



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07-05-2019

Αριθμός απόφασης:1064

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

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. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 10/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του**, με ΑΦΜ:....., κατά:

α) Της υπ' αριθμ...../04-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,

β) Της υπ' αριθμ...../04-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013,

γ) Της υπ' αριθμ...../04-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2014 και

- δ) Της υπ' αριθμ...../04-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. α) Την υπ' αριθμ...../04-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,
β) Την υπ' αριθμ...../04-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013,
γ) Την υπ' αριθμ...../04-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2014 και
δ) Την υπ' αριθμ...../04-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ...../10-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., 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 με αριθμ...../04-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 266,67€ λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου αξίας 400,00€ για υπηρεσίες που παρείχε, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ.1 ,2, 3 του ΠΔ 186/1992.

Με την με αριθμ...../04-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.066,68€ λόγω μη έκδοσης τεσσάρων φορολογικών στοιχείων αξίας 300,00€, 100,00€, 200,00€ και 300,00€ για υπηρεσίες που παρείχε, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν 4093/2012.

Με την με αριθμ...../04-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2014 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.000,00€ λόγω μη έκδοσης τεσσάρων φορολογικών στοιχείων αξίας 100,00€, 100,00€, 300,00€ και 200,00€ για υπηρεσίες που παρείχε, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν 4093/2012.

Με την με αριθμ...../04-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου αξίας 98,40€ αντί του ορθού 130,00€ (ανακρίβεια 31,60€) για υπηρεσίες που παρείχε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 και 13 του Ν 4308/2014.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 04-12-2018 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ-ΕΛΠ για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, του προϊσταμένου της ΔΟΥ κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../13-04-2018 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου

της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτ...../04-12-2017 καταγγελία του του, σε βάρος του προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα και όχι εύλογα δεν αξιολόγησε τους προβληθέντες με τα κατατεθέντα υπομνήματα ισχυρισμούς του και ειδικότερα:

1) Δεν αληθεύει η μονομερής και αναληθής καταγγελία ότι οι επίμαχες αμοιβές καταβλήθηκαν στις συγκεκριμένες ημερομηνίες.

2) Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1046/2012, άρθρο 48 παρ.7 ΚΦΕ και άρθρο 13 παρ. 3 ΚΒΣ και ΠΟΛ 1208/2010, η αντίστοιχη ΑΠΥ θα πρέπει να εκδίδεται στο χρόνο που καθίσταται απαιτητό κάθε επιμέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε ασχέτως πραγματικής εισπράξεως της αμοιβής.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι “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.....”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε μέχρι την 31-12-2012 “ 1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.....”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε μέχρι την 31-12-2012 “ 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.....

2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α, και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 . Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παρ. 1 του άρθ. 45 του Ν.Δ. 3323/1955 , στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν

το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη.....

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, στις παραγράφους 14 και 15 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε μέχρι την 31-12-2012, ορίζεται ότι "14 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 1, υποπαράγραφος Ε1, παράγραφος Ε, άρθρο πρώτο, του Ν 4093/2012, ως ίσχυε μέχρι 31-12-2014, "1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση..."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2, υποπαράγραφος Ε1, παράγραφος Ε, άρθρο πρώτο, του Ν 4093/2012, ως ίσχυε μέχρι 31-12-2014, "1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων..."

Επειδή, στο άρθρο 7 της υποπαραγράφου Ε1, της παραγράφου Ε, του άρθρου πρώτου, του Ν 4093/2012, ως ίσχυε μέχρι 31-12-2014, " 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

.....

4. 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 ελεύθεριο 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 το άρθρο 6, υποπαράγραφος Ε1, παράγραφος Ε, άρθρο πρώτο, του Ν 4093/2012, ως ίσχυε μέχρι 31-12-2014, “14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ’ εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. [2859/2000](#), το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. 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 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, στο 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, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 “ 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), β), 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, στο άρθρο 5 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι “ 1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α`) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

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.....”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν 4174/2013, ως ίσχυε από 01-01-2014 έως 17-10-2015, “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: α)....., θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.....

2) Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α)....., γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ'και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.....”.

Επειδή, από την επεξεργασία των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

Για το έτος 2012

Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ΑΠΥ για ποσό 400,00€, για υπηρεσία που παρείχε και η παροχή της ολοκληρώθηκε το έτος 2012, και ειδικότερα για την ανακοπή κατά του Ελληνικού Δημοσίου στις 18-05-2012. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσίας ο προσφεύγων προσκόμισε την υπ'αριθμ...../28-12-2017 ΑΠΥ χωρίς ΦΠΑ, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο καθώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η σχετική ΑΠΥ έπρεπε να είχε εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής και πάντως όχι αργότερα του έτους 2012 κατά το οποίο παρασχέθηκε η σχετική υπηρεσία.

