



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 05/02/2019

Αριθμός απόφασης: **317**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09-10-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «. . του .» – **Α.Φ.Μ.** ., με κύρια δραστηριότητα τις νομικές υπηρεσίες (δικηγόρου), με διεύθυνση έδρας στην, επί της οδού .. . αριθ. - Τ.Κ. κατά της με αριθμό **.../17-08-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 58^Α παρ1 του Ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. .../17-08-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του άρθρου 58^Α παρ1 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 405,21 €, λόγω της μη έκδοσης Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε μια περίπτωση, καθαρής αξίας 3.376,75 €, πλέον ΦΠΑ 810,42 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν. 4308/2014.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στα φορολογικά έτη 2017-2018 από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../05-07-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτοκ. 14624/18-05-2018 Πληροφοριακό Δελτίο – Καταγγελία, βάσει του οποίου ο καταγγέλλων (.....), διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής παραστατικά πληρωμής για τις υπηρεσίες που έλαβε από την προσφεύγουσα, επικαλούμενος ότι δεν εκδόθηκε το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο. Συγκεκριμένα στην ως άνω επώνυμη καταγγελία, αναφέρεται ότι πλήρωσε πάνω από 15.000,00 € στην προσφεύγουσα, από τα ως άνω δε χρήματα που κατέβαλε, ποσό ύψους 6.000,00 αφορούσε στη συγχώνευση της ποινής και καταβλήθηκε κατά το έτος 2018.

Κατόπιν της ως άνω επώνυμης καταγγελίας για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, διενεργήθηκε επιτόπιος φορολογικός έλεγχος κατά την 15/06/2018, στην έδρα της ατομικής επιχείρησης που διατηρούσε η προσφεύγουσα, από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, προκειμένου η φορολογική αρχή να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την ως άνω καταγγελία. Η φορολογική αρχή συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα την από 15/06/2018 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων, καθώς και των εκδοθέντων στοιχείων για τις συναλλαγές με τον ως άνω λήπτη.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη προσκόμισε αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων και τις ακόλουθες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

A/A	Ημερομηνία Έκδοσης	Αιτιολογία	Ελάχιστη ακαθάριστη αμοιβή	Πρόσθετες αμοιβές πέραν της ελάχιστης	Φ.Π.Α.	Σύνολο
...	2/3/2017	Παράσταση στο Μον.Εφ.Κακ/των Πατρών (ποινικό)	750,00	-	180,00	930,00
..	7/12/2017	Παράσταση ενώπιον Τριμ.Εφ.Κακ/των Πατρών	983,00	-	235,92	1.218,92
..	19/12/2017	Παράσταση ενώπιον Τριμ.Εφ.Κακ/των Θράκης	983,00	-	235,92	1.218,92

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

A/A	Ημερομηνία Έκδοσης	Αιτιολογία	Ελάχιστη ακαθάριστη αμοιβή	Πρόσθετες αμοιβές πέραν της ελάχιστης	Φ.Π.Α.	Σύνολο
...	27/2/2018	Κατάθεση αίτησης προς ποινικές αρχές Θράκης	85,00	-	20,40	105,40

Τα ανωτέρω παραστατικά βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας και έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι έλαβε από τον καταγγέλλοντα τα ακόλουθα ποσά:

ΕΤΟΣ 2017	
22-2-2017	3000 ΕΥΡΩ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ ΕΠΙΤΑΓΗ
16-3-2017	1000 .. UNION από
26-7-2017	600 ΕΥΡΩ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ ΕΠΙΤΑΓΗ
Συνολικό ποσό που έλαβε	4.600 ευρώ

ΕΤΟΣ 2018	
22-1-2018	500 ευρώ επιταγή
16-2-2018	1500 ευρώ επιταγή
27-2-2018	1500 ευρώ επιταγή
28-2-2018	2500 ευρώ επιταγή
Συνολικό ποσό που έλαβε	6.000 ευρώ
Συνολικό ποσό που έλαβε για 2017-2018: 10.600 ευρώ	

Εξέδωσε δε τις ακόλουθες Α.Π.Υ. με λήπτη τον καταγγέλλοντα και εντολέα τον ίδιο:

