



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/01/2020

Αριθμός απόφασης: 128

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.), όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει».

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

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 23.09.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, Δικηγόρου κατοίκου οδός αρ..... ΤΚ, κατά α) της υπ. Αρ.

...../...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3-5 ν.4337/2015 έτους 2013, β) της υπ. αρ...../...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1Θ και 2γ του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 γ) της υπ. αρ...../...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1Θ και 2γ του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ. αρ...../...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

- 4.Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.
- 5.Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών
- 6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.09.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του, με ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/..... εντολή έλεγχου (ΑΡ. Σ.Δ.Ε./2019) που εκδόθηκε από την Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής(Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, για τα έτη 2013-2015 έλεγχος εφαρμογής διατάξεων του ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) του ν.4308/2014(ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013(ΚΦΔ)

Ο έλεγχος, προέβη στον αντιπαραβολικό έλεγχο των γραμματίων προείσπραξης με τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία και διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για παροχή υπηρεσιών (Α.Π.Υ.), ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία αξίας, για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες (πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ) για τις οποίες εκδόθηκε γραμμάτιο προείσπραξης, κατά παράβαση των διατάξεων του ν.4073/2012(ΚΦΑΣ) και του ν.4308/2014(ΕΛΠ), με επακόλουθο την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, προσδιορισθείσα με βάση τα ως άνω γραμμάτια.

Με τις ως ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμα, ,ως ακολούθως:

Έτος 2013 – Αρ. πράξης/...../2019

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν ή εκδόθηκαν ανακριβώς	Καθαρή αποκρυσταλλία αξία συναλλαγών	Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.8 α ν.2523/97	Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3-5 ν.4337/2015
---	--	--	--

.....	1.625,00 ευρώ	8x800,00 = 6.400,00	6.400,00 x 1/3 = 2.133,34
Σύνολο προστίμου.			2.133,34 ευρώ.

Φορολογικό Έτος 2014 – Αρ. πράξης/...../2019

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν η εκδόθηκαν ανακριβώς	Αξία συναλλαγών με ΦΠΑ	Καθαρή Αξία συναλλαγών	Αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1Θ και 2γ ν.4174/2013
.....	453,87 ευρώ	369,00 ευρώ	84,87	4 x 250,00 = 1.000,00
Σύνολο προστίμου.				1.000,00 ευρώ.

Φορολογικό Έτος 2015 – Αρ. πράξης/...../2019

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν η εκδόθηκαν ανακριβώς	Αξία συναλλαγών με ΦΠΑ	Καθαρή Αξία συναλλαγών	Αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1Θ και 2γ ν.4174/2013
.....	3.867,37 ευρώ	3.119,00 ευρώ	717,37	12 x 250,00 = 3.000,00
Σύνολο προστίμου.				3.000,00 ευρώ.

Φορολογικό Έτος 2015 – Αρ. πράξης/...../2019

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν η εκδόθηκαν ανακριβώς	Αξία συναλλαγών με ΦΠΑ	Καθαρή Αξία συναλλαγών	Αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο άρθρου 58 Α παρ.1 ν.4174/2013
.....	1.236,15 ευρώ	1.005,00	231,15	231,15 x 50% = 115,57
Σύνολο προστίμου.				115,57 ευρώ.

.Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το γραμμάτιο προείσπραξης δεν συνιστά παροχή νομικής υπηρεσίας μόνο η παράσταση Δικηγόρου στο ακροατήριο συνιστά παροχή νομικής υπηρεσίας και δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικού παραστατικού.
- Οι φερόμενες ως ανακριβείς Α.Π.Υ. έχουν εκδοθεί κατόπιν έγγραφης συμφωνίας με τους πελάτες του καθόσον επιτρέπεται από τον νόμο η ελεύθερη συμφωνία αμοιβής και μόνο σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοια συμφωνία τεκμαίρεται ως αμοιβή η αναφερόμενη στο γραμμάτιο προείσπραξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ- Ισχύς 01.01.2013)) ορίζεται ότι:

«14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση.[.....Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 7 Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

«1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.[.....]

