



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06-12-2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2356

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333254  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
  - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ....., κατά του υπ' αρ. ....-2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
5. Τον υπ' αρ. ....οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ. ....-**2017** οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους **266,67€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου, αξίας μικρότερης των 1.200,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1 και 7§4 του ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5§8<sup>Α</sup> του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7§3 περίπτωση ζ' του ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από .....2017 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ...., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της με αρ. ....-2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ....-2014 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. .... (Τμήμα .....), σύμφωνα με το οποίο από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σε δικηγόρους της ....., μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα, κατόπιν του με αρ. πρωτ. ....2013 εγγράφου της Εισαγγελίας Πρωτοδικών ....., διαπιστώθηκε ότι, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, εκδίδονταν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς τους πελάτες τους σε χρόνο μεταγενέστερο της ημερομηνίας διεξαγωγής της εκάστοτε δίκης (χρόνος ολοκλήρωσης της παροχής). Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, ....., εξέδωσε στις .....την υπ' αρ. ....2013 απόδειξη παροχής υπηρεσιών προς τον πελάτη του κ. ...., συνολικού ποσού 143,91€, η οποία αφορούσε παράσταση σε δίκη που διεξήχθη την .....2013 ενώπιον του .....

Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. ...., αξιοποιώντας τα ευρήματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. .... (Τμήμα .....), καταλόγισε στον προσφεύγοντα την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για την ως άνω συναλλαγή, με το αιτιολογικό ότι η απόδειξη παροχής υπηρεσιών εκδόθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της διεξαγωγής της δίκης (...../2013) και στον ίδιο χρόνο με το γραμμάτιο προκαταβολής εξόδων και φόρων επί ποινικών υποθέσεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση του υπ' αρ. ....-2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό:

**Η τελική κρίση του ελέγχου, περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, είναι εσφαλμένη, ανακριβής και αντιφατική.** Κατά τον επιτόπιο έλεγχο, που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. .... διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε εκδώσει την υπ' αρ. .... 2013 απόδειξη παροχής υπηρεσιών προς τον εντολέα του κ. ...., για παράσταση ενώπιον του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου, την οποία και είχε καταχωρήσει νομότυπα στα τηρούμενα βιβλία του.

**Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1§1 του Ν. 4093/2012** (Κ.Φ.Α.Σ.- Παράγραφος Ε, Υποπαράγραφος Ε1): «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7§4 του Ν. 4093/2012** (Κ.Φ.Α.Σ.- Παράγραφος Ε, Υποπαράγραφος Ε1): «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 το άρθρο 6§14 του Ν. 4093/2012** (Κ.Φ.Α.Σ.- Παράγραφος Ε, Υποπαράγραφος Ε1): «...Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία....»

**Επειδή, στην ΠΟΛ 1046/21.02.2012** ορίζεται ότι: «1. Έχει διευκρινισθεί (εγκύκλιος ΠΟΛ.1026/26.1.2012) ότι, όταν για τη διενέργεια οικονομικών πράξεων ή την παράσταση του δικηγόρου σε συμβολαιογραφική πράξη απαιτείται η έκδοση γραμματίου προκαταβολής, από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο, δεν εκδίδεται άμεσα απόδειξη παροχής υπηρεσιών με την έκδοση του

γραμματίου προκαταβολής. Τα ανωτέρω, όπως είναι αυτονόητο, δεν αναιρούν την υποχρέωση των δικηγόρων να εκδίδουν τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στον προβλεπόμενο, από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., χρόνο, για τις δικαιούμενες αμοιβές από την παροχή των υπηρεσιών τους....»

**Επειδή**, στο άρθρο **14§2 του Ν. 4093/2012** (Κ.Φ.Α.Σ.- Παράγραφος Ε, Υποπαράγραφος Ε1) ορίζονται τα ακόλουθα: «2. Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12.»

**Επειδή**, στο άρθρο **5 του Ν. 2523/97** ορίζεται 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.α. .... 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. α.γ. ....»

**Επειδή**, στο άρθρο **7§3 του ν. 4337/2015** ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) ..... β) ..... γ) ..... δ) ..... ε) ..... στ) ..... 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**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 3/1992**: «Άρθρο 33.....33.7. Ειδικότερες διευκρινίσεις .....β) Στις περιπτώσεις που εκδόθηκαν θεωρημένα δελτία αποστολής, κατά την αποστολή των αγαθών, τα οποία στη συνέχεια τιμολογήθηκαν στο επόμενο διαχειριστικό έτος αλλά πριν την πραγματοποίηση του ελέγχου, δεν θα εφαρμοσθούν οι διατάξεις περί προστίμου ίσου με την αξία της συναλλαγής, εφόσον πράγματι δεν διαπιστώθηκε μη έκδοση αλλά εκπρόθεσμη έκδοση τιμολογίου και η πράξη αυτή δεν έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής, αλλά τη μεταφορά των εσόδων σε άλλη χρήση. Το ίδιο ισχύει και για την εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων εντός της ίδιας χρήσης (π.χ. τιμολόγια για πώληση αγαθών εκδόθηκαν μετά την πάροδο μηνός

από την παράδοσή τους). Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο (κυμαινόμενο) ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.»