ΕΤΟΣ 2017	
ΑΠΥ	ΑΞΙΑ ΜΕ ΦΠΑ
1) υπ'αρ. .../2-3-2017 ΑΠΥ	930,00 ευρώ
2) υπ'αρ. .../7-12-2017 ΑΠΥ	1.218,92 ευρώ
3) υπ'αρ. .../19-12-2017 ΑΠΥ	1.218,92 ευρώ
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΠΥ ΜΕ ΦΠΑ	3.367,84 ευρώ

ΕΤΟΣ 2018	
ΑΠΥ	ΑΞΙΑ ΜΕ ΦΠΑ
1) υπ'αρ. .../27-2-2018 ΑΠΥ	105,40 ευρώ

ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΥ 2017-2018 ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ... 3.473,24 ΕΥΡΩ

Από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής, από τον καταγγέλλοντα, προέκυψαν πως στάλθηκαν στην προσφεύγουσα από τον ίδιο ή από συγγενικά του πρόσωπα τα ακόλουθα χρηματικά ποσά:

A/A	Ημερομηνία αποστολής	Τρόπος μεταφοράς χρημάτων/Αριθμός παραστατικού	Αποστολέας	Αποδέκτης	Ποσό
1	20/2/2017	Ταχυδρομική επιταγή ...	...		3.000,00
2	16/3/2017	Western Union ...	...	>>	1.000,00
3	26/7/2017	Ταχυδρομική επιταγή ..	..	>>	605,00
4	24/10/2017	Ταχυδρομική επιταγή ..	>>	>>	700,00
5	11/11/2017	Western Union ..	.. .	. ..	2.600,00
				ΣΥΝΟΛΟ	7.905,00
1	19/1/2018	Ταχυδρομική επιταγή ..	.. ή . ..	. ..	500,00
2	14/2/2018	Ταχυδρομική επιταγή ..	>>	>>	1.500,00
3	22/2/2018	Ταχυδρομική επιταγή ..	>>	>>	1.500,00
4	28/2/2018	Ταχυδρομική επιταγή ...	>>	>>	2.500,00
				ΣΥΝΟΛΟ	6.000,00

Περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι εξέδωσε τις υπ' αριθ. .../20-11-2017 και/5-3-2018 ΑΠΥ συνολικής αξίας 1.885,04 € και 1.218,92 € αντίστοιχα, για τον αλλοδαπό κρατούμενο στο Κατάστημα Κράτησης, πελάτη της με το όνομα ..., για λογαριασμό του οποίου συναλλάχθηκε

ο καταγγέλλον, προς εξυπηρέτησή του. Επίσης απέστειλε στον καταγγέλλοντα, ποσό ύψους 3.000,00 €, προς εξυπηρέτηση του. Κατέβαλε επίσης χρήματα για την αντιμετώπιση των εξόδων και οδοιπορικών για την εκπροσώπησή του στις ποινικές υποθέσεις του εκτός έδρας ποσό ύψους 1.089,38 €. Από τα ανωτέρω ποσά ο έλεγχος αναγνώρισε ότι το ποσό των 350,00 €, που απέστειλε στον καταγγέλλοντα, κατά την 17/03/2017 με την υπηρεσία μεταφοράς . ., αφορούσε σε εξυπηρέτηση του. Συνολικά δηλαδή έλαβε στο έτος 2018 ποσό 6.000,00 € και εξέδωσε παραστατικά συνολικής αξίας 105,40 €.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής δεν αποδέχθηκε τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, της επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ1 του Ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2017, για μη έκδοση Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής ύψους 3.376,75 € πλέον ΦΠΑ 810,42 € και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../09-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επικαλούμενη τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Η προσφεύγουσα αμφισβητεί το πρόστιμο που της επιβλήθηκε. Σύμφωνα με την προσβαλλόμενη πράξη λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις των νόμων 4174/2013, 4308/2014 και 3842/2010. Ειδικότερα θεωρείται από τα ελεγκτικά όργανα ότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις σχετικά με την έκδοση παραστατικών κάθε συναλλαγής που αφορά σε μια φορολογική οντότητα. Η εφαρμογή των διατάξεων αυτών γίνεται με την προϋπόθεση να συναλλάσσεται ως επιχειρηματική οντότητα τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή και να έχει υποχρέωση έκδοσης παραστατικών για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και προκειμένου να υπάρχει δυνατότητα ασφαλούς ταυτοποίησης κάθε συναλλαγής. Στην κρίνόμενη περίπτωση, η φορολογική αρχή δέχεται ότι εν προκειμένω ήταν αδύνατη η συναλλαγή μέσω ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, καθώς ο εντολέας της προσφεύγουσας ήταν κρατούμενος και διατηρούσε ατομικό λογαριασμό στο κατάστημα κράτησης. Όμως το συμπέρασμα των ελεγκτικών οργάνων ότι η ίδια επέλεξε την καταβολή χρημάτων με τον τρόπο αυτό, δηλαδή ταχυδρομικές επιταγές και western union, είναι εσφαλμένο, καθώς η επιλογή έγινε από τον ίδιο τον πελάτη και σε κάθε περίπτωση υπάρχει η δυνατότητα ελέγχου, όπως εν προκειμένω, καθώς εστάλησαν επ' ονόματι της ή των συνεργατών της και δεν υπήρχε λόγος απόκρυψης των συναλλαγών αυτών, ούτε και το έκανε. Επίσης τα ελεγκτικά όργανα σχολιάζουν πως εμφάνισε μόνο την ελάχιστη και όχι την πραγματική αμοιβή στα εκδοθέντα παραστατικά της, ωστόσο παραβλέπουν το γεγονός ότι η ελάχιστη αμοιβή εν προκειμένω δηλαδή στην παροχή υπηρεσιών για ποινικές υποθέσεις είναι ήδη υψηλή και η συμφωνία της με τον καταγγέλλοντα ήταν ακριβώς αυτή, να λάβει δηλαδή τη νόμιμη ελάχιστη αμοιβή, λόγω της πολλαπλότητας των υποθέσεών του. Περαιτέρω, ενώ τα ελεγκτικά όργανα δέχονται πως ο καταγγέλλον της απέστειλε μέσω ατομικού λογαριασμού συγκαταμένου του (..... ..)