Για το έτος 2013

1)Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ΑΠΥ για ποσό 300,00€, για υπηρεσία που παρείχε και η παροχή της ολοκληρώθηκε το έτος 2013, και ειδικότερα για την αντίρρηση κατά του Δασάρχη στις 19-04-2013. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσίας ο προσφεύγων προσκόμισε την υπ'αριθμ...../25-05-2017 ΑΠΥ χωρίς ΦΠΑ, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο καθώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η σχετική ΑΠΥ έπρεπε να είχε εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής και πάντως όχι αργότερα του έτους 2013 κατά το οποίο παρασχέθηκε η σχετική υπηρεσία.

2)Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ΑΠΥ για ποσό 100,00€, για υπηρεσία που παρείχε και η παροχή της ολοκληρώθηκε το έτος 2013, και ειδικότερα για την έκθεση παραπόνων στο Υπ. Εσωτερικών στις 21-05-2013. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσίας ο προσφεύγων προσκόμισε την υπ'αριθμ...../28-12-2017 ΑΠΥ χωρίς ΦΠΑ, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο καθώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η σχετική ΑΠΥ έπρεπε να είχε εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής και πάντως όχι αργότερα του έτους 2013 κατά το οποίο παρασχέθηκε η σχετική υπηρεσία.

3)Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ΑΠΥ για ποσό 200,00€, για υπηρεσία που παρείχε και η παροχή της ολοκληρώθηκε το έτος 2013, και ειδικότερα για αναφορά προς τον Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου στις 18-12-2013. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσίας ο προσφεύγων προσκόμισε την υπ'αριθμ...../30-08-2017 ΑΠΥ χωρίς ΦΠΑ, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο καθώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η σχετική ΑΠΥ έπρεπε να είχε εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής και πάντως όχι αργότερα του έτους 2013 κατά το οποίο παρασχέθηκε η σχετική υπηρεσία.

4)Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ΑΠΥ για ποσό 300,00€, για υπηρεσία που παρείχε και η παροχή της ολοκληρώθηκε το έτος 2013, και ειδικότερα για αίτηση ανάκλησης στις 10-12-2013. Για την εν

λόγω παροχή υπηρεσίας ο προσφεύγων προσκόμισε την υπ' αριθμ...../28-12-2017 ΑΠΥ χωρίς ΦΠΑ, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο καθώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η σχετική ΑΠΥ έπρεπε να είχε εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής και πάντως όχι αργότερα του έτους 2013 κατά το οποίο παρασχέθηκε η σχετική υπηρεσία.

Για το έτος 2014

1)Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ΑΠΥ για ποσό 200,00€ (100,00€+100,00€), για υπηρεσίες που παρείχε και η παροχή τους ολοκληρώθηκε το έτος 2014, και ειδικότερα για αναφορά προς την Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης κο στις 24-02-2014. Για τις εν λόγω παροχές υπηρεσίας ο προσφεύγων προσκόμισε την υπ' αριθμ...../27-12-2017 ΑΠΥ χωρίς ΦΠΑ, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο καθώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η σχετική ΑΠΥ έπρεπε να είχε εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής και πάντως όχι αργότερα του έτους 2014 κατά το οποίο παρασχέθηκαν οι σχετικές υπηρεσίες.

2)Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ΑΠΥ για ποσό 300,00€, για υπηρεσία που παρείχε και η παροχή της ολοκληρώθηκε το έτος 2014, και ειδικότερα για αναφορά στο Συμβούλιο Εφετών Λάρισας στις 03-04-2014. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσίας ο προσφεύγων προσκόμισε την υπ' αριθμ...../25-05-2017 ΑΠΥ χωρίς ΦΠΑ, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο καθώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η σχετική ΑΠΥ έπρεπε να είχε εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής και πάντως όχι αργότερα του έτους 2014 κατά το οποίο παρασχέθηκε η σχετική υπηρεσία.

3)Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ΑΠΥ για ποσό 200,00€, για υπηρεσία που παρείχε και η παροχή της ολοκληρώθηκε το έτος 2014, και ειδικότερα για υποβολή μήνυσης στις 01-12-2014. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσίας ο προσφεύγων προσκόμισε την υπ' αριθμ...../25-05-2017 ΑΠΥ χωρίς ΦΠΑ, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο καθώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η σχετική ΑΠΥ έπρεπε να είχε εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής και πάντως όχι αργότερα του έτους 2014 κατά το οποίο παρασχέθηκε η σχετική υπηρεσία.

Για το έτος 2015

Ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς ΑΠΥ για ποσό 98,40€, ενώ η αξία της παροχής ανερχόταν σε 130,00€. Η υπηρεσία που παρείχε και η παροχή της ολοκληρώθηκε το έτος 2015, και ειδικότερα για παράσταση στο Πταισματοδικείο για τροχαία παράβαση με ημερομηνία δικασίμου, κατόπιν αναβολής, την 21-09-2015. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσίας ο προσφεύγων προσκόμισε την υπ' αριθμ...../29-01-2015 ΑΠΥ για ποσό 98,40€.

