



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.02.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 271

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.
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, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση (υπηρεσίες δασολογικών μελετών) πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω μη έκδοσης: α) το 2018 τριών (3) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με συνολική αξία 250,00 € (καθαρή αξία 201,61 € και Φ.Π.Α. 48,39 €) και β) το 2019 δώδεκα (12) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με συνολική αξία 2.306,73 € (καθαρή αξία 1.860,27 € και Φ.Π.Α. 446,46 €). Ειδικότερα:

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1/11/2018	50,00	40,32	9,68
2/10/2018	100,00	80,65	19,35
			.../10/2018			
3/11/2018	100,00	80,65	19,35
			.../11/2018			
Σύνολο:				250,00	201,61	48,39

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1/01/2019	50,00	40,32	9,68
2/01/2019	50,00	40,32	9,68
3/01/2019	50,00	40,32	9,68
4/01/2019	50,00	40,32	9,68
5/01/2019	50,00	40,32	9,68
			.../01/2019			
			.../01/2019			
6/01/2019	360,00	290,32	69,68
7/01/2019			
			.../01/2019			
			.../01/2019			
8/01/2019			
			.../01/2019			

9	.....	.....	.../10/2018			
10	.....	.....	.../02/2019	200,00	161,29	38,71
11	.....	.....	.../03/2019	180,00	145,16	34,84
			.../03/2019			
			.../03/2019			
			.../03/2019			
12			.../05/2019	1.316,73	1.061,88	254,85
			Σύνολο:	2.306,73	1.860,27	446,46

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Από τις αντιρρήσεις των πελατών που περιλαμβάνονται στον πίνακα της έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. οι υπ' αρ. 1, 2 και 3 του φορολογικού έτους 2018 και οι υπ' αρ. 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9 και 10 του φορολογικού έτους 2019 δεν έχουν εξετασθεί μέχρι σήμερα από την αρμόδια επιτροπή και δεν έχει ολοκληρωθεί η παρεχόμενη υπηρεσία καθώς έχει αναλάβει την υποστήριξη τους ενώπιον της επιτροπής εξέτασης αντιρρήσεων (ΕΠ.Ε.Α.), δεν έχει εισπράξει αμοιβή και δεν έχει εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά τα οποία θα εκδοθούν με την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών, όπως ορίζεται στο αρ. 13 του 4308/2014. Συνεπώς δεν προκύπτει καμία φορολογική παράβαση για τις παραπάνω εγγραφές.

2) Οι αντιρρήσεις δύο πελατών που περιλαμβάνονται στον ίδιο πίνακα στο φορολογικό έτος 2019 με αρ. 4 και 11 έχουν εξεταστεί από την ΕΠ.Ε.Α. σύμφωνα με την κλήση της, στην 4η και 19η συνεδρίασή της στις ...-4-2022 και ...-8-2022 αντίστοιχα στις οποίες παρέστη ως τεχνικός σύμβουλος. Για τις παραπάνω δύο ολοκληρωμένες υπηρεσίες που παρείχε, έχει εκδώσει την α.α. .../...-05-2022 ΑΠΥ στο όνομα και τις α.α. ... & .../...-9-2022 ΑΠΥ στο όνομα Οι ΑΠΥ εκδόθηκαν μετά την ολοκλήρωση της προσφερόμενης υπηρεσίας, με την εξόφληση της συμφωνηθείσας αμοιβής, όπως ορίζεται στην νομοθεσία και κατά συνέπεια δεν προκύπτει καμία φορολογική παράβαση για τις παραπάνω εγγραφές, λανθασμένα περιλήφθηκαν στον πίνακα του μερικού ελέγχου και λανθασμένα επιβλήθηκε πρόστιμο για μη έκδοση δύο ΑΠΥ του φορολογικού έτους.

3) Η τελευταία με α/α 12 εγγραφή στον πίνακα της έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για το φορολογικό έτος 2019, που δεν αναφέρει όνομα πελάτη παρά μόνο ποσό, αφορά την υποβολή, τεχνική υποστήριξη και παράσταση αντιρρήσεων επτά πελατών, οι οποίοι εξόφλησαν την συμφωνηθείσα συνολική αμοιβή, σε χρόνο μετά την κατάθεση της αντίρρησής τους, για τις οποίες έχει εκδώσει τις αντίστοιχες Α.Π.Υ. τις οποίες και επισυνάπτει:

A/A	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΤΙΡΡΗΣΗΣ	ΑΠΥ	ΠΟΣΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1/1/2019	.../...-1-2019	86,80	70,00	16,80
2/1/2019	.../...-1-2019	60,00	48,39	11,61
3/1/2019	.../...-1-2019	320,00	258,00	61,94
4/1/2019	.../...-2-2021	500,00	403,23	96,77
5/3/2019	.../...-4-2021	100,00	80,65	19,35

6	.....	.....	.../4/2019	.../...-4-2021	50,00	40,32	9,68
7	.....	.....	.../4/2019	.../...-4-2021	200,00	161,29	38,71
			Σύνολο:		1.316,80	1.061,88	254,86

Το σύνολο των παραπάνω αμοιβών είναι ακριβώς η συγκεντρωτική εγγραφή α/α 12 φορολογικού έτους 2019 στον πίνακα της έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (1.316,80€). Αφορά υπηρεσίες για τις οποίες έχει πληρωθεί, εκδίδοντας τα αντίστοιχα παραστατικά. Κατά συνέπεια δεν προκύπτει καμία φορολογική παράβαση για την παραπάνω εγγραφή, και αυτή λανθασμένα περιλήφθηκε στον πίνακα του μερικού ελέγχου και λανθασμένα επιβλήθηκε πρόστιμο για μη έκδοση μίας ΑΠΥ του φορολογικού έτους 2019. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η παροχή υπηρεσιών αντιρρήσεων στον δασικό χάρτη ολοκληρώνεται με την παράσταση ενώπιον της ΕΠ.Ε.Α. και όχι με την αρχική υποβολή της αντίρρησης.

