύνταξη εξώδικου διαμαρτυρίας – κλήσης δήλωσης για λογαριασμό του εντολέα του,, αξίας, κατά δήλωση του προσφεύγοντα, 100,00 €.

Επειδή ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει ότι η σύνταξη της εξώδικης διαμαρτυρίας δεν αποτελούσε μεμονωμένη και ολοκληρωμένη παροχή νομικών υπηρεσιών, αλλά τμήμα μίας ευρύτερης εντολής, προσκομίζει εξουσιοδοτήσεις του εντολέα του προς τον ίδιο, προκειμένου να τον εκπροσωπήσει στην Τράπεζα, ώστε να διαπραγματευτεί τη ρύθμιση του δανείου του. Οι εν λόγω εξουσιοδοτήσεις συντάχθηκαν πριν τη σύνταξη της επίμαχης εξώδικης διαμαρτυρίας – κλήσης δήλωσης, ενώ ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο, (π.χ. ιδιωτικό συμφωνητικό κλπ.), που να αποδεικνύει ότι η παροχή των νομικών του υπηρεσιών διήρκησε και μετά τη σύνταξη της εξώδικου διαμαρτυρίας, ώστε να δικαιολογείται η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή η έκδοση φορολογικού στοιχείου δεν συναρτάται με την εξόφληση της συναλλαγής, αλλά με την ολοκλήρωση της παροχής.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου

επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Όταν όμως, η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/5/2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Α΄ Υποδιεύθυνση – Α3 Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

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

Η με αριθμό/13-7-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	500,00 €	500,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.