



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29/03/2019

Αριθμός απόφασης: 1018

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 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /26-10-2018 πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθμ. /26-10-2018 πράξης προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2017, και γ) της υπ' αριθμ. /26-10-2018 πράξης προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./26-10-2018 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018, β) την υπ' αριθμ./26-10-2018 πράξη προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2017, και γ) την υπ' αριθμ./26-10-2018 πράξη προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10/08/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμ./26-10-2018 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 ειδική χρηματική κύρωση ποσού **1.500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13Α παρ. 8 του ν. 2523/1997. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε δεκαεννέα (19) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 9.359,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.246,16 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 11.605,16 ευρώ.

β) Με τη με αριθμ./22-10-2018 πράξη προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017 πρόστιμο ποσού **952,56 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά παράβαση των άρθρων 8 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 8 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε δεκατέσσερις (14) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για παροχή νομικών υπηρεσιών σε διάφορους πελάτες συνολικής καθαρής αξίας 7.938,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.905,12 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 9.843,12 ευρώ, ως κάτωθι:

Α/Α	Ημερομηνία	Πελάτης	Καθαρή Αξία	Αναλογούν Φ.Π.Α.	Συνολικό Ποσό
1	3/11/2017	.....	1.902,00	456,48	2.358,48
3	13/11/2017	.....	573,00	137,52	710,52
8	13/11/2017	.....	117,00	28,08	145,08
9	13/11/2017	.....	117,00	28,08	145,08
10	15/11/2017	.....	534,00	128,16	662,16
11	15/11/2017	.....	117,00	28,08	145,08
12	16/11/2017	.....	1.314,00	315,36	1.629,36
13	16/11/2017	.....	491,00	117,84	608,84

14	24/11/2017	.....	85,00	20,40	105,40
15	30/11/2017	.....	214,00	51,36	265,36
16	5/12/2017	.....	1.496,00	359,04	1.855,04
17	7/12/2017	.....	89,00	21,36	110,36
18	11/12/2017	.....	750,00	180,00	930,00
19	18/12/2017	.....	139,00	33,36	172,36
ΣΥΝΟΛΟ			7.938,00	1.905,12	9.843,12

γ) Με τη με αριθμ./22-10-2018 πράξη προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 πρόστιμο ποσού **250,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά παράβαση των άρθρων 8 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 8 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε πέντε (5) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για παροχή νομικών υπηρεσιών σε διάφορους πελάτες συνολικής καθαρής αξίας 1.421,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 341,04 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 1.762,04 ευρώ, ως κάτωθι:

A/A	Ημερομηνία	Πελάτης	Καθαρή Αξία	Αναλογούν Φ.Π.Α.	Συνολικό Ποσό
1	8/1/2018	.....	117,00	28,08	145,08
2	11/1/2018	.....	107,00	25,68	132,68
3	12/1/2018	.....	85,00	20,40	105,40
4	19/1/2018	.....	556,00	133,44	689,44
5	19/1/2018	.....	556,00	133,44	689,44
ΣΥΝΟΛΟ			1.421,00	341,04	1.762,04

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 10/08/2018 εκθέσεων ελέγχου ειδικής χρηματικής κύρωσης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 13Α παρ. 8 του ν. 2523/1997 και μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, κατόπιν της με αριθμ./28007 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, διενεργώντας μερικό επιτόπιο έλεγχο στις 25/01/2018 ημέρα Πέμπτη και ώρα 18.00 μετέβησαν στην έδρα του δικηγορικού γραφείου του προσφεύγοντος, όπου προέβησαν σε αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων γραμματίων προεισπραξης στα δικαστήρια με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και αφού λήφθηκαν υπόψη οι αιτιάσεις του προσφεύγοντος με το με αριθμ. πρωτ./14-02-2018 υπόμνημά του σε απάντηση των υπ' αριθμ./25-01-2018 σημειωμάτων διαπιστώσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για τις συναλλαγές που περιγράφονται στους παραπάνω πίνακες για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 σε συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να εξαφανισθούν και ακυρωθούν στο σύνολό τους οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος ότι για τα

παραπάνω γραμμάτια εκδόθηκαν οι αντίστοιχες αποδείξεις από τη σειρά Α που τηρεί μηχανογραφικά σε Η/Υ με τις αντίστοιχες ημερομηνίες έκδοσης και με αριθμό 1 έως 24, οι οποίες προσκομίστηκαν στον έλεγχο με το με αριθμ. πρωτ./14-02-2018 υπόμνημά του. Τα παραπάνω παραστατικά που αφορούν το έτος 2017 συμπεριλήφθηκαν στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση Φ.Π.Α. και αποδόθηκε ο αντίστοιχος φόρος. Άρα δεν υφίσταται ούτε περίπτωση φοροδιαφυγής αλλά ούτε και παράβασης, μιας και το Ελληνικό Δημόσιο έλαβε το φόρο που αναλογεί εμπρόθεσμα. Συνεπώς λανθασμένα και χωρίς νόμιμη αιτιολογία ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του και αγνόησε τα αποδεικτικά μέσα που προσκόμισε, καθώς κατέληξε αυθαίρετα στο συμπέρασμα ότι οι προσκομισθείσες με αριθμ. 1-24 Α.Π.Υ. σειράς Α εκδόθηκαν μεταγενέστερα του ελέγχου.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλλει το σύνολο των αποδείξεων και των αντιστοίχων γραμματίων προείσπραξης του Δ.Σ.Α. για το ανωτέρω ελεγχόμενο διάστημα που αποδεικνύει ότι έχουν για όλες εκδοθεί νόμιμα και εμπρόθεσμα Α.Π.Υ. και έχουν όλες περιληφθεί στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α και σε καμία περίπτωση δεν υπάρχει δόλος να αποκρυβούν από τις φορολογικές αρχές.

