



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

Καλλιθέα, 13/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4410

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, κάτοικο, οδός, κατά της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 01/01 – 31/12/2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 01/01 – 31/12/2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **€25.250,00** για τη φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 6 & 7 της υποπαρ. Ε1 της παρ. Ε του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α 222/12.11.2012) (Κ.Φ.Α.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν:

1. Τη μη τήρηση απλογραφικών βιβλίων (βιβλίου εσόδων εξόδων) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4§3, 4, 5 & 18 του Κ.Φ.Α.Σ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ.η' & §2 περ.ε' του ν. 4174/2013: **Πρόστιμο: € 2.500,00**

2. Τη μη έκδοση ενενήντα μία (91) αποδείξεων ή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ./Τ.Π.Υ.) σε ισάριθμους πελάτες, για εκδικασθείσες υποθέσεις που διενεργήθηκαν σε διαφορετικά δικαστήρια, όπως αναγράφονται στη συνταχθείσα από τους ελεγκτές κατάσταση γραμματίων προείσπραξης που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα εντός του έτους 2014, συνολικής αξίας €9.674,00, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 6 & 7 του Κ.Φ.Α.Σ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ.γ' : **Πρόστιμο: 91 x € 250,00 = € 22.750,00**

Σύμφωνα με την από οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ./Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., ο προσφεύγων, κατόπιν αιτήματος των ελεγκτών, προσκόμισε με την με αριθμ. πρωτ. αίτησή του τα γραμμάτια προείσπραξης που είχε εκδώσει εντός του 2014 για διάφορες δικαστικές παραστάσεις. Έπειτα, με την υπ' αριθμ. Πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία που είχε εκδώσει στη χρήση 2014. Ο προσφεύγων, με την με αριθμ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή του, δήλωσε ότι «εκτός από τα κατασχεμένα στοιχεία και βιβλία που έχει η υπηρεσία σας δεν έχω προβεί έως σήμερα στην έκδοση φορολογικών στοιχείων για το έτος 2014». Τα κατασχεμένα βιβλία και στοιχεία, στα οποία αναφέρεται, αναγράφονται στην υπ' αριθμ. έκθεση κατάσχεσης, βάσει της οποίας και σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα γραμμάτια προείσπραξης, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν είχε εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ./Τ.Π.Υ.) όπως είχε υποχρέωση.

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

- Σχετικά με την παράβαση της μη τήρησης βιβλίων, ισχυρίζεται ότι τηρούσε τα νόμιμα βιβλία και στοιχεία, τα οποία δεν είχαν ενημερωθεί επαρκώς, καθώς η προθεσμία για την κατάρτιση των φορολογικών δηλώσεων έληγε στις 30.06.2015.
- Σχετικά με την παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων, ισχυρίζεται ότι δεν πρόκειται για μη έκδοση, αλλά για μη έγκαιρη καταχώριση, οφειλόμενη κυρίως και στο γεγονός ότι οι αναγραφόμενοι πελάτες δεν κατέβαλαν το αντίτιμο της αναλογούσης σε κάθε έναν από αυτούς αποδείξεως κατά την ημέρα έκδοσής της αλλά είτε δεν κατέβαλαν καθόλου, είτε πολύ μεταγενέστερα, είτε σε μεταγενέστερη δικάσιμο κατόπιν αναβολής.
- Η επιβολή προστίμου €250 για κάθε μη εκδοθείσα απόδειξη είναι άκρως υπερβολική και επώδυνη.

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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων είχε εκδώσει ενενήντα ένα (91) γραμμάτια προείσπραξης εντός του 2014 συνολικής αξίας €9.674,00 χωρίς να έχει εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ./Τ.Π.Υ.) ενώ είχε υποχρέωση, καθώς παρείχε υπηρεσίες προς τους πελάτες του με τις παραστάσεις που έκανε στα δικαστήρια καταβάλλοντας άλλωστε τα αναλογούντα ποσά, όπως αναγράφονται στη συνημμένη στην οικεία έκθεση ελέγχου κατάσταση γραμματίων προείσπραξης.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν πρόκειται για μη έκδοση, αλλά για μη έγκαιρη ενημέρωση και μη είσπραξη της αμοιβής είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.η' και §2 περ. ε' του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με την υποπαρ.Δ2 περ.9 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/07.04.2014) και πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 3§3 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), οριζόταν ότι:

«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:

η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα.»

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρχείωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 16, 17 και 18 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. σχετικά με την τήρηση απλογραφικών και διπλογραφικών βιβλίων, όπως ίσχυαν κατά το επίδικο ημερολογιακό έτος 2014, οριζόταν ότι:

«16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων. [...]

17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. [...]

18. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών.

Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38§1 του ν. 2859/2000 (Κώδικα Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α) Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής: αα) [...] ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. έκθεση κατάσχεσης, μεταξύ των βιβλίων και στοιχείων που κατασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, περιλαμβάνονται τα εξής βιβλία:

- το με Π.Θ. τηρούμενο χειρ/φο βιβλίο εσόδων εξόδων, σελίδες από Ν° 1 έως Ν° 49, και
- ένα (1) αθεώρητο βιβλίο εσόδων εξόδων χειρ/φο (λευκό) με αριθ. σελ. από Ν° 50 έως και Ν° 101.

Επειδή, ο προσφεύγων, σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή του, δήλωσε ότι «εκτός από τα κατασχεμένα στοιχεία και βιβλία που έχει η υπηρεσία σας δεν έχω προβεί έως σήμερα στην έκδοση φορολογικών στοιχείων για το έτος 2014».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, ο προσφεύγων πράγματι δεν τήρησε το βιβλίο εσόδων εξόδων για τη χρήση 2014 ως όφειλε, καθώς το ανωτέρω κατασχεμένο αθεώρητο βιβλίο εσόδων εξόδων ήταν λευκό, ενώ όφειλε να το τηρεί και να το ενημερώνει εντός των οριζόμενων προθεσμιών βάσει των ως άνω διατάξεων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν υπέπεσε στην παράβαση της μη τήρησης, καθώς είχε περιθώριο να ενημερώσει το τηρούμενο βιβλίο μέχρι και την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εντός του επόμενου ημερολογιακού έτους, είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ./Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. επί της οποίας 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 αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Πρόστιμο άρθρ.54§1η' & §2ε' : **€ 2.500,00**
2. Πρόστιμο άρθρ.54§2γ' : $91 \times \text{€ } 250,00 = \text{€ } 22.750,00$

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).