



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 13/10/2020

Αριθμός απόφασης: 2181

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 **28/05/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 (ζ') Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 (ζ') Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

-/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
 -/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
 -/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ.:
-/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 (ζ') Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
 -/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 (ζ') Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
 -/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
 -/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
 -/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
 -/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ** φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
- καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **ΑΓΡΙΝΙΟΥ**.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υπεβλήθη **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 υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού **4.000,00 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, παρ. 3 (ζ') του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 (αβ'), της παρ. 8 (α') και της παρ. 9 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω μη έκδοσης **τριακοσίων ενενήντα δύο (392) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών** αξίας μικρότερης των 1.200,00 € εκάστης.

Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού **4.000,00 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, παρ. 3 (ζ') του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 (αβ'), της παρ. 8 (α') και της παρ. 9 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω μη έκδοσης **τετρακοσίων πέντε (405) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών** αξίας μικρότερης των 1.200,00 € εκάστης.

Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού **30.000,00 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54, παρ. 1 (θ') και παρ. 2 (γ') του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι και 16/10/2015, λόγω μη έκδοσης:

- α) για το φορολογικό έτος 2014, **επτακοσίων πενήντα (750) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών** αξίας μικρότερης των 5.000,00 € εκάστης.
- β) για το φορολογικό έτος 2015 (από 01/01/2015 έως και 16/10/2015), **τετρακοσίων εξήντα έξι (466) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών** αξίας μικρότερης των 5.000,00 € εκάστης.

Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού **124,73 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, λόγω μη έκδοσης, για την περίοδο 17/10/2015 έως και 31/12/2015, **πενήντα οκτώ (58) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών** ελάχιστης αξίας 23,00 € εκάστης, συνολικής καθαρής αξίας 1.084,55 € πλέον ΦΠΑ 23% 249,45 €.

Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού **1.886,61 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, λόγω μη έκδοσης **πεντακοσίων πενήντα επτά (557) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών** ελάχιστης αξίας 35,00 € εκάστης, συνολικής καθαρής αξίας 15.721,77 € πλέον ΦΠΑ 24% 3.773,22 €.

Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο

συνολικού ποσού **850,16 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, λόγω μη έκδοσης **διακοσίων πενήντα μίας (251) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών** ελάχιστης αξίας 35,00 € εκάστης, συνολικής καθαρής αξίας 7.084,68 € πλέον ΦΠΑ 24% 1.700,32 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 11/03/2020 Έκθεσης Ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ κ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/17-06-2019 εντολής μερικού ελέγχου ΕΚΠΛΗΡΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ, ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, για τα φορολογικά έτη 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017, μετά την έκδοση της υπ' αριθμόν 947/18-03-2019 απόφασης της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αριθμόν/19-11-2018 ασκηθείσης ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία είχε γίνει αποδεκτή από την Υπηρεσία μας για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Πιο συγκεκριμένα, στα πλαίσια ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, είχε κριθεί ότι η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει πληθώρα φορολογικών στοιχείων για τις ανωτέρω χρήσεις, ωστόσο η συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου έπασχε από πλημμελή αιτιολογία και τεκμηρίωση. Στα πλαίσια της νεότερης ως άνω εντολής ελέγχου, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο στις 19/07/2019 το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και το τηρούμενο βιβλίο επιδόσεων για το χρονικό διάστημα 01/01/2012-31/12/2017. Παράλληλα, στις 22/07/2019, εστάλη από τον έλεγχο το υπ' αριθμόν έγγραφο προς την προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, αντίγραφα των παραστατικών πληρωμής που αφορούν την προσφεύγουσα για τα έτη 2012 έως και 2017, αναφορικά με τις επιδόσεις που διενήργησε για λογαριασμό Από το σύνολο των στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου, προέκυψε η μη έκδοση των προαναφερθεισών Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, ανά φορολογική περίοδο.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος θεώρησε ως συνολική αξία (με ΦΠΑ) εκάστου μη εκδοθέντος στοιχείου:

- για τις χρήσεις 2012 έως και 2015, την ελάχιστη αμοιβή (23,00 €), σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 2/54638/0022 (ΦΕΚ 1716/28-08-2008) ΚΥΑ των Υπουργών Οικονομίας & Οικονομικών και Δικαιοσύνης περί Καθορισμού Αμοιβών Δικαστικών Επιμελητών,
- για τις χρήσεις 2016 και 2017, την ελάχιστη αμοιβή (35,00 €), σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 21798/2016 (ΦΕΚ 709/16-03-2016) ΚΥΑ των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων περί Καθορισμού Αμοιβών Δικαστικών Επιμελητών.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Η φορολογική αρχή δεν εφήρμοσε την Αρχή της Επείκειας.