ταχυδρομική επιταγή, μνημονεύοντας τη διάταξη του άρθρου 45 του Σωφρονιστικού Κώδικα, όπως ανωτέρω αυτή αναπτύχθηκε, αλλά και μέσω τρίτων άλλων προσώπων (...) δεν δέχονται ωστόσο ότι άλλος κρατούμενος και συμπατριώτης του καταγγέλλοντος ο ... χρησιμοποίησε τον ίδιο τρόπο δηλαδή εξυπηρέτηση μέσω του καταγγέλλοντος για να της αποστείλει χρήματα προς εξόφληση των δικών του δικαστικών εξόδων και της αμοιβής της. Η φορολογική αρχή, κατά παράβαση της αρχής της ισότητας, δέχεται την εμπλοκή τρίτων προσώπων, ως αποστολέων χρημάτων, για λογαριασμό του καταγγέλλοντος μονομερώς. Η καταβολή χρηματικών ποσών προς εξόφληση της ΑΠΥ του έγινε το Νοέμβριο του 2017 και τότε απεστάλη μέσω western union ποσό 2.600,00 € από . .. προς, δηλαδή δεν γεννήθηκε υποχρέωσή της προς έκδοση παραστατικού με συναλλασσόμενο τον Επειδή ο καταγγέλλων ήταν πελάτης της επί 2,5 έτη, δέχθηκε σε ορισμένες περιπτώσεις κατ' εντολή του να προβεί με τα χρήματα που της απέστειλε σε εξυπηρέτηση προσωπικών του αναγκών. Επίσης της απέστειλε χρήματα για την αντιμετώπιση των οδοιπορικών εξόδων και εξόδων διαμονής της, όπως με σχετικά παραστατικά απέδειξε. Ο καταγγέλλων φαίνεται πως ετοίμαζε από καιρό να προχωρήσει σε εκδικητικές ενέργειες σε βάρος της, καθώς από τον Μάρτιο του 2018 απότομα άλλαξε τη στάση του απέναντι της και προχώρησε σε σωρεία εγκληματικών ενεργειών σε βάρος της, αλλά και των συνεργάτιδων του γραφείου της και έχει ήδη ξεκινήσει ένας δικαστικός αγώνας μεταξύ τους σε όλα τα επίπεδα, που διαρκεί μέχρι σήμερα.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του ότι αυθαίρετα η φορολογική αρχή της επέβαλε το πρόστιμο, το οποίο και αμφισβητεί

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....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « **Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1, 5, 6 και 12 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε

αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση,

του σχετικού παραστατικού.....14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1β' του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:.. β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12-Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «**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. 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. 3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος. 4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. 5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.....8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. [1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.....11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις**

υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο....».