Α. Όσον αφορά τη με αριθμ./26-10-2018 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997:

«1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος.....

8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 (Α' 170).

9. Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του Ν. 2523/1997.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 9 του ν. 2523/1997:

«9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 63 παρ. 1 του ν.4174/2013**, όπως το τελευταίο εδάφιο της προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 18 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22-12-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 32 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2016 και μετά:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.....

.....

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.»

Επειδή εκ των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας η σχετική ενδικοφανής προσφυγή όσον αφορά τη με αριθμ./26-10-2018 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018, καθώς αφορά διαφορά που υπάγεται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ήτοι δεν ισχύει η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

Β. Όσον αφορά τις με αριθμ./26-10-2018 και/22-10-2018 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών φορολογικών ετών 2017 και 2018

Επειδή στο **άρθρο 5 του ν. 4308/2014** “Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος” ορίζεται:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή στο άρθρο 7 παρ. 2 και 3 του ν. 4308/2014 “Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων” ορίζεται:

«2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 4308/2014: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 4308/2014:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν. 4308/2014:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης

τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4308/2014

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή στο άρθρο 58Α ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

.....»

Επειδή στα άρθρα 23, 24 και 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από

τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

Άρθρο 25

.....

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, εν προκειμένω, στις 25/01/2018 διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. Οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ζήτησαν και έλαβαν την υπ' αριθμ. 1281 αξίας 0,01 ευρώ Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών και το υπ' αριθμ. 56 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών αξίας 0,01 ευρώ, τα οποία εκδόθηκαν από ηλεκτρονικό υπολογιστή κατά αύξουσα αρίθμηση. Από αντιπαραβολικό έλεγχο που των εκδοθέντων γραμματίων προείσπραξης στα δικαστήρια με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε δεκαεννέα (19) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για παροχή νομικών υπηρεσιών σε διάφορους πελάτες που αφορούν το διάστημα 03/11/2017 έως 19/01/2018 και συγκεκριμένα δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία για τα παραπάνω εκδοθέντα γραμμάτια προείσπραξης:

A/A	Αρ. Γραμματίου	Ημερομηνία	Πελάτης	Καθαρή Αξία	Αναλογούν Φ.Π.Α.	Συνολικό Ποσό
1	Π0998014	3/11/2017	.....	1.496,00	359,04	1.855,04
2	Π1005989	7/11/2017	.....	406,00	97,44	503,44
3	Π1019449	13/11/2017	.....	134,00	32,16	166,16
4	Π1019450	13/11/2017	.....	134,00	32,16	166,16
5	Π1019451	13/11/2017	.....	134,00	32,16	166,16
6	Π1019474	13/11/2017	.....	69,00	16,56	85,56
7	Π1019483	13/11/2017	.....	102,00	24,48	126,48
8	Π1020086	13/11/2017	.....	117,00	28,08	145,08
9	Π1020114	13/11/2017	.....	117,00	28,08	145,08
10	Π1026500	15/11/2017	.....	534,00	128,16	662,16
11	Π1026898	15/11/2017	.....	117,00	28,08	145,08
12	Π1029172	16/11/2017	.....	1.314,00	315,36	1.629,36
13	Π1035201	16/11/2017	.....	491,00	117,84	608,84
14	Π1048502	24/11/2017	.....	85,00	20,40	105,40
15	Π1062856	30/11/2017	.....	214,00	51,36	265,36
16	Π1071407	5/12/2017	.....	1.496,00	359,04	1.855,04
17	Π1079545	7/12/2017	.....	89,00	21,36	110,36
18	Π1086496	11/12/2017	.....	750,00	180,00	930,00
19	Π1106044	18/12/2017	.....	139,00	33,36	172,36
20	Π1130385	8/1/2018	.....	117,00	28,08	145,08
21	Π1140404	11/1/2018	.....	107,00	25,68	132,68
22	Π1143323	12/1/2018	.....	85,00	20,40	105,40
23	Π1157260	19/1/2018	.....	556,00	133,44	689,44
24	Π1157264	19/1/2018	.....	556,00	133,44	689,44
ΣΥΝΟΛΟ				9.359,00	2.246,16	11.605,16