2ος λόγος: Η φορολογική αρχή μη νομίμως επέβαλε πρόστιμα για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, δεδομένου ότι όλα τα σχετικά παραστατικά έχουν εκδοθεί. Παράλληλα, αναφορικά με την κατώτατη αμοιβή των δικαστικών επιμελητών, η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι για τις επιδόσεις που γίνονται κατ' εφαρμογήν του Ν. 3869/2010, ισχύουν οι τιμές οικείας ζώνης μειωμένες κατά ποσοστό 20%, ενώ για επιδόσεις δημοσίων υπηρεσιών, η αμοιβή κάθε δικογράφου ή εγγράφου είναι δέκα (10) ευρώ.

3ος λόγος: Τα καταλογισθέντα πρόστιμα είναι υπέρογκα και θα προκαλέσουν στην προσφεύγουσα τεράστια και ανεπανόρθωτη οικονομική ζημιά.

4ος λόγος: Η φορολογική αρχή επέδωσε διά θυροκολλήσεως τις προσβαλλόμενες πράξεις χωρίς την τήρηση των νομίμων διαδικασιών.

5ος λόγος: Η φορολογική αρχή μη νομίμως επέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις στις 31/03/2020, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 6 της από 30/03/2020 ΠΝΠ.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Ν. 4174/2013, η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επανέλαβε και εξέδωσε εκ νέου τις ακυρωθείσες πράξεις επιβολής προστίμων, καθιστώντας άνευ αντικειμένου την υπ' αριθμόν 947/18-03-2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αριθμόν/19-11-2018 ασκηθείσης ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή ωστόσο, στην ως άνω απόφαση της Υπηρεσίας μας, οριζόταν ως κύριος λόγος ακύρωσης των πράξεων, η μη ορθή σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων και η μη σύνταξη και κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμων.

Επειδή με την επίδοση του υπ' αριθμόν/15-01-2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των συνημμένων προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμων, η οποία έλαβε χώρα στις 20/01/2020, και στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, η φορολογική αρχή θεράπευσε την τυπική πλημμέλεια, όπως οριζόταν στην υπ' αριθμόν 947/18-03-2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εξετάζεται ανά φορολογική περίοδο ως ακολούθως:

Χρήση 2012

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), όπως ίσχυε κατά την επίμαχη χρήση, οριζόταν ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν τα δεδομένα αυτής προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού ή όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ'ιδίαν διατάξεις.

....

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.....

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων.....

....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), όπως ίσχυε κατά την επίμαχη χρήση, οριζόταν ότι:

«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 Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη,....
....».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 2/54638/0022 (ΦΕΚ 1716/28-08-2008) ΚΥΑ των Υπουργών Οικονομίας & Οικονομικών και Δικαιοσύνης περί Καθορισμού Αμοιβών Δικαστικών Επιμελητών, «α) Για επίδοση δικογράφου ή οποιουδήποτε άλλου εγγράφου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης εφόσον αυτή έχει ένα μόνο φύλλο, η αμοιβή ορίζεται σε είκοσι τρία ευρώ (23,00 ευρώ)....».

Επειδή με το άρθρο 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι:

«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:

....

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 με το άρθρο 5 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, οριζόταν ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο 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.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

....

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (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.....

....

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

....».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος εντόπισε τη μη έκδοση **τριακοσίων ενενήντα δύο (392) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών**, για τις οποίες, ελλείψει λοιπών στοιχείων, όρισε ως μεικτή αξία τα 23,00 € εκάστη, ήτοι μικρότερη των 1.200,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το αναλογούν πρόστιμο ανέρχεται σε $392 * 800,00 \text{ €} * 1/3 = 104.533,35 \text{ €}$, ωστόσο, δεδομένου ότι πρόκειται για επανάληψη της ίδιας αυτοτελούς παράβασης εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, αυτό περιορίστηκε από τον έλεγχο στο δεκαπενταπλάσιο του προστίμου που αντιστοιχεί στη μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου, ήτοι $800,00 \text{ €} * 1/3 * 15 = 4.000,00 \text{ €}$.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα, ισχυριζόμενη ότι έχει εκδώσει το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο για το σύνολο των ανωτέρω 392 περιπτώσεων επιδόσεων που διενήργησε, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υποστηρικτικό υλικό μόνο για τριάντα (30) εξ αυτών.