Επειδή, περαιτέρω, **στο άρθρο 13**-Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».(Όπως οι λέξεις «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση» προστέθηκαν στο δεύτερο εδάφιο της περ α' της παρ. 1 του άρθρου 13 και η λέξη «αγαθών» προστέθηκε μετά τις λέξεις «Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής» και πριν τη λέξη «υπηρεσίας» της περιπτ. δ' με τις περιπτ. α' και β' της παρ. 4 του άρθρου 41 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/3-8-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου ισχύουν από 3/8/2016 και μετά).

Επειδή στο **άρθρο 44** του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του νόμου αυτού τίθενται σε ισχύ ως εξής: α) Τα κεφάλαια 4 έως 7, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. β) Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις.

Επειδή περαιτέρω, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «Το λογιστικό σύστημα (**accounting system**), μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: ...!)

τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων, ..., θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, ... ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία».

Επειδή περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1003/31-12-2014 με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1261/3.12.2015 με θέμα (Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις:

στην παρ 5.5.1 «Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

στην παρ. 8.1 ορίζεται ότι: «Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα..... Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας».

Με την παρ 11.2.1 καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. [...]

στην παρ 11.2.3 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί».

στην παρ 11.2.4 ορίζεται ότι: «Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει/διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει.

Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίσθηκε στην επόμενη. Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

- α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και
- β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου».

στην παρ12.6.1 ορίζεται ότι: «Με την παράγραφο γίνεται δεκτό ότι το παραστατικό λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ονομασία (τίτλο), ανάλογα με τις επικρατούσες πρακτικές («Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών»).

στην παρ13.1.6 ορίζεται ότι: «Για την περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής (τεχνικού) έργου της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.), ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου».

Επειδή περαιτέρω, οι Δικηγόροι απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών για την έκδοση στοιχείων λιανικής. (παρ. ε' του άρθρου 1 της [ΠΟΛ.1002/31-12-2014](#)).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. **Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία**, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 58Α παρ.1 Ν.4174/2013** (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης

ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....».

Επειδή στην παρ 3 του [άρθρου 20. Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών](#) του Ν. 3842/2010, (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010), ορίζεται ότι: «3. Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά. (Η παράγραφος 3, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 69 του ν. [4446/2016](#) (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 22/12/2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου).

Επειδή στο άρθρο 45– Ατομικός Λογαριασμός Κρατουμένων (χρημάτιο) του Ν. 2776/1999 Σωφρονιστικός κώδικας (ΦΕΚ 291/Α/24-12-1999), ορίζεται ότι: «1. Ο ατομικός λογαριασμός (χρημάτιο) σχηματίζεται από τα χρήματα που έφερε μαζί του ο κρατούμενος κατά την εισαγωγή του στο κατάστημα, από εμβάσματα σε αυτόν συγγενών του ή τρίτων στη διάρκεια της κράτησής του και από το χρηματικό προϊόν της εργασίας του ή τις συναφείς με την εργασία του ασφαλιστικές παροχές σε χρήμα. 2. Με απόφαση του Υπουργού Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων ορίζεται το ύψος του χρηματικού ποσού που παραμένει στο λογιστήριο του καταστήματος, ως προσωπικός άτοκος τρεχούμενος λογαριασμός στη διάθεση του κρατουμένου για αντιμετώπιση τρεχουσών αναγκών του ιδίου ή της οικογένειάς του, καταβολή χρηματικής ποινής εκ μετατροπής, καθώς και αποζημίωση του θύματος της αξιόποινης πράξης. Χρηματικό ποσό πέραν του πιο πάνω ορίου κατατίθεται από την υπηρεσία σε έντοκο τραπεζικό λογαριασμό ταμιευτηρίου, εφόσον είναι δυνατόν να ανοιχθεί τέτοιος λογαριασμός, διαφορετικά παραμένει στον ατομικό λογαριασμό του κρατουμένου. Σε κάθε περίπτωση, το ποσόν αυτό δεν μπορεί να κατασχεθεί, εκχωρηθεί, συμψηφισθεί ή εισπραχθεί κατ' άλλον τρόπο, εκτός αν πρόκειται για αποζημίωση λόγω καταστροφής ή ουσιώδους βλάβης με πρόθεση της περιουσίας του καταστήματος κράτησης, μετά από απόφαση του αρμόδιου δικαστικού λειτουργού. Το ποσό αυτό αποδίδεται στον κρατούμενο κατά την με οποιονδήποτε τρόπο απόλυσή του από το κατάστημα. Με απόφαση της διαχειριστικής επιτροπής του καταστήματος, ο κρατούμενος μπορεί να αναλαμβάνει μέρος του εν λόγω ποσού και πριν από την απόλυσή του, σε περιπτώσεις έκτακτης ανάγκης, χορήγησης κάθε είδους άδειας, καταβολής