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο

εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/2016, ΔΕφΑΘ 1075/2011).

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 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 ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 12 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...».

Επειδή, με το άρθρο 13 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.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Περαιτέρω διευκρινίστηκε ότι στην 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. Με την παράγραφο αυτή 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. Περαιτέρω 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. Εν συνεχεία, 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.

Επειδή, όταν παρέχονται υπηρεσίες γενικού χαρακτήρα, τότε οι ΑΠΥ εκδίδονται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων αυτών υπηρεσιών, χωρίς να εξαρτάται η έκδοση από την είσπραξη ή μη του τιμήματος. Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής. Το ίδιο ισχύει και όταν εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσίας, μια άδεια εισόδου, ένα δικαίωμα

χρήσης. Η υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ δε συναρτάται με την είσπραξη ή μη της αμοιβής [ΕΛΠ Ανάλυση & Ερμηνεία, Δ. Σταματόπουλος, Εκδόσεις Forin, σελ. 789].

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. ...»

Επειδή, με το άρθρο 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 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, η απόφαση ΣΤΕ 2207/2021 έκρινε σχετικά με τον προϊσχύοντα Κ.Β.Σ. ότι εάν κατά την διάρκεια ελέγχου του ΚΒΣ διαπιστωθεί ότι ο επιτηδευματίας δεν έχει εκδώσει τιμολόγιο για παροχή υπηρεσίας, η οποία αφορά αμοιβή βέβαιη και εκκαθαρισμένη υπό την εκτεθείσα έννοια, νομίμως, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή επιβάλλει την προβλεπόμενη χρηματική κύρωση (πρόστιμο ισόποσο με την αξία της αποκρυβείσας συναλλαγής). Έκδοση του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου αλλά σε χρόνο μεταγενέστερο του ελέγχου κατά τον οποίο διαπιστώθηκε η μη έκδοσή του, δεν ασκεί επιρροή στην, κατά τα ανωτέρω, στοιχειοθέτηση του διοικητικού αδικήματος της απόκρυψης συναλλαγής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, πραγματοποιήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Ε΄ ΛΑΡΙΣΑΣ στον προσφεύγοντα και συντάχθηκε η από ...06.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε η μη έκδοση τριών (3) Α.Π.Υ. κατά το φορολογικό έτος 2018, για υπηρεσίες διατύπωσης αντιρρήσεων ενώπιον της αρμόδιας επιτροπής που παρείχε ο προσφεύγων προς πελάτες, για τις οποίες εισέπραξε με βάση τα αναγραφόμενα στοιχεία τα συμφωνηθέντα ποσά συνολικής αξίας 250,00 ευρώ ήτοι καθαρής αξίας 201,61 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 48,39 ευρώ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και η μη έκδοση δώδεκα (12) Α.Π.Υ. κατά το φορολογικό έτος 2019, για υπηρεσίες διατύπωσης αντιρρήσεων που παρείχε ο ελεγχόμενος προς πελάτες, για τις οποίες εισέπραξε με βάση τα αναγραφόμενα στοιχεία τα συμφωνηθέντα ποσά συνολικής αξίας 2.306,73 ευρώ ήτοι καθαρής αξίας 1.860,27 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 446,46 ευρώ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, με το 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.»

Κατόπιν των ανωτέρω, οι δύο πρώτοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθόσον όφειλε εντός του φορολογικού έτους στο οποίο συνέταξε και υπέβαλε τις υπό κρίση αντιρρήσεις ενώπιον της αρμόδιας επιτροπής να εκδώσει φορολογικό στοιχείο για το μέρος της αμοιβής το οποίο καθίστατο απαιτητό συμφώνως με το άρθρο 13 του ν. 4308/2014, το άρθρο 8 του ν. 4172/2013, αλλά και τα αναφερόμενα επί της ΠΟΛ. 1003/2014, αφού βάσει της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής κρίνεται ότι ο προσφεύγων με την κατάθεση των αντιρρήσεων και πριν αυτές κριθούν (συζητηθούν) μετά από δύο - τρία έτη όπως εν προκειμένω, θεμελιώθηκε δικαίωμα απόκτησης εισοδήματος από την πλευρά του, που ήταν άμεσα απαιτητό.

Ωστόσο, όσον αφορά τον τρίτο ισχυρισμό του αναφορικά με την με α/α 12 εγγραφή καθαρής αξίας 1.061,88 € πλέον Φ.Π.Α. 254,85 € στον πίνακα της έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για το φορολογικό έτος 2019, που όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεν αναφέρει όνομα πελάτη παρά μόνο ποσό, και αφορά την υποβολή, τεχνική υποστήριξη και παράσταση για διατύπωση αντιρρήσεων για λογαριασμό επτά πελατών, οι οποίοι εξόφλησαν την συμφωνηθείσα συνολική αμοιβή, σε χρόνο μετά την κατάθεση της αντίρρησής τους, για τις οποίες έχει εκδώσει τις αντίστοιχες Α.Π.Υ., κρίνουμε ότι η ελεγκτική αρχή, δεν έχει στοιχειοθετήσει πλήρως και σαφώς την καταλογισθείσα σε βάρος του παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Ωστόσο, το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 που επιβάλλεται με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 παραμένει στα 250,00 € καθόσον αυτό είναι το ελάχιστο πρόστιμο που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής δύναται να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο εντός του προβλεπόμενου χρόνου της παραγραφής (αρ. 36 Κ.Φ.Δ.).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, ως προς τις αποδιδόμενες παραβάσεις σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	250,00€	250,00€

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 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.