Επειδή ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για τις επιμέρους 30 περιπτώσεις, εξακολουθούν να υπάρχουν 362 (= 392 - 30) περιπτώσεις, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού

στοιχείου και συνεπώς, το επιβληθέν πρόστιμο δε δύναται να μειωθεί κάτω από το επίπεδο των 4.000,00 €, το οποίο αντιστοιχεί σε τουλάχιστον 15 αυτοτελείς παραβάσεις.

Χρήση 2013

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 της Υποπαραγράφου Ε.1 του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), όπως ίσχυε κατά την επίμαχη χρήση, οριζόταν ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.....

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

....

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.....

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων.....

....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 της Υποπαραγράφου Ε.1 του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), όπως ίσχυε κατά την επίμαχη χρήση, οριζόταν ότι:

«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:

....

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 εισπραξη, 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 την υπ' αριθμόν 2/54638/0022 (ΦΕΚ 1716/28-08-2008) ΚΥΑ των Υπουργών Οικονομίας & Οικονομικών και Δικαιοσύνης περί Καθορισμού Αμοιβών Δικαστικών Επιμελητών, «α) Για επίδοση δικογράφου ή οποιουδήποτε άλλου εγγράφου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης εφόσον αυτή έχει ένα μόνο φύλλο, η αμοιβή ορίζεται σε είκοσι τρία ευρώ (23,00 ευρώ)....».

Επειδή με το άρθρο 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι:

«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:

....

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 με το άρθρο 5 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, οριζόταν ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο 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.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

....

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (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.....

....

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

....».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος εντόπισε τη μη έκδοση **τετρακοσίων πέντε (405) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών**, για τις οποίες, ελλείπει λοιπών στοιχείων, όρισε ως μεικτή αξία τα 23,00 € εκάστη, ήτοι μικρότερη των 1.200,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το αναλογούν πρόστιμο ανέρχεται σε $405 * 800,00 \text{ €} * 1/3 = 108.000,00 \text{ €}$, ωστόσο, δεδομένου ότι πρόκειται για επανάληψη της ίδιας αυτοτελούς παράβασης εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, αυτό περιορίστηκε από τον έλεγχο στο δεκαπενταπλάσιο του προστίμου που αντιστοιχεί στη μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου, ήτοι $800,00 \text{ €} * 1/3 * 15 = 4.000,00 \text{ €}$.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε

άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα, ισχυριζόμενη ότι έχει εκδώσει το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο για το σύνολο των ανωτέρω 405 περιπτώσεων επιδόσεων που διενήργησε, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υποστηρικτικό υλικό μόνο για δεκαεννιά (19) εξ αυτών.

Επειδή ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για τις επιμέρους 19 περιπτώσεις, εξακολουθούν να υπάρχουν 386 (= 405 - 19) περιπτώσεις, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου και συνεπώς, το επιβληθέν πρόστιμο δε δύναται να μειωθεί κάτω από το επίπεδο των 4.000,00 €, το οποίο αντιστοιχεί σε τουλάχιστον 15 αυτοτελείς παραβάσεις.

Χρήσεις 2014 και 2015 (μέχρι και 16/10/2015)

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 της Υποπαραγράφου Ε.1 του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2014, οριζόταν ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.....

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

....

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.....

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων.....
....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 της Υποπαραγράφου Ε.1 του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), όπως ισχύει κατά τη χρήση 2014, οριζόταν ότι:

«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:

....

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, 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 8, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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, παρ. 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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.

....

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η

πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

....

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

....».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 2/54638/0022 (ΦΕΚ 1716/28-08-2008) ΚΥΑ των Υπουργών Οικονομίας & Οικονομικών και Δικαιοσύνης περί Καθορισμού Αμοιβών Δικαστικών Επιμελητών, «α) Για επίδοση δικογράφου ή οποιουδήποτε άλλου εγγράφου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης εφόσον αυτή έχει ένα μόνο φύλλο, η αμοιβή ορίζεται σε είκοσι τρία ευρώ (23,00 ευρώ)....».

Επειδή με το άρθρο 54 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε από 01/01/2014 έως και 16/10/2015, 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:

....

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:

....

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 και

....».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος εντόπισε τη μη έκδοση συνολικά χιλίων διακοσίων δεκαέξι (1.216) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, για τις οποίες, ελλείπει λοιπών στοιχείων, όρισε ως μεικτή αξία τα 23,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το αναλογούν πρόστιμο ανέρχεται σε $1.216 * 250,00 \text{ €} = 304.000,00 \text{ €}$, ωστόσο, δεδομένου ότι πρόκειται για διαπίστωση της ίδιας παράβασης κατά τον ίδιο φορολογικό έλεγχο, αυτό περιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των **30.000,00 €**.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα, ισχυριζόμενη ότι έχει εκδώσει το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο για το σύνολο των ανωτέρω 1.216 περιπτώσεων επιδόσεων που διενήργησε, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υποστηρικτικό υλικό μόνο για ογδόντα πέντε (85) εξ αυτών.

