



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 10/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3392

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικο..... (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικο..... (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικο.....».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. 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.

4. Την από .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθ. .../.../....-.... Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό με αριθ. .../.../....-.... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, της οποίας ζητά την ακύρωση, καθώς και την από .../.../.... Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 αριθμό .../.../...-...-... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **516,67€** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Το ύψος του ποσού του προστίμου επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 και του άρθρου 54 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 4, 6, 7 και 9 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 παράβαση **για την μη έκδοση ενός (1) Τ.Π.Υ.** ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 600,00€ τον Ιανουάριο του 2013 και **για την μη έκδοση ενός (1) Τ.Π.Υ.** ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 700,00€ για τον Οκτώβριο του 2013 για υπηρεσίες που παρείχε προς τον, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 4, 6, 7 και 9 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του Ν. 4174/2013 και επιβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 (ποσό ύψους 266,67€) και το άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 (ποσό ύψους 250,00€).

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της από .../.../.... Έκθεσης Ελέγχου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., μετά από την υπ' αριθμ. .../...-...-... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε λόγω της υπ' αριθμ. πρωτ./...-...-... έγγραφης καταγγελίας του προς το Σ.Δ.Ο.Ε. Η εν λόγω καταγγελία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. πρωτ./...-...-... έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε.

Στα πλαίσια της ως άνω καταγγελίας, ο καταγγέλλων προσκόμισε αντίγραφα τεσσάρων (4) δικαστικών αποφάσεων, μεταξύ των οποίων και την υπ' αριθμ. .../.... Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (.....Μονομελές) με ημερομηνία συνεδρίασης την .../.../.... και ημερομηνία κατάθεσης της προσφυγής την .../.../.... Ο καταγγέλλων αναφέρει ότι την .../.../.... για την εν λόγω υπόθεση έδωσε αμοιβή στον προσφεύγοντα ίση με 600€. Επίσης, προσκόμισε και την υπ' αριθμ. .../.... Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (.....Μονομελές) με ημερομηνία συνεδρίασης την .../.../.... και ημερομηνία κατάθεσης της προσφυγής την .../.../.... Ο καταγγέλλων αναφέρει ότι την .../.../.... για την εν λόγω υπόθεση έδωσε αμοιβή στον προσφεύγοντα ίση με 700€.

Συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από .../.../.... Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι από τον έλεγχο των βιβλίων εσόδων – εξόδων και από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου προς τον υιό του καταγγέλλοντα για τις υπηρεσίες που του παρείχε.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../.... απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (ημερομηνία συνεδρίασης .../.../....), κατά την συζήτηση της ως άνω υπόθεσης την .../.../.... ο κ. κλητεύθηκε νομίμως και παραστάθηκε διά του πληρεξουσίου του κ., ο οποίος ζήτησε αναβολή της συζήτησης της υπόθεσης για την .../.../.... Ύστερα από συνεχείς αναβολές η υπόθεση συζητήθηκε τελικώς την .../.../....

Επίσης, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./.... απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (ημερομηνία συνεδρίασης .../.../....), η με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... προσφυγή νομίμως εισήχθη πάλι

προς συζήτηση μετά την έκδοση της υπ' αριθμ. .../.... προδικαστικής απόφασης του ως άνω Δικαστηρίου, στην οποία σύμφωνα με την από .../.../.... Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. παραστάθηκε ο προσφεύγων στα πλαίσια ενιαίας εντολής του πελάτη του.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ. .../...-...-.... Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση καθώς και η υπ' αριθμ. .../.../...-...-.... Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου, προκειμένου ο προσφεύγων να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση προς ακρόαση με τις με αριθμ. πρωτ./...-...-.... έγγραφες απόψεις του, σχετικά με τις οποίες η Δ.Ο.Υ. επισημαίνει ότι:

Α) Ο προσφεύγων συνδέει την υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων με την παράσταση κατά την εκδίκηση κάθε υπόθεσης και όχι με την παροχή γενικά υπηρεσιών. Επισημαίνεται δηλαδή από την ως άνω Δ.Ο.Υ. ότι ο προσφεύγων υπονοεί ότι παρείχε τις του υπηρεσίες δωρεάν και εφόσον δεν αξίωνε αμοιβή δεν είχε υποχρέωση έκδοσης Α.Π.Υ..