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

α) β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες 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 τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ- Ισχύς 01.01.2015)) ορίζεται ότι:

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

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

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

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1208/2010: ΑΠΥ από δικηγόρους-χρόνος έκδοσης, περιεχόμενο, τρόπος καταχώρησης στα βιβλία ΚΒΣ, παραδείγματα, ορίζεται ότι:

«Ως γνωστόν, με τις διατάξεις του Ν. [3842/2010](#) (ΦΕΚ 58 Α΄) επήλθαν ορισμένες τροποποιήσεις σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση των δικηγορικών υπηρεσιών και ειδικότερα:

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

2. Χρόνος έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών - Ειδικές περιπτώσεις

Με την παράγραφο 22 του [άρθρου 19](#) του Ν. [3842/2010](#) αντικαταστάθηκε το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. και εναρμονίστηκε ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του [άρθρου 48](#) του Ν. [2238/1994](#), με το χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., πλην της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εξακολουθεί να εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.

Οδηγίες εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, οι οποίες καταλαμβάνουν όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες και επομένως και τους δικηγόρους, δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1091/14.6.2010. Ειδικά, όμως, για τους δικηγόρους λόγω των ιδιομορφιών του επαγγέλματός τους, παρέχονται διευκρινίσεις για το χρόνο έκδοσης των Α.Π.Υ. στις ακόλουθες ειδικές περιπτώσεις.....

Επειδή με την ΠΟΛ 1208/20108, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων.... και τα ακόλουθα:

«8.1. Αναβολή εκδίκασης της υπόθεσης - Εκδιδόμενα στοιχεία

Όταν για διάφορους λόγους π.χ. αναβολή της συζήτησης της υπόθεσης, ματαίωση του συμβολαίου κ.λπ., θέμα που αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ. βεβαίωση της αναβολής από το δικαστήριο κ.λπ., εφόσον ακυρώνεται το εκδοθέν γραμμάτιο προείσπραξης και έχει ήδη εκδοθεί η αντίστοιχη Α.Π.Υ., τότε: α) στους μεν επιτηδευματίες εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο, σύμφωνα με την παράγραφο 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., β) στους δε ιδιώτες, γίνεται δεκτό, να εκδίδεται απόδειξη επιστροφής, στην οποία, εκτός των λοιπών δεδομένων, αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη καθώς ο α/α της σχετικής Α.Π.Υ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1026/26.1.2012, διευκρινίστηκε ότι:

«.....ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. Έκδοση γραμματίων προκαταβολής δικηγορικών συλλόγων

Όταν για τη διενέργεια δικονομικών 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.

2. Περιεχόμενο απόδειξης παροχής υπηρεσιών Με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3919/2011 (ΦΕΚ 32 Α') καταργήθηκε η ελάχιστη αμοιβή των δικηγόρων κι έτσι από 2.7.2011, τα της αμοιβής των δικηγόρων, 113 - 6 - καθορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του υπόψη άρθρου, που αντικατέστησε την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του Κώδικα Δικηγόρων, δηλαδή η αμοιβή αυτή πλέον καθορίζεται, είτε με βάση έγγραφες συμφωνίες με τους εντολείς τους, είτε με βάση τις νόμιμες αμοιβές όπως ισχύουν.

Ακόμη, διευκρινίζεται ότι, τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ., περί αναγραφής στην απόδειξη παροχής υπηρεσιών, μεταξύ άλλων, της ένδειξης «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ», από τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας και παρέχει υπηρεσίες με πίστωση, μπορεί να εφαρμοστεί, προαιρετικά και από τους δικηγόρους που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας.

Σημειώνεται ότι, αν μέχρι την έκδοση της παρούσας οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών έχουν εκδοθεί με τον τρόπο που αναφέρεται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1208/ 29.12.2010, οι αποδείξεις αυτές θεωρούνται ως νόμιμα εκδοθείσες, εφόσον οι φορολογικές δηλώσεις υποβληθούν με τα ποσά που προκύπτουν σύμφωνα με τις οδηγίες της παρούσας εγκυκλίου.

3. Τρόπος καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.

Η καταχώρηση στα βιβλία του Κ.Β.Σ. των Α.Π.Υ. των δικηγόρων, ενόψει και των προαναφερομένων στις προηγούμενες περιπτώσεις 1 και 2, διενεργείται ως εξής: α) Βιβλία Β' κατηγορίας (εσόδων - εξόδων) Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων που τηρείται από το δικηγόρο καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες στο σκέλος των εσόδων, με δικαιολογητικό εγγραφής την Α.Π.Υ., ως ακαθάριστο έσοδο από παροχή υπηρεσιών, η ακαθάριστη αξία της αμοιβής (πριν την παρακράτηση του φόρου) και ξεχωριστά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτή.

..... Επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που οι αμοιβές των δικηγόρων είναι μικρότερες από τα ποσά αναφοράς που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής, η σχετική Α.Π.Υ. εκδίδεται με τα μικρότερα αυτά ποσά.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1046/2012, με ΘΕΜΑ: «Εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. στους δικηγόρους, δόθηκαν συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ. 1026/26.1.2012»

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν στην υπηρεσία μας, θέτουμε υπόψη σας συμπληρωματικά με την παρούσα τα ακόλουθα:

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

2. Περαιτέρω, με την παράγραφο 4 του κεφαλαίου Β' (Κ.Β.Σ.) της εγκυκλίου [ΠΟΛ.1026/26.1.2012](#) αναφέρεται ότι, στις περιπτώσεις επαγγελματικών συναλλαγών,

όταν η ακαθάριστη αμοιβή του δικηγόρου υπερβαίνει το ποσό των 3.000 ευρώ, η εξόφληση του ποσού αυτού από το λήπτη της Α.Π.Υ., γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή. Ακόμη, οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, που εκδίδονται από δικηγόρους, για παροχή υπηρεσιών σε 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 ποσό της συναλλαγής υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για το έτος 2011 ή το ποσόν των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ από 1.1.2012 και εξής (σχετ. Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ.1027/9.2.2011](#)).

Στις ανωτέρω περιπτώσεις εξόφλησης των συναλλαγών, εξυπακούεται ότι, ως αξία της συναλλαγής νοείται η συνολική αμοιβή του δικηγόρου συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α..».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 5 του ν. 3919/2011, παρ. 6: α) Η παρ. 1 του άρθρου 92 του Κώδικα Δικηγόρων αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Τα της αμοιβής του Δικηγόρου ορίζονται ελεύθερα με έγγραφη συμφωνία τούτου και του εντολέως του ή του αντιπροσώπου αυτού, η οποία περιλαμβάνει είτε την όλη διεξαγωγή της δίκης είτε μέρος ή κατ' ιδίαν πράξεις αυτής ή κάθε άλλης φύσεως νομικές εργασίες, οριζόμενες από διατάξεις αναγκαστικού δικαίου ως υποχρεωτικές ελάχιστες αμοιβές για την παροχή δικηγορικών υπηρεσιών σχετιζομένων με την έναρξη και διεξαγωγή δίκης ή διαδικασίας εκούσιας δικαιοδοσίας, καθώς και για τη διενέργεια εξωδικαστικών νομικών εργασιών, παύουν να ισχύουν.

Στην περίπτωση που δεν προκύπτει ύπαρξη έγκυρης έγγραφης συμφωνίας περί αμοιβής για την παροχή δικηγορικών υπηρεσιών σχετιζομένων με την έναρξη και διεξαγωγή δίκης ή διαδικασίας εκούσιας δικαιοδοσίας, ισχύουν οι οριζόμενες σύμφωνα με τα κατωτέρω νόμιμες αμοιβές.

Με βάση τις νόμιμες αμοιβές διενεργείται από τα Δικαστήρια η επιδίκαση δικαστικών εξόδων, καθώς και η εκκαθάριση πινάκων δικηγορικών αμοιβών στην περίπτωση που δεν προκύπτει έγκυρη έγγραφη συμφωνία περί αμοιβής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 178 παρ. 1. Επίσης βάσει αυτών προσδιορίζεται η αμοιβή του διοριζόμενου δικηγόρου υπηρεσίας επί παροχής νομικής βοήθειας σύμφωνα με το ν. 3226/2004 (ΦΕΚ 24 Α΄) ή επί διορισμού δικηγόρου κατά το άρθρο 200 του Κ.Πολ.Δ. σε περίπτωση παροχής ευεργετήματος πενίας ή επί αυτεπάγγελτου διορισμού δικηγόρου σε ποινικές υποθέσεις.

7. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 95 του Κώδικα Δικηγόρων αντικαθίσταται ως εξής:

«Η συμφωνία περί αμοιβής αποδεικνύεται σε κάθε περίπτωση με την προσκόμιση του περί αυτής εγγράφου.»

10. Τα άρθρα 160 και 161 του Κώδικα Δικηγόρων αντικαθίστανται ως εξής:

« Άρθρο 160

Για τον έλεγχο τίτλων ιδιοκτησίας ακινήτου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης, η αμοιβή του δικηγόρου καθορίζεται ελεύθερα με γραπτή συμφωνία, όπως ορίζει το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 92.