Επειδή ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στα υπ' αριθμ./25-01-2018 Σημειώματα Διαπιστώσεων - Κλήση προς ακρόαση, υπέβαλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το με αριθμ. πρωτ./14-02-2018 Υπόμνημα, σύμφωνα με το οποίο ισχυρίζεται ότι για τις παραπάνω υπηρεσίες που παρείχε εκδόθηκαν αντίστοιχα οι υπ' αριθμ. 1 έως 24 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (παροχής υπηρεσιών) από τη σειρά Α' που τηρείται μηχανογραφικά σε Η/Υ, τις οποίες προσκόμισε στον έλεγχο αλλά και με την ενδικοφανή προσφυγής του. Τα παραπάνω παραστατικά που αφορούν το έτος 2017

συμπεριλήφθησαν στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση Φ.Π.Α. και αποδόθηκε ο αντίστοιχος φόρος, με την οριστικοποίηση της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. και του βιβλίου εσόδων-εξόδων του Δ' Τριμήνου 2017 στις 31/01/2018, την τελευταία ημερομηνία εμπρόθεσμης οριστικοποίησης που προβλέπει ο νόμος.

Επειδή τα ως άνω φορολογικά στοιχεία δεν έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο, καθώς θεωρήθηκε ότι εκδόθηκαν εκ των υστέρων, συνεπεία του ελέγχου. Συγκεκριμένα οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφέρουν στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι αφενός δεν επιδείχθηκαν παραστατικά σειράς Α' κατά το διενεργηθέντα έλεγχο και αφετέρου η συγκεκριμένη αρίθμηση (1-24) αρχίζει από τις μη εκδοθείσες Α.Π.Υ. και αφορά συγκεκριμένα αυτές, δηλαδή η συγκεκριμένη σειρά Α' (Α.Π.Υ.) δεν τηρούνταν προγενέστερα από την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που προέβαλε με το υπ' αριθμ./14-02-2018 Υπόμνημά του προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ήτοι ότι οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, που αφορούσαν τα γραμμάτια προείσπραξης για τα οποία φερόταν να μην έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία, έχουν εκδοθεί και είναι οι με αριθμ. 1-24 ΑΠΥ, σειρά Α'.

Επειδή κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου, και σύμφωνα με όλες τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο προσφεύγων όφειλε να παράσχει στον έλεγχο το σύνολο των εκδοθέντων στοιχείων της επιχείρησής του, προκειμένου η φορολογική αρχή να είναι σε θέση να ελέγξει και να διασταυρώσει με ακρίβεια την εκπλήρωση ή όχι των φορολογικών του υποχρεώσεων. Εν προκειμένω, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ζήτησαν και έλαβαν την υπ' αριθμ. 1281 αξίας 0,01 ευρώ Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών και το υπ' αριθμ. 56 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αξίας 0,01 ευρώ, τα οποία εκδόθηκαν από ηλεκτρονικό υπολογιστή κατά αύξουσα αρίθμηση, αντίθετα δεν επιδείχθηκαν ΑΠΥ με σειρά Α' την ημέρα του ελέγχου, παρότι ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτές είχαν ήδη εκδοθεί σε προγενέστερη ημερομηνία. Επιπλέον ο προσφεύγων δε δικαιολογεί το γιατί οι εν λόγω αποδείξεις, ενώ είχαν ήδη εκδοθεί, δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο, ούτε προσκομίζει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες στην παράδοση των στοιχείων αυτών στον έλεγχο, π.χ. βλάβη στο σύστημα εμφάνισης και εκτύπωσης του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Το γεγονός δε ότι η αρίθμηση των προσκομισθέντων κατόπιν του ελέγχου παραστατικών σειράς Α' ξεκινά από τις μη εκδοθείσες Α.Π.Υ., δε δύναται να αποδείξει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι εν λόγω αποδείξεις είχαν εκδοθεί προγενέστερα του ελέγχου κατά το χρόνο που ορίζεται στις διατάξεις των άρθρων 11 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή το γεγονός ότι οι με αριθμ. 1-19 σειρά Α' Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, που αφορούν το φορολογικό έτος 2017, συμπεριλήφθηκαν στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση Φ.Π.Α. και αποδόθηκε ο αντίστοιχος φόρος, δεν αποδεικνύει την έκδοσή τους κατά το χρόνο που ορίζεται στις διατάξεις του ν. 4308/2014, δεδομένου ότι η εν λόγω δήλωση Φ.Π.Α. υποβλήθηκε στις 31/01/2018, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη του ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/08/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜκαι συγκεκριμένα:

- Την απόρριψη αυτής ως απαράδεκτης όσον αφορά τη με αριθμ./26-10-2018 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης.

- Την απόρριψη αυτής όσον αφορά τις με αριθμ./26-10-2018 και 284/22-10-2018 πράξεις επιβολής προστίμου.

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

A) Φορολογικό Έτος 2017

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013: **952,56 €**

B) Φορολογικό Έτος 2018

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013: **250,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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