Β) Τα πρόστιμα επιβλήθηκαν σε χρήσεις που υπήρχε η υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας και όχι σε χρήσεις που κατατέθηκαν οι προσφυγές.

Γ) Η αναφορά που γίνεται από μέρους του προσφεύγοντος στην ελάχιστη αμοιβή γίνεται για λόγους σύγκρισης και δεν υπάρχει υποχρέωση από το νόμο οι να αμείβονται για τις υπηρεσίες τους με τις ελάχιστες αμοιβές.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να:

- Γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή του.
- Επανεξεταστεί και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

Προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

- Σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, η προσφυγή της εν λόγω υπόθεσης κατατέθηκε πριν την 01/01/2011, συνεπώς υποχρέωση για έκδοση της Α.Π.Υ. υπήρχε κατά το χρόνο συζήτησης της υπόθεσης, δηλαδή κατά το χρόνο που ο προσφεύγων θα εισέπραττε και την αμοιβή του και όχι κατά το χρόνο παροχής της υπηρεσίας.
- Η διάταξη του άρθρου 12 παρ. 14 του Π.Δ. 186/1992 (όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 3842/2010) δεν δύναται να εφαρμοστεί αναδρομικά για υπηρεσίες που ο προσφεύγων παρείχε σε χρόνο προγενέστερο από την ψήφισή της και την ισχύ της.
- Σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, η αμοιβή που αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη είναι αυθαίρετη και δεν συμπίπτει με τα ποσά των ελάχιστων αμοιβών σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 7 του Ν. 2238/1994 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 παρ. 9 του Ν. 3842/2010) ορίζεται ότι:

«7. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διαρκείας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους

τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 92 του Ν. 3842/2010, τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ισχύουν για συναλλαγές που πραγματοποιούνται από διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2011 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6, παρ.14 του Κ.Φ.Α.Σ. οριζόταν ότι: «[...]**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. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. 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 δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, παρ.4, περ. β' του Κ.Φ.Α.Σ., σχετικά με τον χρόνο έκδοσης αποδείξεων, οριζόταν ότι: «Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1091/2010 «Παροχή διευκρινίσεων εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 και 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α') «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» που αφορούν θέματα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και καθορισμού διαδικασιών και προϋποθέσεων διενέργειας ορισμένων κατηγοριών συναλλαγών» σχετικά με την παρ. 22 του άρθρου 19 του Ν. 3842/2010 διευκρινίζεται ότι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. και **εναρμονίζεται ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 με τον χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, πλην της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εξακολουθεί να εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη. Έτσι με τις νέες διατάξεις η απόδειξη παροχής υπηρεσίας των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής.** Όταν δε η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε

Επειδή, τόσο κατά τη διάρκεια της διενέργειας του ελέγχου όσο και με την υποβολή των έγγραφων απόψεών του, ο προσφεύγων δεν έδωσε πληροφορίες σχετικά με το ύψος συμφωνηθείσας αμοιβής.

Επειδή, οι δεν είναι υποχρεωμένοι να αμείβονται μόνο με τις ελάχιστες αμοιβές, αλλά μπορούν να εισπράττουν και πρόσθετη αμοιβή πέραν της ελάχιστης. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αυθαίρετης και υπερβολικής αμοιβής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169§1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../.../.... Έκθεσης Ελέγχου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013:

- Πρόστιμο άρθρ. 5 του Ν. 2523/1997 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015:
800€x1/3=266,67€

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του 54 παρ. 2 του Ν. 4174/2013: **250,00€**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).