Επειδή, σύμφωνα με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΠΟΛ 1046/2012 " 1. Έχει διευκρινισθεί (εγκύκλιος [ΠΟΛ. 1026/26.1.2012](#)) ότι, όταν για τη διενέργεια οικονομικών πράξεων ή την παράσταση του δικηγόρου σε συμβολαιογραφική πράξη απαιτείται η έκδοση γραμματίου προκαταβολής, από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο, δεν εκδίδεται άμεσα απόδειξη παροχής υπηρεσιών με την έκδοση του γραμματίου προκαταβολής. Τα ανωτέρω, όπως είναι αυτονόητο, δεν αναιρούν την υποχρέωση των δικηγόρων να εκδίδουν τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στον προβλεπόμενο, από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., χρόνο, για τις δικαιούμενες αμοιβές από την παροχή των υπηρεσιών τους.

Επειδή, σύμφωνα με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΠΟΛ 1208/2010 " Ως γνωστόν, με τις διατάξεις του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α΄) επήλθαν ορισμένες τροποποιήσεις σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση των δικηγορικών υπηρεσιών και ειδικότερα:

1.1. Με την παράγραφο 9 του άρθρου 6 του προαναφερόμενου νόμου τροποποιήθηκε ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος (δικηγόροι, ιατροί, οικονομολόγοι, πολιτικοί μηχανικοί κ.λπ.) και από 1.1.2011, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι σχετικές υπηρεσίες, αντί του χρόνου κτήσης του εισοδήματος με την είσπραξη των αμοιβών που ισχύει μέχρι 31.12.2010. Οδηγίες για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων δόθηκαν με την εγκύκλιο [ΠΟΛ. 1135/4.10.2010.](#)

1.2. Με την παράγραφο 22 του άρθρου 19 του προαναφερόμενου νόμου εναρμονίστηκε ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα με το χρόνο κτήσης του εισοδήματος. Οδηγίες για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων δόθηκαν με την εγκύκλιο [ΠΟΛ. 1091/14.6.2010.](#)

.....

Με την [παράγραφο 22 του άρθρου 19 του Ν. 3842/2010](#) αντικαταστάθηκε το τέταρτο εδάφιο της [παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ.](#) και εναρμονίστηκε ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην [παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#), με το χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα με τις διατάξεις της [παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.](#), 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."

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι οι σχετικές ΑΠΥ για τα έτη 2012, 2013, 2014 και 2015 έπρεπε να εκδοθούν με την ολοκλήρωση της παροχής και πάντως όχι αργότερα του έτους εντός του οποίου παρασχέθηκε η σχετική υπηρεσία. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε επικαλείται κάποιο στοιχείο που να τροποποιεί τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, με βάση τα στοιχεία της έκθεσης ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ, ο προσφεύγων

1) Για το έτος 2012 δεν εξέδωσε, ως όφειλε, ένα φορολογικό στοιχείο αξίας 400,00€ για υπηρεσίες που παρείχε, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 13 παράγραφοι 1, 2 και 3 του ΠΔ 186/1992, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου ζ του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, ήτοι ένα πρόστιμο ύψους 266,67€.

2) Για το έτος 2013 δεν εξέδωσε, ως όφειλε, τέσσερα φορολογικά στοιχεία αξίας 300,00€, 100,00€, 200,00€ και 300,00€ για υπηρεσίες που παρείχε, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν 4093/2012, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου ζ του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, ήτοι $4 \times 266,67\text{€} = 1.066,68\text{€}$.

3) Για το έτος 2014 δεν εξέδωσε, ως όφειλε, τέσσερα φορολογικά στοιχεία αξίας 100,00€, 100,00€, 300,00€ και 200,00€ για υπηρεσίες που παρείχε, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν 4093/2012, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. θ' και παρ.2 περ. γ', ήτοι $4 \times 250,00\text{€} = 1.000,00\text{€}$.

4) Για το έτος 2015 ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς ένα φορολογικό στοιχείο αξίας 98,40 αντί του ορθού 130,00€ (ανακρίβεια 31,60), για υπηρεσίες που παρείχε, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν 4308/2014, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. θ' και παρ.2 περ. γ', ήτοι 250,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως απαράδεκτοι

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 10-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

A/A	Πράξη Επιβολής Προστίμου	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
1	Υπ' αριθμ...../04-12-2018 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2012	266,67€	266,67€
2	Υπ' αριθμ...../04-12-2018 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2013	1.066,68€	1.066,68€
3	Υπ' αριθμ...../04-12-2018 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2014	1.000,00€	1.000,00€
4	Υπ' αριθμ...../04-12-2018 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2015	250,00€	250,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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