



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 27/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4544

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της σιωπηρής απόρριψης της από δήλωσης με επιφύλαξη επί της έκτακτης περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθμ. πρωτ. δήλωση επιφύλαξης ως συνημμένη στην έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. με την οποία απέδωσε στο Δημόσιο Φ.Π.Α. ποσού €22.191,32 βάσει αμοιβών συνολικού ποσού €96.484 που έλαβε ως δικηγόρος. Ο προσφεύγων, σύμφωνα με την ως άνω δήλωση, έλαβε τις εν λόγω αμοιβές αφού είχε συνταξιοδοτηθεί και επιφυλάσσεται επί της υποχρέωσής του να αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. δηλώνοντας ότι τον καταβάλλει αχρεωστήτως.

Επί της ως άνω δήλωσης με επιφύλαξη, στις παρήλθε άπρακτη η προθεσμία απάντησης των ενενήντα (90) ημερών από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., συνεπώς η επιφύλαξη του προσφεύγοντα απορρίφθηκε σιωπηρώς.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω σιωπηρής απόρριψης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος Φ.Π.Α. ποσού €22.191,32, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Λόγω της συνταξιοδότησής του, πλέον δεν έχει την επαγγελματική ιδιότητα του δικηγόρου και δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία, συνεπώς κατά την είσπραξη των εν λόγω αμοιβών δεν δύναται να εκδώσει απόδειξη είσπραξης βάσει διατάξεων του Κ.Φ.Σ. [εννοεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών], αλλά μπορεί να εκδώσει οποιαδήποτε άλλη απόδειξη που να αποδεικνύει απλώς τη συναλλαγή (έγγραφο του ΥπΟικ υπ' αριθμ. Δ15/1101510/ΕΞ 2009/22.10.2009, 1099784/739/0015/22.3.2006).
- Βάσει του ανωτέρω, ο προσφεύγων με την ιδιότητα του φυσικού προσώπου, και όχι του επαγγελματία, που έλαβε ποσά από επίσης φυσικά πρόσωπα που δεν υποχρεούνται σε έκδοση παραστατικών (π.χ. δελτίο δαπάνης) και δεδομένου ότι η υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α. συνδέεται με την έκδοση στοιχείου του Κ.Φ.Σ., ο ίδιος δεν έχει υποχρέωση να καταβάλει το Φ.Π.Α. στο Δημόσιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 19§22 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α) με έναρξη ισχύος από 1^{ης} Ιανουαρίου 2011, σχετικά με το χρόνο έκδοσης των αποδείξεων, οριζόταν ότι: «[...]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 ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.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. [...]». 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 όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (όπως αντικατέστησε τον Κ.Β.Σ. από 01.01.2013), σχετικά με τον χρόνο έκδοσης αποδείξεων, οριζόταν ότι: «Ο χρόνος

έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α) [...] β) 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, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.14 του άρθρου 6 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. [...] 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 της παρ.3 του άρθρου 62 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α/23.04.2010) με έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την περ. ιστ' της παρ.1 του άρθρου 29 του ίδιου νόμου, από 1^{ης} Ιουλίου 2010 καταργήθηκε η απαλλαγή των υπηρεσιών από δικηγόρους στην υπαγωγή σε Φ.Π.Α. όπως συμπεριλαμβανόταν μέχρι τότε στις διατάξεις της περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 (Κώδικα Φ.Π.Α.).

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1100/2010 διευκρινίσθηκε ότι: «Στη νέα διάταξη της περίπτωσης ε', της παραγράφου 1 του άρθρου 22, δεν περιλαμβάνονται τα επαγγέλματα των δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών, κατά συνέπεια από 1.7.2010 οι υπηρεσίες των προσώπων αυτών υπάγονται στο ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή (23%). Η φορολογητέα αξία συνίσταται στο σύνολο της αμοιβής των προσώπων αυτών, δηλαδή στο συνολικό ποσό που συνιστά την αντιπαροχή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή συνδέεται άμεσα με αυτή. Ειδικότερα διευκρινίζουμε τα εξής:

1. Όσον αφορά τους δικηγόρους, υπάγεται στο φόρο το συνολικό ποσό που καταβάλλεται ως προείσπραξη στους δικηγορικούς συλλόγους σε όσες περιπτώσεις αυτό προβλέπεται, όπως επίσης και κάθε άλλο ποσό που εισπράττεται συμπληρωματικά ή ανεξάρτητα και αυτοτελώς από αυτό ως αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Σημειώνεται ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από τους δικηγόρους θα πρέπει να αναγράφουν τη συνολική αμοιβή που εισπράττεται από τον πελάτη, ανεξάρτητα από τις ρυθμίσεις που ισχύουν για τη φορολογία του εισοδήματός τους. Λαμβάνοντας υπόψη ότι, με τις ισχύουσες διατάξεις, σε ορισμένες περιπτώσεις η ελάχιστη αμοιβή των δικηγόρων προεισπράττεται από τους δικηγορικούς συλλόγους, κατά την προείσπραξη αυτή θα πρέπει να εισπράττεται και ο αναλογών ΦΠΑ. Στη συνέχεια κατά την απόδοση της αμοιβής στους δικηγόρους, μετά την παρακράτηση των προβλεπόμενων κρατήσεων θα αποδίδεται στους δικηγόρους και το σύνολο του ΦΠΑ που έχει εισπραχθεί, προκειμένου να αποδοθεί στο δημόσιο με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται από τους δικηγόρους [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2859/2000 σχετικά με το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. [...]

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) [...], β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, [...], ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39β του ν. 2859/2000, όπως προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 185 του ν. 4261/2014 (ΦΕΚ Α 107/05.05.2014) και έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου, για συναλλαγές που πραγματοποιούνται από 1^{ης} Οκτωβρίου 2014 και εφεξής, τέθηκε σε εφαρμογή το ειδικό καθεστώς απόδοσης του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο κατά το χρόνο της είσπραξης της αντιπαροχής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «Η ένταξη στο ειδικό καθεστώς πραγματοποιείται με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, ισχύει από την έναρξη της επόμενης φορολογικής περιόδου και δεν μπορεί να παύσει πριν τη λήξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 2859/2000 περί υπόχρεων στο Φ.Π.Α. ορίζεται ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες απ' αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας [...] ι) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία. [...] 2. Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπόμενου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο».

Επειδή, σύμφωνα με το μηχανογραφικό σύστημα μητρώου του TAXIS, ο προσφεύγων διέκοψε εργασίες στις 23.05.2013.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων κατά την παροχή των υπηρεσιών προς τους πελάτες του όφειλε να εκδώσει το προσήκον φορολογικό στοιχείο (π.χ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σύμφωνα με τις διατάξεις είτε του Κ.Β.Σ. για συναλλαγές μέχρι την 31.12.2012 είτε του Κ.Φ.Α.Σ. για συναλλαγές από 01.01.2013.

Επειδή, ο προσφεύγων με την ιδιότητα του δικηγόρου όφειλε να χρεώσει Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή του 23% στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο επί της αμοιβής του, εφόσον επρόκειτο για συναλλαγές μετά την 01.07.2010.

Επειδή, σύμφωνα με το γενικό κανόνα βάσει των ως άνω διατάξεων του άρθρου 16 του ν. 2859/2000, η υποχρέωσή του για απόδοση του Φ.Π.Α. γεννήθηκε με την παροχή των υπηρεσιών δικηγορίας και όφειλε τότε να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο, εκτός και εάν είχε υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. όπου ο φόρος αποδίδεται μόνο όταν εισπραχθεί που άλλωστε δεν θα μπορούσε καθώς αυτό τέθηκε σε ισχύ στο τέλος του έτους 2014.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 2859/2000, κάθε πρόσωπο το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία, οφείλει να τον αποδώσει στο Δημόσιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. α' iii του άρθρου 68 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι το δικόγραφο της προσφυγής πρέπει να μνημονεύει με ακρίβεια τους λόγους οι οποίοι θεμελιώνουν το αίτημα.

Επειδή, ο προσφεύγων, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, δεν αναφέρει ούτε προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, ο χρόνος

κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες ή ο χρόνος κατά τον οποίο οι σχετικές αμοιβές κατέστησαν απαιτητές, ώστε να μπορεί να κριθεί η υποχρέωσή του σχετικά με την έκδοση του προσήκοντος φορολογικού στοιχείου (π.χ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών) βάσει των διατάξεων του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ., δεδομένου ότι οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν μέχρι τη διακοπή των εργασιών του εντός του 2013.

Επειδή, η υποχρέωσή του ως προς το Φ.Π.Α., που κρίνεται στην εν λόγω προσφυγή, εξαρτάται από τις υποχρεώσεις του όπως αυτές απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή του Κ.Φ.Α.Σ..

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται αόριστη και αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ), ως απaráδεκτη.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).