χρηματικής ποινής εκ μετατροπής ή προς αποζημίωση του θύματος της αξιόποινης πράξης. 3. Ο κρατούμενος απαγορεύεται να διαθέτει οποιοδήποτε ποσό υπέρ τρίτου κρατουμένου, εκτός αν ο τελευταίος είναι σύζυγος ή σύντροφός του ως μέρος συμφώνου συμβίωσης, ή συγγενής μέχρι δευτέρου βαθμού».

Επειδή με την ΠΟΛ.1027/9.2.2011 του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Τρόπος εξόφλησης ορισμένων συναλλαγών με ιδιώτες, κατ εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 20 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ.Α 58/23.4.2010), διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 3 Ρυθμίσεις επί ειδικών περιπτώσεων 1. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των Τραπεζών ή με πρόσωπα – ιδιώτες που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η από μέρους τους εξόφληση, με τους τρόπους που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του προηγούμενου άρθρου 1 της απόφασης αυτής και καταβάλλονται μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές, οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ακολουθείται ειδική διαδικασία ως ακολούθως: 2. Από τον επιτηδευματία – πωλητή, κατά το χρόνο είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών (εκτός τραπεζικού συστήματος) από τον πελάτη – ιδιώτη, εκδίδεται λογιστικό παραστατικό “απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων”. Η ως άνω απόδειξη, εκδίδεται αθεώρητη από διπλότυπο, τουλάχιστον, στέλεχος και εφόσον είναι μηχανογραφική δεν απαιτείται η σήμανση αυτής μέσω Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.. Στο περιεχόμενο αυτής αναγράφονται το ποσό, ο τρόπος εξόφλησης, η αιτιολογία της είσπραξης (π.χ. προκαταβολή, τμηματική καταβολή, εξόφληση) και ο αύξων αριθμός του παραστατικού (εφόσον έχει προηγηθεί η έκδοση αυτού). Επί προκαταβολών, πριν την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, αναγράφονται τα αντίστοιχα στοιχεία του οικείου ταμειακού παραστατικού, εφόσον εκδίδεται από την επιχείρηση. 3. Ο επιτηδευματίας υποχρεούται το ποσόν των μετρητών, που εισπράττει κατά το χρόνο έκδοσης της προαναφερόμενης απόδειξης ή κατά το χρόνο εξόφλησης των συναλλαγματικών, να το καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή τους, σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη Τράπεζα ή Πιστωτικό Οργανισμό. Τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά, συσχετίζονται από τον επιτηδευματία με τις «αποδείξεις είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων» που αφορούν».

Επειδή όσον αφορά το χρόνο έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, η απόδειξη εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας, ενώ 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 (άρθρο 13 Ν 4308/2014). Συνεπώς, ως προς τους δικηγόρους, εφόσον η ολοκλήρωση των υπηρεσιών συντελείται με την παράσταση στο ακροατήριο (εκδίκαση υπόθεσης), τότε δημιουργείται υποχρέωση έκδοσης του φορολογικού στοιχείου στον προβλεπόμενο χρόνο από τις διατάξεις των

άρθρων 11 και 13 των ΕΛΠ κατά περίπτωση (έως την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την ολοκλήρωση των υπηρεσιών).

Επειδή με την **ΠΟΛ 1026/26.1.2012** διευκρινίσθηκε 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 απόδειξη παροχής υπηρεσιών, δεδομένου ότι το ποσό αναφοράς που αναγράφεται στο υπόψη γραμμάτιο καλύπτει ανάγκες υπολογισμού κρατήσεων υπέρ τρίτων (δικηγορικούς συλλόγους, ταμεία κ.λπ.) και δεν αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1046/21-02-2012**, με την οποία παρασχέθηκαν συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ. 1026/26.1.2012, διευκρινίστηκε ότι **δεν αναιρείται η υποχρέωση των δικηγόρων να εκδίδουν τα οικεία φορολογικά στοιχεία στον προβλεπόμενο χρόνο, για τις δικαιούμενες αμοιβές από την παροχή των υπηρεσιών τους.**

Επειδή οι Δικηγόροι-Ατομικές επιχειρήσεις - οντότητες, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούνται να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του νόμου 4308/2014 περί λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων.