Άρθρο 161

1. Για τη σύνταξη ιδιωτικών εγγράφων ή σχεδίων δημοσίων εγγράφων για κάθε είδους δικαιοπραξίες, η αμοιβή του δικηγόρου καθορίζεται ελεύθερα με γραπτή συμφωνία, όπως ορίζει το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 92.....

12. Οι παραγράφοι 1 και 2 του άρθρου 175 του Κώδικα Δικηγόρων αντικαθίστανται ως εξής:

«1. Ο Δικηγόρος δεν δύναται να παρέχει τις υπηρεσίες του δωρεάν.

2. Εξαιρετικώς, επιτρέπεται η παροχή υπηρεσιών, χωρίς τον περιορισμό της παραγράφου 1, προς σύζυγο ή προς συγγενή εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι του τρίτου βαθμού, καθώς και προς δικηγόρο ή συνταξιούχο δικηγόρο, εφόσον πρόκειται για προσωπική τους υπόθεση, οι οποίοι όμως προκαταβάλλουν τα δικαστικά έξοδα.»

14. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 178 του Κώδικα Δικηγόρων αντικαθίσταται με δύο εδάφια, ως εξής:

«1. Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, τα Δικαστήρια κατά την επιδίκαση δικαστικών εξόδων, καθώς και κατά την εκκαθάριση πινάκων δικηγορικών αμοιβών, που διενεργείται στην περίπτωση κατά την οποία δεν προκύπτει ύπαρξη έγκυρης έγγραφης συμφωνίας περί αμοιβής μεταξύ του δικηγόρου και του εντολέως του ή αντιπροσώπου αυτού, εφαρμόζουν τις περί νομίμων αμοιβών διατάξεις του Κώδικα τούτου. Προς τούτο λαμβάνουν υπόψη τον πίνακα των γενομένων εξόδων και των καταβλητέων αμοιβών που παρατίθεται υποχρεωτικά από τους διαδίκους κάτω από τις προτάσεις τους.»

Επειδή, ο έλεγχος ζήτησε από τους δικηγορικούς συλλόγους Αθηνών και Πειραιά (αρ. πρωτ./2016 εξερχόμενου έγγραφου ΥΕΔΔΕ) και έλαβε (αρ. πρωτ./2016 εισερχόμενου έγγραφου ΥΕΔΔΕ), τα γραμμάτια προείσπραξης που έχουν εκδοθεί για το διάστημα 01/01/2008-31/12/2015 για όλες τις πράξεις που είχε πραγματοποιήσει ο προσφεύγων στην περιοχή δραστηριότητας του.

Επειδή, ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα (αριθ...../2017 και αρ./2017 (2^{ης} πρόσκληση) να του προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, τις δηλώσεις (εισοδήματος – ΦΠΑ- Παρακρατουμένων φόρων) και ο προσφεύγων προσκόμισε μέρος αυτών, ενώ για τα μη προσκομισθέντα στοιχεία προσκόμισε υπεύθυνες δηλώσεις, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην

έκθεση έλεγχου (σελ. 4) -6). Ο έλεγχος με την υπ.' αριθ./2017 έκθεση κατάσχεσης, κατάσχεσε τα προσκομισθέντα στοιχεία προκειμένου να διενεργήσει αντιπαραβολικό έλεγχο των γραμματίων προείσπραξης από τους δικηγορικούς συλλόγους Αθηνών και Πειραιά, με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων, τα τηρούμενα βιβλία και τις υποβληθείσες δήλωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις σχετικές συμφωνίες που είχε συνάψει με τους πελάτες του, για παροχή υπηρεσίας με καταβολή μικρότερης αμοιβής από την προβλεπόμενη στο γραμμάτιο προείσπραξης, από τις οποίες να προκύπτει με βεβαιότητα η ημερομηνία σύναψης αυτής και το ποσό αυτής αλλά προσκόμισε άπλες βεβαιώσεις μόνο για τρεις πελάτες του, με ημερομηνία 17.03.2019, ήτοι μεταγενέστερες των συναλλαγών του και επιφυλάχτηκε να προσκομίσει βεβαιώσεις για όλες τις περιπτώσεις, τις οποίες όμως δεν προσκόμισε κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των γραμματίων προείσπραξης με τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες προς πελάτες του δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας (ΑΠΥ) ή εξέδωσε ανακριβώς Α.Π.Υ., με επακόλουθο την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Οι περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ., αναλυτικά αναφέρονται ανά έτος, και ανά συναλλαγή στην από 22.04.2019 έκθεση έλεγχου της ΥΕΔΔΕ και στις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος υπολόγισε πρόστιμο για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης αφού δεν συνοδεύονται από αντίστοιχες δικαστικές παραστάσεις.

