



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604534

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 04-05-2017

Αριθμός απόφασης: 2705

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 ισχύει.

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) .

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή Εξουσιοδότησης Υπογραφής»

4. Την από 04-01-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών « Υπηρεσίες Γραφείων Γνωριμίας η Συνοικεσιών»

οδόςΤ.Κ. 10563Αθήνα ,κατά των: **α)** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.(αρ.

πράξης/07-11-2016) διαχειριστικής χρήσης 01/01/2006-31/12/2006,**συνολικό ποσόν**

1.172,00 €, **β)** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.(αρ. πράξης/07-11-2016)

διαχειριστικής χρήσης 01/01/2007-31/12/2007,**συνολικό ποσόν 2.539,33 €**, **γ)** Οριστικής Πράξης

Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.(αρ. πράξης/07-11-2016) διαχειριστικής χρήσης 01/01/2008-

31/12/2008,**συνολικό ποσόν 2.930,00 €**, **δ)** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.(αρ.

πράξης/07-11-2016) διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009,**συνολικό ποσόν**

2.930,00 €,**ε)** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.(αρ. πράξης/07-11-2016)

διαχειριστικής χρήσης 01/01/2010-31/12/2010,**συνολικό ποσόν 7.001,33 €**, **στ)** Οριστικής

Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.(αρ. πράξης/07-11-2016) διαχειριστικής χρήσης

01/01/2011-31/12/2011,**συνολικό ποσόν 1.333,33 €**, του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'

ΑΘΗΝΩΝ (Α',Β',Γ') και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 4,Οριστικές Πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ (Α',Β',Γ'), των οποίων ζητείται η ακύρωση, την από 07-11-2016 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 και Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.), του ελεγκτήτης Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ (Α',Β',Γ'), και την από 24-02-2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. η Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04-01-2017 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςΑΦΜη 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:

Από έλεγχο που πραγματοποίησε συνεργείο του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης στις 5-11-2011, κατασχέθηκαν με την αριθ./05-07-2011 και την αριθμό/05-07-2011 έκθεση κατάσχεσης, επίσημα και ανεπίσημα στοιχεία από την επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκαν παραβάσεις έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ.

Με την υπ.αριθ./05-12-2014 εντολή έλεγχου του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ,συνταχθηκε η από 24-02-2015 έκθεση έλεγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. η Κ.Β.Σ. η οποία έκθεση έλεγχου με τον φάκελο της υπόθεσης εστάλη, με το αρ.πρωτ./27-03-2015 έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ (Α',Β',Γ')

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αριθμό./02-09-2015 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ..186/92 (Κ.Β.Σ.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

α)Με την αριθμό/07-11-2016 Οριστική Πράξη Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2006-31/12/2006,,επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο **συνολικό ποσόν 1.172,00 €**, για ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ως προς το ποσόν κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 παρ.1,2,3 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.

β)Με την αριθμό/07-11-2016 Οριστική Πράξη Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2007-31/12/2007,,επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο **συνολικό ποσόν 2.539,33 €**, για ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ως προς το ποσόν κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 παρ.1,2,3 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.

γ)Με την αριθμό/07-11-2016 Οριστική Πράξη Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2008-31/12/2008,,επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο **συνολικό ποσόν 2.930,00 €**, για ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ως προς το ποσόν κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 παρ.1,2,3 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.

δ)Με την αριθμό/07-11-2016 Οριστική Πράξη Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2009-31/12/2009,,επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο **συνολικό ποσόν 2.930,00 €**, για ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ως προς το ποσόν κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 παρ.1,2,3 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.

ε)Με την αριθμό/07-11-2016 Οριστική Πράξη Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2010-31/12/2010,,επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο **συνολικό ποσόν 7.001,33 €**, για ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ως προς το ποσόν κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 παρ.1,2,3 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.

στ)Με την αριθμό/07-11-2016 Οριστική Πράξη Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2011-31/12/2011,,επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο **συνολικό ποσόν 1.333,33 €**, για ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ως προς το ποσόν κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 παρ.1,2,3 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επιεική φορολογική αντιμετώπιση της,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Όσον αφορά την ΑΕΠ/2016 Αριθμός Απόφασης/2016 που αφορά το 2006 και την ΑΕΠ/2016 ,Αριθμός Απόφασης/2016 που αφορά το 2007 λόγω παρέλευσης της δεκαετίας τα επιβεβλημένα πρόστιμα παραγράφονται.