Επειδή ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για τις επιμέρους 85 περιπτώσεις, εξακολουθούν να υπάρχουν $1.131 (= 1.216 - 85)$ περιπτώσεις, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου και συνεπώς, το επιβληθέν πρόστιμο δε δύναται να μειωθεί κάτω από το επίπεδο των 30.000,00 €, το οποίο αντιστοιχεί σε τουλάχιστον $120 (= 30.000,00 \text{ €} / 250,00 \text{ €})$ αυτοτελείς παραβάσεις.

Χρήση 2015 (από 17/10/2015)

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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, παρ. 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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.

....

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

....

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

....».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 2/54638/0022 (ΦΕΚ 1716/28-08-2008) ΚΥΑ των Υπουργών Οικονομίας & Οικονομικών και Δικαιοσύνης περί Καθορισμού Αμοιβών Δικαστικών Επιμελητών, «α) Για επίδοση δικογράφου ή οποιουδήποτε άλλου εγγράφου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης εφόσον αυτή έχει ένα μόνο φύλλο, η αμοιβή ορίζεται σε είκοσι τρία ευρώ (23,00 ευρώ)....».

Επειδή με το άρθρο 58Α του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, οριζόταν ότι:

«1. 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.

....».

Επειδή με την ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίστηκε ότι:

«....

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

3. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1).

Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.

....».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος εντόπισε τη μη έκδοση **πενήντα οκτώ (58) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών**, για τις οποίες, ελλείψει λοιπών στοιχείων, όρισε ως μεικτή αξία τα 23,00 €, με αποτέλεσμα να προκύπτει συνολική αξία 1.334,00 € (= 58 * 23,00 €), ήτοι καθαρή αξία 1.084,55 € και αναλογούν ΦΠΑ 23% 249,45 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το πρόστιμο που καταλογίστηκε από τον έλεγχο ανήλθε σε 249,45 € * 50% = **124,73 €**.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα, ισχυριζόμενη ότι έχει εκδώσει το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο για το σύνολο των ανωτέρω 58 περιπτώσεων επιδόσεων που διενήργησε, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υποστηρικτικό υλικό μόνο για μία (1) εξ αυτών, και συγκεκριμένα για την με α/α 479 επίδοση. Αναλυτικά:

1) όσον αφορά στην με α/α 479 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./01-12-2015 στον, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 41),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στην γραμμή 4529 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.

- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

2) όσον αφορά στην με α/α 519 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί Τ.Π.Υ. στον , χωρίς να προσκομίζει κάτι σχετικό.
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί.

Με βάση τα ανωτέρω, το επιβληθέν πρόστιμο για την επίμαχη περίοδο, δύναται να μειωθεί κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο 50% του ΦΠΑ του στοιχείου που αποδείχτηκε ότι είχε νομίμως εκδοθεί, ήτοι **2,15 €** (μεικτή αξία 23,00 €, καθαρή αξία 18,70 €, ΦΠΑ 4,30 €).

Σημειώνεται ότι καμία από τις ανωτέρω δύο επιδόσεις δεν αφορούσε το Ν. 3869/2010 ούτε είχε εντολέα το Δημόσιο, σύμφωνα με τη συνημμένη σχετική λίστα της προσφεύγουσας.

Χρήση 2016

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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, παρ. 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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.

....

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

....

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

....».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 21798/2016 (ΦΕΚ 709/16-03-2016) ΚΥΑ των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων περί Καθορισμού Αμοιβών Δικαστικών Επιμελητών, «α) Για κάθε μία επίδοση δικογράφου ή οποιουδήποτε άλλου εγγράφου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης, η αμοιβή ορίζεται σε τριάντα πέντε ευρώ (35,00 €) από 0 έως και το 12ο χλμ. (Α' Ζώνη)

....

Η παρούσα απόφαση δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις στις οποίες ο εντολέας υπάγεται στις διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Ν.δ/μα 356/1974 - Α' 90) όπως ισχύει».

Επειδή με το άρθρο 58Α του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, οριζόταν ότι:

«1. 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.

....».