Επειδή, σύμφωνα και με τις διευκρινίσεις της ΠΟΛ 1208/20108 (8.1.) όταν για διάφορους λόγους αναβάλλεται η συζήτηση μιας υπόθεσης ή ματαιώνεται ένα συμβόλαιο κ.λπ., η μη έκδοση του οικείου φορολογικού παραστατικού θα πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο, όπως π.χ. βεβαίωση της αναβολής ή προσδιορισμού νέας δικασίμου από το δικαστήριο, αποδεικτικό έγγραφο ματαίωσης συμβολαίου κ.λπ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη ακύρωση των γραμματίων προείσπραξης δεν δημιουργεί φορολογητέα ύλη ούτε υποχρέωση έκδοσης Α.Π.Υ.

Επειδή, για την ακύρωση των γραμματίων προείσπραξης, ο προσφεύγων θα έπρεπε να δηλώσει υπεύθυνα σε ειδικό έντυπο (ηλεκτρονικά ή έγχαρτα) του Δικηγορικού Συλλόγου, ότι δεν χρησιμοποιήθηκε και δεν θα χρησιμοποιηθεί, σύμφωνα με ανακοίνωση του Συλλόγου .

Επειδή, επίσης, όσον αφορά στην ανακριβή έκδοση, ο προσφεύγων επικαλείται στην ενδικοφανή προσφυγή του την ύπαρξη έγγραφων συμφωνιών με τους εντολείς του, τις οποίες όμως δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε και κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου ν' αποδείξει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, η συμφωνία περί αμοιβής αποδεικνύεται σε κάθε περίπτωση με την προσκόμιση του περί αυτής εγγράφου (παρ. 2 άρθ. 95 του Κώδικα Δικηγόρων), που εν προκειμένω δεν προσκομίστηκαν. Επιπλέον αναφέρουμε ότι για όσες περιπτώσεις προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία αυτά έγιναν δεκτά από το έλεγχο.

Επειδή, στην περίπτωση που δεν προκύπτει ύπαρξη έγκυρης έγγραφης συμφωνίας περί αμοιβής για την παροχή δικηγορικών υπηρεσιών σχετιζομένων με την έναρξη και διεξαγωγή δίκης ή διαδικασίας εκούσιας δικαιοδοσίας, ισχύουν οι νόμιμες αμοιβές (παρ. 1 άρθ. 92 του Κώδικα Δικηγόρων).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την παροχή των υπηρεσιών του, προς επίρρωση των ισχυρισμών του, αλλά αορίστως επικαλείται ότι δεν υπέπεσε στις διαπιστωθείσες παραβάσεις, αυτοί δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, ο έλεγχος εξέδωσε το υπ. αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση και την υπ. αριθμ./2019 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου με συνημμένο πίνακα σαράντα(40) εγγραφών με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. αναλυτικά (σελ. 8-12 έκθεσης έλεγχου). Ο προσφεύγων υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του με το αρ. πρωτ./2019 εισερχόμενο έγγραφο της ΥΕΔΔΕ (σελ.13 έκθεσης έλεγχου). Για τις περιπτώσεις που στοιχειοθετήθηκαν οι απόψεις του προσφεύγοντα, δεν επιβλήθηκαν από τον έλεγχο τα αντίστοιχα πρόστιμα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22.04.2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4093/2012(Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.), του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23.09.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του με ΑΦΜ και **την επικύρωση α)** της υπ. αρ...../...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3-5 ν.4337/2015 έτους 2013, **β)** της υπ.αρ...../...../2019

πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1Θ και 2γ του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014
γ) της υπ.αρ...../...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1Θ και 2γ του
ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ.αρ...../...../2019 πράξης επιβολής προστίμου
άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ'
Αθηνών.

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

Πρόστιμο Άρθρο 7 ν. 4337/2015	Έτος 2013	ποσόν	2.133,34 €
Πρόστιμο Άρθρο 54 παρ.1θ και 2γ ν.4174/2013	Φορολ. Έτος 2014	ποσόν	1.000,00 €
Πρόστιμο Άρθρο 54 παρ.1θ και 2γ ν.4174/2013	Φορολ. Έτος 2015	ποσόν	3.000,00 €
Πρόστιμο Άρθρο 58 Α παρ.1 ν.4174/2013	Φορολ. Έτος 2015	ποσόν	115,57 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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