2) Όσον αφορά δε γενικά στην επιβολή των προστίμων ενημερώνω ότι λόγω της φύσης λειτουργίας της επιχείρησης μου η μη τελική έκδοση ΑΠΥ στους πελάτες μου οφείλεται στην ιδιαιτερότητα της υπηρεσίας που προσφέρω και τις μη η ευτυχούς κατάληξης της γνωριμίας που προτείνω οπότε ανάλογα μπορεί να αμειφθώ η εξαρτάται αν λάβω η όχι προκαταβολή ώστε να εκδώσω τα αντίστοιχα παραστατικά.

3) Σχετικά επίσης με προηγούμενη επιβολή προστίμων το 2010 αναφέρω ότι η τωρινή επιβολή προστίμου συμπεριέλαβε την πρώτη καθώς θεωρήθηκα-κακως για μένα-ως υπότροπη την στιγμή που οι λόγοι που προανέφερα ίσχυαν και τότε.

1. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι τα πρόστιμα που αφορούν την διαχ. χρήση 2006 και την διαχ. χρήση 2007.εχουν παραγραφεί λόγω παρέλευσης της δεκαετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)

Άρθρο 84 Παραγραφή

«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....»

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)

«.Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α 179)

«.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1623/2016 επταμελής σύνθεση

9.....

«Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϊσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του

δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.»

12.....

«Εξάλλου, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, ΣτΕ 3955/2012]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015(ΦΕΚ 129 Α/17-12-2015)

Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και όπως αναφέρεται (σελ.1) στην από 07-11-2016 έκθεση μερικού έλεγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ (Α',Β',Γ') , το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής-Αιγαίου έστειλε με το αρ.πρωτ. /27-03-2015 έγγραφο του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ (Α',Β',Γ'),φάκελο με αρ. υπόθεσης/14,/11,/11 μαζί με την από 23-12-2014 έκθεση έλεγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. Η Κ.Β.Σ. που αφορά την προσφεύγουσα ατομική επιχείρησηΑΦΜ

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ (Α',Β',Γ') εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων για παραβάσεις των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) με βάσει τα στοιχεία του φακέλου (αρ. υποθ. /14,/11,/11 και με βάσει την από 23-12-2014 έκθεση έλεγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. Η Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου και επέβαλε τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 5 Κοινοποίηση πράξεων

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. [.....]

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ (Α',Β',Γ') κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων στις 05-12-2016 στην ίδια την προσφεύγουσα κα (εκθέσεις επίδοσης προσωπικά στον προς ον η επίδοση) , ήτοι πριν την παρέλευση δεκαετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι τα πρόστιμα που αφορούν την διαχ. χρήση 2006 και την διαχ. χρήση 2007, έχουν παραγραφεί λόγω παρέλευσης της δεκαετίας, είναι αναπόδεικτος, νόμω αβάσιμος και απορριπτέος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η μη τελική έκδοση ΑΠΥ στους πελάτες μου οφείλεται στην ιδιαιτερότητα της υπηρεσίας που προσφέρω και τις μη η ευτυχούς κατάληξης της γνωριμίας που προτείνω οπότε ανάλογα μπορεί να αμειφθώ η εξαρτάται αν λάβω η όχι προκαταβολή ώστε να εκδώσω τα αντίστοιχα παραστατικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Άρθρο 2. Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο [.....], αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Άρθρο 12. Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.

Παρ.14.

.....
«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. [.....]. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δι- καίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

15. « Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων.....»

Άρθρο 13. Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

.....

3. [.....] Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή τη μεταφορά. [.....]

Επειδή, σύμφωνα με την Αρ.Πρωτ.1099747/840/0015/ ΠΟΛ.1271 / 12-12-2002

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 (πλην της παραγράφου 9), 8 και 10 του Ν. 3052/2002 (ΦΕΚ 221/Α'), που αναφέρονται σε θέματα εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και των Φ.Τ.Μ. (Ν. 1809/1988).

2.14.2 Τήρηση Βιβλίου Συνδρομητών (ισχύς 1.1.2003).

Τηρείται από 1.1.2003 από τους επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες με συνδρομή. Υπηρεσία με συνδρομή για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρείται η παροχή δικαιώματος χρήσης ή πρόσβασης σε υπηρεσίες στις περιπτώσεις που θα χρειαστεί, έναντι προαπαιτούμενου συγκεκριμένου ποσού που αναφέρεται σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (έτος, εξάμηνο κ.λπ.).