Επειδή «κάθε φυσικό πρόσωπο με επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο, κάθε οντότητα που καταλαμβάνεται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, **πρέπει να εφαρμόζει κατάλληλες, κατά την κρίση της, δικλίδες για:**

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου των παραστατικών στοιχείων που καλύπτουν τις συναλλαγές με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής (άρθρο 5 § 7).....

Από τις διατάξεις αυτές της παρ. 7 του άρθρου 5, μπορούμε να επισημάνουμε ότι πρέπει η επιχείρηση να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά αυτό δεν αρκεί, δεν αρκεί δηλαδή η ύπαρξη του παραστατικού, δεν αρκεί η εμφάνιση μιας συναλλαγής, δεν αρκεί η καταγραφή μιας λογιστικής πράξης, **αλλά πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση και να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της.** Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε μια συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει **αξιόπιστη και**

ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου....

Ακόμα πρέπει να δημιουργείται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, που να διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δηλαδή μια **πρακτική αλυσίδα, μια πορεία βήμα - βήμα από τη συναλλαγή στα στοιχεία, από τα στοιχεία στα βιβλία**, στην πορεία των εγγραφών και στην ορθή μεταφορά τους με κατάλληλους λογαριασμούς προκειμένου να καταλήξουν επί της ουσίας εκεί που ανήκουν, δηλαδή στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. ..». (Δ. Σταματόπουλου-Π. Σταματόπουλου-Γ. Σταματόπουλου, ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Αθήνα 2015- σελ 247-249).

Επειδή ως προς την απόδειξη παροχής υπηρεσιών από επιτηδευματία και για τις δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, «ο επιτηδευματίας γενικά, κατά την παροχή των υπηρεσιών του, πραγματοποιεί δαπάνες, οι οποίες τις περισσότερες φορές είναι στενά συνυφασμένες με την συγκεκριμένη υπηρεσία. Οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, άρα τα δικαιολογητικά στοιχεία **πρέπει να εκδίδονται στο όνομα του πελάτη και να παραδίδονται σ' αυτόν.**

Η αναγραφή τους επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών δεν είναι υποχρεωτική (κατά το ΣΤΕ 4818/1983), πλην όμως στην περίπτωση αυτή **πρέπει να παραδίδονται άμεσα στον ενδιαφερόμενο**, ιδιαίτερα εάν πρόκειται για επιχειρηματική δαπάνη.

Εάν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του επιτηδευματία, τότε καταχωρούνται στα έξοδά του και αυξάνεται ισόποσα η αμοιβή του. Δεν απαιτείται οι δαπάνες αυτές να αναφερθούν - αναλυθούν επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών.

Όταν στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, ουσιαστικά προς εκκαθάριση λογαριασμού, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και αντίθετως στον επιτηδευματία θα θεωρηθούν ως αμοιβή του, αφού προκύπτει ότι εισπράχθησαν και δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους (ανάλωση αυτών). (Δ. Σταματόπουλου-Π. Σταματόπουλου-Γ. Σταματόπουλου, ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Αθήνα 2015- σελ 712).

Επειδή, «η αμοιβή του δικηγόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του Κώδικα Δικηγόρων (Ν. 4194/2013, ΦΕΚ Α 208/27-9-2013), ορίζεται ελεύθερα με έγγραφη συμφωνία με τον εντολέα του ή τον αντιπρόσωπο του.

Κατόπιν των ανωτέρω, **στο περιεχόμενο των τιμολογίων ή των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση, πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα τα εξής ποσά:**

α) Η ακαθάριστη αμοιβή,

β) Ο Φ.Π.Α. (23%) που αναλογεί στην ακαθάριστη αμοιβή,

γ) Η παρακράτηση φόρου εισοδήματος (20%) από τους υπόχρεους σε παρακράτηση.

