



**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: 3391

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (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 Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

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 Οικονομικών.

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 01/01/2012 – 31/12/2012, 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 01/01/2012 – 31/12/2012, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό .../.../...-...-... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **266,67€** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 και το ύψος του ποσού του προστίμου επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12, 13 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Με την ως άνω προσαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 παράβαση **για την μη έκδοση ενός (1) Τ.Π.Υ.** ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 700,00€ το Μάιο του 2012 για υπηρεσίες που παρείχε προς τον, κατά παράβαση των διατάξεων των 12, 13 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 και επιβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.

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 (Γ' 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 .../.../....), 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 εκδίκαση 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 την παρ. 14 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992:

«.....

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, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 και 3 του Π.Δ. 186/1992:

«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 Ν.Π.Δ.Δ., 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 της μεταφοράς.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 92 του Ν. 3842/2010, τα οριζόμενα στο τέταρτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 ισχύουν από τη διαχειριστική περίοδο που αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 2011 και για υπηρεσίες που είχαν παρασχεθεί μέχρι τη λήξη της προηγούμενης αυτής διαχειριστικής περιόδου και δεν έχουν εισπραχθεί οι αμοιβές, τα στοιχεία αυτά επιτρέπεται να εκδοθούν με την είσπραξη.

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 ελεύθεριο 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 η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή της, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βεβαία και εκκαθαρισμένη.

Με τις νέες διατάξεις αποσυσχετίζεται πλέον ο χρόνος έκδοσης των Α.Π.Υ. των εν λόγω επιτηδευματιών από την είσπραξη των αμοιβών τους και κατά συνέπεια αυτοί υποχρεούνται να εκδώσουν, όπως και οι λοιποί επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες, τις σχετικές Α.Π.Υ. στους χρόνους που ορίζονται ανωτέρω, ανεξαρτήτως εάν εισπράξουν ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή.

Διευκρινίζεται ότι για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί από ελεύθερους επαγγελματίες πριν την έναρξη ισχύος των εν λόγω διατάξεων (1.1.2011), ήτοι έως 31.12.2010 και δεν έχουν εισπραχθεί οι αμοιβές, όπως ορίζεται στη περ. ιβ΄ της παρ. 1 του άρθρου 92 του Ν.3842/2010, οι σχετικές Α.Π.Υ. εκδίδονται με την είσπραξη αυτών. Στη περίπτωση δηλαδή που η παροχή της υπηρεσίας ξεκίνησε πριν την 1.1.2011 και συνεχίζεται και μετά την ημερομηνία αυτή, για την αμοιβή που αντιστοιχεί στη παρασχεθείσα υπηρεσία πριν την 1.1.2011 η Α.Π.Υ. θα εκδοθεί όταν εισπραχθεί, ενώ για την αμοιβή που αντιστοιχεί στην υπηρεσία που παρασχέθηκε από 1.1.2011, όταν ολοκληρωθεί, ανεξάρτητα από την είσπραξη ή όχι αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 και 8 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α΄ και η΄ της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.

.....

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

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, εν προκειμένω, 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.

Επειδή, 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.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ./...-...-.... έγγραφη καταγγελίας του προς το Σ.Δ.Ο.Ε. ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε την .../.../.... για έξοδα και αμοιβή του 700€.

Επειδή, ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες στον πελάτη του πριν την 01/01/2011, συνεπώς τα φορολογικά στοιχεία έπρεπε να εκδοθούν σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις με την είσπραξη της αντίστοιχης αμοιβής, ήτοι το έτος 2012. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναδρομικής εφαρμογής της τροποποιημένης διάταξης του άρθρου 12 παρ. 14 του Π.Δ. 186/1992 πριν την έναρξη της ισχύος του απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε στη χρήση 2012.

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.

Αποφασίζουμε

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 01/01/2012 – 31/12/2012:

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€

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 triάντα (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).