Επειδή με το άρθρο 51 του Ν. 4410/2016 η παράγραφος 1 του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 τροποποιήθηκε ως ακολούθως, και ισχύει από 25/07/2016 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου 51:

«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 εν προκειμένω, ο έλεγχος εντόπισε τη μη έκδοση **πεντακοσίων πενήντα επτά (557) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών**, για τις οποίες, ελλείπει λοιπών στοιχείων, όρισε ως μεικτή αξία

τα 35,00 €, με αποτέλεσμα να προκύπτει συνολική αξία 19.495,00 € (= 557 * 35,00 €), ήτοι καθαρή αξία 15.721,77 € και αναλογούν ΦΠΑ 24% 3.773,22 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το πρόστιμο που καταλογίστηκε από τον έλεγχο ανήλθε σε 3.773,22 € * 50% = **1.886,61 €**.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα, ισχυριζόμενη ότι έχει εκδώσει το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο για το σύνολο των ανωτέρω 557 περιπτώσεων επιδόσεων που διενήργησε, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υποστηρικτικό υλικό μόνο για εκατόν δέκα τέσσερα (114) εξ αυτών.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 22/06/2020 Έκθεση Απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ προς την Υπηρεσία μας, ο έλεγχος κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για ογδόντα έξι (86) από αυτές, και συγκεκριμένα για τις με α/α 245, 73, 89 έως και 97, 100 έως και 111, 115 έως και 121, 126, 127, 131, 132, 140, 147, 148, 153, 154, 160, 164 έως και 184, 187 έως και 193, 195 έως και 205, 207 έως και 210, 220, 235, 219, με αποτέλεσμα το καταλογισθέν πρόστιμο για την επίμαχη φορολογική περίοδο να δύναται να μειωθεί κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο 50% του ΦΠΑ των στοιχείων που αποδείχτηκε ότι είχαν νομίμως εκδοθεί, ήτοι 291,11 € (μεικτή αξία 35,00 €, καθαρή αξία 28,23 €, ΦΠΑ 6,77 € * 86 = 582,22 €).

Επειδή οι υπόλοιπες 28 (=114-86) περιπτώσεις επιδόσεων κρίνονται από την Υπηρεσία μας, ως κάτωθι:

Επειδή όσον αφορά στις με α/α 43, 49, 52 επιδόσεις:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./12-01-2016 στο, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 21α),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στις γραμμές 4717, 4723 και 4726 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, καθώς και της συνημμένης Απόφασης του (σχετ. 21).
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στις με α/α 78, 87 επιδόσεις:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./05-02-2016 στο, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 28),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στις γραμμές 4756 και 4765 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στις με α/α 150, 151, 152, 153, 154 επιδόσεις:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί Τ.Π.Υ. στον πελάτη/ εντολέα της, χωρίς να προσκομίζει κάτι σχετικό.
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στις με α/α 232, 233 επιδόσεις:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./02-08-2017 στη, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 2α),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στις γραμμές 4949 και 4950 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, καθώς και της συγκεντρωτικής κατάστασης εξόδων και δικαιωμάτων (σχετ. 2).
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 242 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./31-05-2017 στη, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 6α),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου δεν συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 4965 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, καθώς και της συγκεντρωτικής κατάστασης εξόδων και δικαιωμάτων (σχετ. 6).
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 280 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./02-08-2017 στη, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 2α),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5015 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, καθώς και της συγκεντρωτικής κατάστασης εξόδων και δικαιωμάτων (σχετ. 2).
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 34 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./22-09-2016 στη, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 30),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5173 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 72 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./02-08-2017 στη, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 2α),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5240 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, καθώς και της συγκεντρωτικής κατάστασης εξόδων και δικαιωμάτων (σχετ. 2).

- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 123 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./17-11-2016 στην, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 31),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5302 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 142 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./28-11-2016 στην εταιρεία «.....», το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 32),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5330 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 198 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./22-12-2016 στην εταιρεία «.....», το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 33),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5388 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στις με α/α 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 228, 229, 230 επιδόσεις:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχουν εκδοθεί τα Τ.Π.Υ.&/01-09-2017 στην, τα οποία και προσκομίζει (σχετ. 7^α & 7^β),
- η περιγραφή των εν λόγω τιμολογίων συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στις γραμμές 5425, 5426, 5427, 5428, 5429, 5430, 5431, 5434, 5435, 5436 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, καθώς και της συνημμένης Αναλυτικής Κατάστασης (σχετ. 7).
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Με βάση τα ανωτέρω, το επιβληθέν πρόστιμο για την επίμαχη περίοδο, δύναται να μειωθεί κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο 50% του ΦΠΑ των στοιχείων που αποδείχτηκε ότι είχαν νομίμως εκδοθεί για 26 εκ των 28 ως άνω επιδόσεων, ήτοι 88,01 € (ΦΠΑ 6,77 € * 26 = 176,02 €).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1133/14-10-2006, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ. 1089838/6612/0016/11.10.06 (ΦΕΚ 1560 Β'/24.10.06) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ικονομικών περί καθορισμού του ύψους δικαιωμάτων, εξόδων διοικητικής εκτέλεσης και τρόπου είσπραξης αυτών από τους δικαιούχους, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρ.76 του Ν.Δ.356/74 (Κ.Ε.Δ.Ε.), όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρ.31 του ν.1882/90, το ύψος των

δικαιωμάτων των δικαστικών Επιμελητών για την επίδοση κάθε δικογράφου ή εγγράφου και την σύνταξη της σχετικής έκθεσης είναι δέκα (10,00) ευρώ.