**Επειδή**, στην περίπτωση διαπίστωσης εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείων, πρόκειται για εμφάνιση συναλλαγής σε μεταγενέστερο χρόνο και για μετάθεση στον χρόνο αυτόν φορολογικών υποχρεώσεων (π.χ. απόδοσης Φ.Π.Α. κ.λπ.) Στην περίπτωση λοιπόν αυτή δεν καταλογίζεται παράβαση για μη έκδοση, αλλά για εκπρόθεσμη έκδοση, που επισύρει ένα γενικό πρόστιμο, ανεξάρτητα από το πλήθος των εκπροθέσμως εκδοθέντων στοιχείων (Εγγρ. 1020229/138/4.3.1997 και 119986/952/24.1.2000). (Ιωάννης Αλ. Τζίμας – Ιωάννα Ι. Τζίμα, *Παραβάσεις Κ.Β.Σ. Πρόστιμα Κ.Β.Σ. Κύρος Βιβλίων και Στοιχείων, Prosvasis A.E.B.E.*, 2008, σελ. 81).

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση τόσο από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ...., όσο και από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. .... διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Ο προσφεύγων .....με Α.Φ.Μ. ...., παρέστη στις ....., ως δικηγόρος του εντολέα του ....., σε ποινική δίκη, ενώπιων του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου ..... (αρ. απόφασης .....).
- Για την εν λόγω παράσταση ο δικηγόρος κος ..... εξέδωσε με χρονική καθυστέρηση το υπ' αρ. ....2013 γραμμάτιο προεισπραξης, καθώς και την υπ' αρ. ....2013 απόδειξη παροχής υπηρεσιών προς τον εντολέα του κ. ...., με ακαθάριστη αμοιβή 117,00€ πλέον Φ.Π.Α. 23% 26,91€.
- Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος προέκυψε ότι το με αριθμό .....-2013 γραμμάτιο είχε καταχωρηθεί στην στήλη των εξόδων στις ..../2013, ενώ με την ίδια ημερομηνία στη στήλη των εσόδων είχε καταχωρηθεί η με αρ. ....-2013 απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

**Επειδή**, από τον έλεγχο ουδέποτε αμφισβητήθηκε το γεγονός ότι για την υπό κρίση συναλλαγή εκδόθηκε η με αρ. ....-2013 απόδειξη παροχής υπηρεσιών από τον προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται ζήτημα απόκρυψης φορολογητέας ύλης, από τη στιγμή μάλιστα που η εν λόγω Α.Π.Υ. εκδόθηκε εντός της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, παρά μόνο μετάθεσης της φορολογικής υποχρέωσης ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Συνεπώς, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό η εκπρόθεσμη έκδοση του εν λόγω φορολογικού στοιχείου, δεν επισύρει τις κυρώσεις της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου (αυτοτελής παράβαση), αλλά συνιστά μία γενική παράβαση, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§6 του ν. 2523/97, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

**Επειδή**, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ερείδεται επί λανθασμένης νόμιμης βάσης, καθώς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης δεν στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, που επισύρει, ως αυτοτελής παράβαση, τις κυρώσεις του άρθρου 5§8<sup>α</sup> του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3ζ του Ν.

4337/2015, αλλά αυτήν της εκπρόθεσμης έκδοσης τοιαύτου, που επισύρει, ως γενική παράβαση, τις κυρώσεις του άρθρου 5§6 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3ζ του Ν. 4337/2015.

*Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου, είναι νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.*

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ....**2017** ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και την ακύρωση του υπ' αρ. ....-2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....-2017 οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013.**

| <b><u>Είδος παράβασης</u></b>                               | <b><u>Καταλογιζόμενο ποσό<br/>βάσει ελέγχου</u></b> | <b><u>Καταλογιζόμενο ποσό<br/>βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.</u></b> |
|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου,<br>αξίας μικρότερης 1.200€ | 266,67€                                             | 0,00€                                                       |

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

**Ακριβές αντίγραφο**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς**

**Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.