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που συντάσσονται συμφωνητικά και περιλαμβάνουν τα δεδομένα του συγκεκριμένου βιβλίου παρέλκει η τήρηση του βιβλίου αυτού, με την προϋπόθεση ότι αντίγραφα αυτών τίθενται άμεσα στη διάθεση του ελέγχου και έχει υποβληθεί σχετική κατάσταση στη Δ.Ο.Υ. [.....]Ενδεικτικές περιπτώσεις παροχής υπηρεσίας με συνδρομή είναι οι τράπεζες πληροφοριών, οι επιχειρήσεις παροχής οδικής βοήθειας, επιχειρήσεις τεχνικής κάλυψης κ.λπ.

Επειδή, η προσφεύγουσα-ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2006-2011 εξέδωσε ανακριβείς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ως προς το ποσόν, διότι το ποσόν τις κάθε εκδοθείσας απόδειξης παροχής υπηρεσιών είναι μικρότερο από την αμοιβή που εισέπραξε για τα συμβόλαια συνεργασίας με απεριόριστη χρονική διάρκεια ανά πελάτη, όπως ειδικότερα αναφέρεται στην από 07-11-2016 έκθεση έλεγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ.Α' ΑΘΗΝΩΝ (Α',Β',Γ').

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η μη τελική έκδοση ΑΠΥ στους πελάτες μου οφείλεται στην ιδιαιτερότητα της υπηρεσίας που προσφέρω και τις μη η ευτυχούς κατάληξης της γνωριμίας που προτείνω οπότε ανάλογα μπορεί να αμειφθώ η εξαρτάται αν λάβω η όχι προκαταβολή ώστε να εκδώσω τα αντίστοιχα παραστατικά είναι αναπόδεικτος, νόμω αβάσιμος και απορριπτέος

3. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι με προηγούμενη επιβολή προστίμων το 2010 αναφέρω ότι η τωρινή επιβολή προστίμου συμπεριέλαβε την πρώτη καθώς θεωρήθηκα-κακώς για μένα-ως υπότροπη την στιγμή που οι λόγοι που προανέφερα ίσχυαν και τότε.

Επειδή, με την αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., φορολογικό έτος 01/01/2010-31/12/2010 της Δ.Ο.Υ.Α' Αθηνών επεβλήθη πρόστιμο για ανακριβή έκδοση Α.Π.Υ. σε σαράντα δυο (42) περιπτώσεις όπως η καθεμία ειδικότερα αναφέρεται στην εν λόγω πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται γενικά, ότι η τωρινή απόφαση επιβολής προστίμου συμπεριέλαβε προηγούμενη επιβολή προστίμων το 2010, χωρίς να προσκομίζει κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι για τις ίδιες παραβάσεις, όπως η καθεμία παράβαση αναφέρεται στην υπ.αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., έχει επιβληθεί πρόστιμο και με προηγούμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι αναπόδεικτος, νομω αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ., Α' ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε και κοινοποίησε το υπ. αρ./10-09-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (άρθρο 28 & 62 ν.4174/2013) με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς προστίμων, στο οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση ανταποκρίθηκε με το αρ.πρωτ./21-10-2016 υπόμνημα της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 64 του ν. 4174/2013 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, από 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/11/2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του ελεγκτήτης Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, και στην από 24-02-2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου επί της οποίας εδράζονται η προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προστίμων και στην από

10-01-2017 εισήγηση-απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04-01-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, τηςΑΦΜκαι **την επικύρωση** των: **α)** της υπ. αρ...../ 07-11-2016 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2006-31/12/2006,**συνολικό ποσόν 1.172,00 €, β)** της υπ. αρ/07-11-2016 Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.διαχ. χρήσης 01/01/2007-31/12/2007,**συνολικό ποσόν 2.539,33 €, γ)** της υπ. αρ/07-11-2016 Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2008-31/12/2008,**συνολικό ποσόν 2.930,00 €, δ)** της υπ. αρ/07-11-2016 Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2009-31/12/2009,**συνολικό ποσόν 2.930,00 €, ε)** της υπ. αρ/07-11-2016 Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2010-31/12/2010,**συνολικό ποσόν 7.001,33 €, στ)** της υπ. αρ/07-11-2016 Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2011-31/12/2011,**συνολικό ποσόν 1.333,33 €,** του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	Διαχ. χρήση 2006	Συνολικό ποσόν	1.172,00 €
Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	Διαχ. χρήση 2007	Συνολικό ποσόν	2.539,33 €
Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	Διαχ. χρήση 2008	Συνολικό ποσόν	2.930,00 €
Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	Διαχ. χρήση 2009	Συνολικό ποσόν	2.930,00 €
Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	Διαχ. χρήση 2010	Συνολικό ποσόν	7.001,33 €
Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	Διαχ. χρήση 2011	Συνολικό ποσόν	1.333,33 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Υπάλληλος του Τμήματος

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.