Επειδή η με α/α 242 επίδοση, για την οποία δεν αποδείχθηκε η έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου, αφορά επίδοση με εντολέα το Δημόσιο (.....), που σημαίνει ότι το καταλογισθέν πρόστιμο θα έπρεπε να υπολογιστεί με βάση την αξία των 10,00 € και όχι με 35,00 €. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στη μεικτή αξία των 10,00 € αντιστοιχεί ΦΠΑ 1,93 €, το καταλογισθέν πρόστιμο δύναται να μειωθεί περαιτέρω κατά 2,42 € ($= 50\% * (6,77 € - 1,93 €)$).

Συνοψίζοντας, το καταλογισθέν από τον έλεγχο πρόστιμο για την επίμαχη περίοδο μειώνεται κατά 381,54 € ($= 291,11 + 88,01 + 2,42$).

Χρήση 2017

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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, παρ. 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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.

....

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «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 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που ισχύει για τις χρήσεις από 01.01.2015 και εντεύθεν, «το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

....

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

....».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 21798/2016 (ΦΕΚ 709/16-03-2016) ΚΥΑ των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων περί Καθορισμού Αμοιβών Δικαστικών Επιμελητών, «α) Για κάθε μία επίδοση δικογράφου ή οποιουδήποτε άλλου εγγράφου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης, η αμοιβή ορίζεται σε τριάντα πέντε ευρώ (35,00 €) από 0 έως και το 12ο χλμ. (Α' Ζώνη)

....

Η παρούσα απόφαση δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις στις οποίες ο εντολέας υπάγεται στις διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Ν.δ/μα 356/1974 - Α' 90) όπως ισχύει».

Επειδή με το άρθρο 58^Α, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«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 εν προκειμένω, ο έλεγχος εντόπισε τη μη έκδοση **διακοσίων πενήντα μίας (251) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών**, για τις οποίες, ελλείπει λοιπών στοιχείων, όρισε ως μεικτή αξία τα 35,00 €, με αποτέλεσμα να προκύπτει συνολική αξία 8.785,00 € (= 251 * 35,00 €), ήτοι καθαρή αξία 7.084,68 € και αναλογούν ΦΠΑ 24% 1.700,32 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το πρόστιμο που καταλογίστηκε από τον έλεγχο ανήλθε σε 1.700,32 € * 50% = **850,16 €**.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα, ισχυριζόμενη ότι έχει εκδώσει το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο για το σύνολο των ανωτέρω 251 περιπτώσεων επιδόσεων που διενήργησε, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υποστηρικτικό υλικό μόνο πενήντα (50) εξ αυτών.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 22/06/2020 Έκθεση Απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ προς την Υπηρεσία μας, ο έλεγχος κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για είκοσι έξι (26) από αυτές, και συγκεκριμένα για τις με α/α 91, 28, 39, 45, 47, 51, 62, 63, 66 έως και 74, 80 έως και 83, 85, 87, 88, 94, 251, με αποτέλεσμα το καταλογισθέν πρόστιμο για την επίμαχη φορολογική περίοδο να δύναται να μειωθεί κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο 50% του ΦΠΑ των στοιχείων που αποδείχτηκε ότι είχαν νομίμως εκδοθεί, ήτοι 88,01 € (μεικτή αξία 35,00 €, καθαρή αξία 28,23 €, ΦΠΑ 6,77 € * 26 = 176,02 €).

Επειδή οι υπόλοιπες 24 (=50-26) περιπτώσεις επιδόσεων κρίνονται από την Υπηρεσία μας, ως κάτωθι:

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 185 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./25-10-2017 στον, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 81),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5865 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 149 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./03-01-2017 στην, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 25),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5337 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 12 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί Τ.Π.Υ. στην, χωρίς να προσκομίζει κάτι σχετικό.
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 24 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί Τ.Π.Υ. στην, χωρίς να προσκομίζει κάτι σχετικό.
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 25 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./20-11-2017 στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», το οποίο επεστράφη από την τελευταία στην προσφεύγουσα.
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5501 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, καθώς και της σχετικής εξώδικης δήλωσης της εταιρείας «.....» (σχετ. 1), η οποία επιβεβαιώνει τα ανωτέρω.

- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 29 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./02-08-2017 στη, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 2α),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5521 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, καθώς και της συγκεντρωτικής κατάστασης εξόδων και δικαιωμάτων (σχετ. 2).
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στις με α/α 40, 41, 42, 43, 44, 52, 53 επιδόσεις:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./02-08-2017 στη, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 2α),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί μόνο με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5543 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, καθώς και της συγκεντρωτικής κατάστασης εξόδων και δικαιωμάτων (σχετ. 2).
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί για τις επιδόσεις με α/α 40, 41, 43, 44, 52, 53.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 46 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι δεν έχει εκδοθεί Τ.Π.Υ., λόγω μη καταβολής προς αυτήν της σχετικής αμοιβής.
- σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5548 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, εντολέας δεν είναι υπηρεσία του Δημοσίου αλλά η εταιρεία «.....», και ως εκ τούτου, βάσει της προαναφερθείσης νομοθεσίας, το φορολογικό στοιχείο έπρεπε να έχει εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 49 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι δεν έχει εκδοθεί Τ.Π.Υ., λόγω μη καταβολής προς αυτήν της σχετικής αμοιβής.
- σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5551 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, εντολέας δεν είναι υπηρεσία του Δημοσίου αλλά η εταιρεία «.....», και ως εκ τούτου, βάσει της προαναφερθείσης νομοθεσίας, το φορολογικό στοιχείο έπρεπε να έχει εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 50 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι δεν έχει εκδοθεί Τ.Π.Υ., λόγω μη καταβολής προς αυτήν της σχετικής αμοιβής.

- σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5552 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, εντολέας δεν είναι υπηρεσία του Δημοσίου αλλά η εταιρεία «.....», και ως εκ τούτου, βάσει της προαναφερθείσης νομοθεσίας, το φορολογικό στοιχείο έπρεπε να έχει εκδοθεί με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 59 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι αφορούσε προσωπική της υπόθεση.
- σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5602 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, εντολέας είναι όντως η ίδια η προσφεύγουσα, ωστόσο όφειλε να είχε εκδώσει στοιχείο ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών.
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στις με α/α 96, 97 επιδόσεις:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί Τ.Π.Υ. στην, χωρίς να προσκομίζει κάτι σχετικό (προσκομίζεται μόνο συγκεντρωτική κατάσταση- σχετ. 5).
- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 99 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./03-04-2017 στον, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 24),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5651 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 164 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ......./30-08-2017 στον, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 27),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5814 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Επειδή όσον αφορά στις με α/α 168, 169 επιδόσεις:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./20-11-2017 στην, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 3^α),
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί μόνο με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5823 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων, καθώς και της συγκεντρωτικής κατάστασης εξόδων και δικαιωμάτων (σχετ. 3).

- Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί για την επίδοση με α/α 169.

Επειδή όσον αφορά στην με α/α 172 επίδοση:

- η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι έχει εκδοθεί το Τ.Π.Υ./01-12-2017 στην, το οποίο και προσκομίζει (σχετ. 23^α), καθώς και της σχετικής συνημμένης κατάστασης (σχετ. 23).
- η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου συμφωνεί με τα αναγραφόμενα στη γραμμή 5829 του τηρούμενου Βιβλίου Επιδόσεων.
- Συνεπώς κρίνεται ότι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο έχει νομίμως εκδοθεί.

Με βάση τα ανωτέρω, το επιβληθέν πρόστιμο για την επίμαχη περίοδο, δύναται να μειωθεί κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο 50% του ΦΠΑ των στοιχείων που αποδείχτηκε ότι είχαν νομίμως εκδοθεί για 9 εκ των 24 ως άνω επιδόσεων, ήτοι 30,47 € (ΦΠΑ 6,77 € * 9 = 60,93 €).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1133/14-10-2006, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ. 1089838/6612/0016/11.10.06 (ΦΕΚ 1560 Β'/24.10.06) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και ικονομικών περί καθορισμού του ύψους δικαιωμάτων, εξόδων διοικητικής εκτέλεσης και τρόπου είσπραξης αυτών από τους δικαιούχους, που εκδόθηκε κατ'εξουσιοδότηση του άρθρ.76 του Ν.Δ.356/74 (Κ.Ε.Δ.Ε.), όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρ.31 του ν.1882/90, το ύψος των δικαιωμάτων των δικαστικών Επιμελητών για την επίδοση κάθε δικογράφου ή εγγράφου και την σύνταξη της σχετικής έκθεσης είναι δέκα (10,00) ευρώ.