Σημειώνουμε ότι στην απόδειξη που εκδίδεται χωρίς την καταβολή του τιμήματος δεν προβλέπεται από τις διατάξεις των ΕΛΠ να αναγράφεται η ένδειξη «επί πιστώσει», πλην όμως για λόγους αστικούς καλό είναι να σημειώνεται αυτό..... Στις περιπτώσεις επαγγελματικών συναλλαγών, όταν το καθαρό ποσό της αμοιβής (δηλαδή το ποσό προ του ΦΠΑ) του δικηγόρου υπερβαίνει το ποσό των 500 ευρώ, η εξόφληση του ποσού αυτού από το λήπτη του τιμολογίου, γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή. Βλέπε άρθρο 23 του ΚΦΕ και σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1216/2014.

Ακόμη, οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, που εκδίδονται από δικηγόρους, προς ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες αυτών (ιδιώτες) αποκλειστικά μέσω τραπεζής, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες του λήπτη των υπηρεσιών ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγές, όταν το συνολικό ποσό της συναλλαγής υπερβαίνει το ποσό των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ από 1.1.2012 και εξής (σχετ. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1027/9.2.2011)», (στην υπό κρίση χρήση τα 500 € σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 69 του ν. [4446/2016](#)). (Δ. Σταματόπουλου-Π. Σταματόπουλου-Γ. Σταματόπουλου, ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Αθήνα 2015- σελ 719-720).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου και από την από 16/08/2018 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα παραστατικά και από το με αριθ. πρωτ. ../16-07-2018 υπόμνημά της, παρείχε δικηγορικές υπηρεσίες στον καταγγέλλοντα . . μετά από τηλεφωνική επικοινωνία που είχε με τον ίδιο και της ανέθεσε τη διεύθυνση σειράς υποθέσεων χωρίς να υπάρχει κάποια έγγραφη συμφωνία μεταξύ τους. Το ως άνω γεγονός επιβεβαιώθηκε από την ίδια, σε ερώτηση που της υποβλήθηκε από τη φορολογική αρχή.

Συγκεκριμένα παραστάθηκε σε τρία δικαστήρια κατά τη χρήση 2017 και πραγματοποίησε όλες τις ενέργειες που απαιτούνται προκειμένου να καταθέσει αίτηση συγχώνευσης των ποινών του καταγγέλλοντος κατά τη χρήση 2018.

Για τις υπηρεσίες δε που παρείχε στον καταγγέλλοντα-πελάτη της, εξέδωσε τρεις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών κατά τη χρήση 2017 και αντίστοιχα μία κατά τη χρήση 2018. Για όλα τα φορολογικά παραστατικά που εξέδωσε για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, λήφθηκε ως αξία η ελάχιστη αμοιβή που προβλέπεται από το παράρτημα Ι του ν. 4194/2013 (Κώδικας Δικηγόρων) και ο χρόνος έκδοσης των υπό κρίση στοιχείων ταυτίζεται με την έκδοση του Γραμματίου Προκαταβολής εισφορών και ενσήμων του οικείου δικηγορικού συλλόγου.

Από την συσχέτιση των παραστατικών που έλαβε η φορολογική αρχή κατέληξε στα ακόλουθα συμπεράσματα όσον αφορά τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών: α) Είτε η ίδια η προσφεύγουσα, είτε οι συνεργάτες της, εισέπρατταν χρήματα με ταχυδρομικές επιταγές ή μέσω western union και όχι με τον προβλεπόμενο τρόπο, ήτοι με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής ή με κάρτα

και σε κάθε περίπτωση χωρίς τη χρήση επαγγελματικού λογαριασμού, προκειμένου να μην ενημερώνεται η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων. Σημειώνεται ότι, από τα πραγματικά παραστατικά που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, διαπιστώθηκε πως η χρήση του προβλεπόμενου τρόπου εξόφλησης των παραστατικών δεν ήταν εφικτή, καθόσον ο λήπτης των υπηρεσιών δεν διέθετε τραπεζικό λογαριασμό αλλά ατομικό λογαριασμό του άρθρου 45 του ν.2776/1999 (Σωφρονιστικός κώδικας). Σε κάθε περίπτωση όμως, η προσφεύγουσα ως επιτηδευματίας, όφειλε να τηρεί στο αρχείο της όλα τα στοιχεία και τεκμήρια των συναλλαγών, προκειμένου να υπάρχει ελέγξιμη αλληλουχία και να καθίσταται ευχερής ο έλεγχος.