Επειδή οι με α/α 40, 41, 43, 44, 52, 53, 169 επιδόσεις, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου, αφορούν επιδόσεις σε Δημόσιο (.....), που σημαίνει ότι το καταλογισθέν πρόστιμο θα έπρεπε να υπολογιστεί με βάση την αξία των 10,00 € και όχι με 35,00 €. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στη μεικτή αξία των 10,00 € αντιστοιχεί ΦΠΑ 1,93 €, το καταλογισθέν πρόστιμο δύναται να μειωθεί περαιτέρω κατά 16,94 € (= 50% * (6,77 € - 1,93 €) * 7).

Συνοψίζοντας, το καταλογισθέν από τον έλεγχο πρόστιμο για την επίμαχη περίοδο μειώνεται κατά 135,42 € (=88,01 + 30,47 +16,94).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς αποδεκτός** ως προς τα ακόλουθα ποσά ανά χρήση:

	Ποσό μείωσης καταλογισθέντος προστίμου
Χρήση 2012	0,00

Χρήση 2013	0,00
Περίοδος 01/01/2014- 16/10/2015	0,00
Περίοδος 17/10/2015- 31/12/2015	2,15
Χρήση 2016	381,54
Χρήση 2017	135,42
ΣΥΝΟΛΟ	519,11

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα καταλογισθέντα πρόστιμα είναι υπέρογκα και θα της προκαλέσουν τεράστια και ανεπανόρθωτη οικονομική ζημιά

Επειδή οι προβλεπόμενες κυρώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι εφαρμοστέες, ανεξαρτήτως της οικονομικής κατάστασης των υπόχρεων οντοτήτων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 2 του Ν. 4174/2013:

«Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδωθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου».

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο Δ της ΠΟΛ 1249/2014, «Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:

....

5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση.

6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου

....».

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει ως λόγο ακύρωσης το γεγονός ότι η φορολογική αρχή επέδωσε διά θυροκολλησέως τις προσβαλλόμενες πράξεις χωρίς να περιλαμβάνονται το όνομα του επιδόσαντος, η υπογραφή του, η ημερομηνία επίδοσης, καθώς και τα στοιχεία του μάρτυρος που συνέπραξε κατά τη θυροκόλληση.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, οι προσβαλλόμενες πράξεις θυροκολλήθηκαν νομότυπα στην έδρα της προσφεύγουσας στις 31/03/2020, λόγω απουσίας της ίδιας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο Έκτο, παρ. 1 της από 30/03/2020 ΠΝΠ (ΦΕΚ Α' 75) αναφορικά με μέτρα για την αντιμετώπιση της πανδημίας COVID-19, «η κοινοποίηση πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 αναστέλλεται έως τις 30 Απριλίου 2020».

Επειδή με την Ε. 2043/2020 διευκρινίστηκε ότι «η ισχύς της παρούσας Π.Ν.Π., η οποία θα κυρωθεί νομοθετικά κατά το άρθρο 44 παρ. 1 του Συντάγματος, αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ήτοι 30.03.2020)».

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει ως λόγο ακύρωσης το γεγονός ότι η επίδοση διά θυροκολλησέως των οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμων έλαβε χώρα στις 31/03/2020, ήτοι σε μη νόμιμη ημερομηνία.

Επειδή ωστόσο, η «αναστολή προθεσμίας» χορηγήθηκε ως μία δυνατότητα προς τη φορολογική διοίκηση να κοινοποιήσει εκδοθείσες πράξεις σε μεταγενέστερο χρόνο, λόγω του περιορισμού της κυκλοφορίας και της εκ περιτροπής εργασίας, με σκοπό την ανάσχεση της εξάπλωσης της πανδημίας COVID-19, χωρίς να απαγορεύεται η κοινοποίηση σε χρόνο

προγενέστερο της 30ής Απριλίου 2020, και χωρίς μία τέτοια κοινοποίηση να καθίσταται εξ αυτού του λόγου άκυρη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ι ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/05/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Περίοδος	Πρόστιμο βάσει Ελέγχου	Πρόστιμο βάσει ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Ελέγχου
Χρήση 2012	4.000,00	4.000,00	0,00
Χρήση 2013	4.000,00	4.000,00	0,00
Περίοδος 01/01/2014- 16/10/2015	30.000,00	30.000,00	0,00
Περίοδος 17/10/2015- 31/12/2015	124,73	122,58	2,15
Χρήση 2016	1.886,61	1.505,07	381,54
Χρήση 2017	850,16	714,74	135,42
Συνολικό ποσό προστίμου	40.861,50	40.342,39	519,11

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.