Ακολούθως, ο ισχυρισμός της λήψης χρημάτων από τον καταγγέλλοντα για παρεχόμενες δικηγορικές υπηρεσίες σε τρίτο άτομο για το οποίο εκδόθηκαν δύο αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ύψους 3.103,96 € και συνεπώς ποσά που έλαβε από τον καταγγέλλοντα δεν θα έπρεπε να καταλογισθούν ως μη έκδοση, δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο διότι δεν προσκομίστηκαν επιπλέον στοιχεία ώστε να καθίσταται ευχερής η συσχέτιση των εκδοθέντων στοιχείων με τα παραστατικά εξόφλησης, όπως για παράδειγμα παρατήρηση επί της επιταγής για λογαριασμό ποιου γίνεται η κατάθεση ή τον αριθμό του παραστατικού που εξοφλείται. Επισημαίνεται δε, ότι οι φυλακισμένοι διαθέτουν ατομικό λογαριασμό (χρημάτιο) βάσει του άρθρου 45 ν. 2776/1999 (Σωφρονιστικός κώδικας). Στην παράγραφο 3 δε, του ως άνω άρθρου προβλέπεται ότι **ο κρατούμενος απαγορεύεται να διαθέτει οποιοδήποτε ποσό υπέρ τρίτου κρατούμενου, εκτός αν ο τελευταίος είναι γονέας, τέκνο, σύζυγος ή αδελφός του.**

Σε αντίθεση της ανωτέρω διάταξης, με την από 22-2-2017 επιταγή όπου καταθέτης εμφανίζεται ο, ο οποίος στα πλαίσια φιλικής εξυπηρέτησης προς τον . ., απέστειλε προς την προσφεύγουσα ποσό 3.000,00 €, ενδεχομένως κατ' εξαίρεση της παραγράφου 3 του άρθρου 45 ή αποκρύπτοντας την αλήθεια από τον υπεύθυνο σωφρονιστικό υπάλληλο που διαχειρίζεται τον ατομικό του λογαριασμό, η ίδια η προσφεύγουσα αποδέχεται στην έγκλησή της *«ότι τα χρήματα αυτά εστάλησαν σε εμένα από αυτόν για λογαριασμού του . .»*.

Επί των ισχυρισμών της προσφεύγουσας περί μεταφοράς χρημάτων κατ' εντολή του . . σε τρίτα πρόσωπα, διαπιστώθηκε, με βάση τα αποδεικτικά που εκδόθηκαν κατά την έκδοση των υπ' αρ. ... και ... ταχυδρομικών επιταγών, από το ταχυδρομείο ότι αναγράφονται ως εντολές οι: . . και . . και στα στοιχεία του δικαιούχου οι: . . και . . αντίστοιχα. Σε κανένα σημείο των ως άνω επιταγών δεν αναγράφονται τα στοιχεία του κομιστή και ομοίως στο θέμα «Μήνυμα προς Παραλήπτη» δεν αναγράφεται κάποια παρατήρηση ούτως ώστε ο έλεγχος να δύναται να αποδεχθεί τις ως άνω συναλλαγές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 των ΕΛΠ, ως προς την τεκμηρίωση των συναλλαγών, βάσει της απαραίτητης ελεγκτικής αλυσίδας.

Τέλος, επί των ισχυρισμών της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης εξόδων – οδοιπορικών τα οποία καταβλήθηκαν από τον καταγγέλλοντα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι όλα τα παραστατικά δαπανών εκδόθηκαν επ' ονόματι της προσφεύγουσας και καταχωρήθηκαν στο σκέλος των εξόδων των τηρούμενων βιβλίων της.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί αποστολής χρημάτων προς τον καταγγέλλοντα, προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι ο έλεγχος αναγνώρισε, ότι στην υπό κρίση χρήση του απέστειλε το ποσό των 350,00 €.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση τα προσκομιζόμενα στοιχεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και λήφθηκαν υπόψη.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/08/2018 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **09/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της «. του ..» – **Α.Φ.Μ.** ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 58Α ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2017
Μη έκδοση μιας Α.Π.Υ. για παροχή υπηρεσιών για συναλλαγή αξίας 3.376,75 € πλέον ΦΠΑ 810,42 €	810,42 X 50% = 405,21 €
ΣΥΝΟΛΟ	
405,21 €	

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

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

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

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.