



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

Θεσσαλονίκη, 07/07/2023

Αριθμός απόφασης: 468

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ...../10-3-2023 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... Ι.Κ.Ε. με ΑΦΜ:....., νομίμως εκπροσωπούμενη, κατά της υπ' αριθμ. ..../31-01-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων φορολογικού έτους 2022 και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. ..../30-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου του αρ.58Α παρ.1 του ΚΦΔ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **10-3-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ...../...../31-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτος 2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ποσού πεντακοσίων ευρώ (500,00€) εξαιτίας της μη έκδοσης εννέα (9) φορολογικών στοιχείων λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.), συνολικής αξίας 425,00€, για την παροχή

laser σε εννέα πελάτες κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,8,12 & 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 16-12-2022 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Α' υποδιεύθυνση ελέγχων, η οποία απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων με το υπ'αριθμ. ΚΟΖ ..../17-01-2023 έγγραφο (αρ.πρωτ. εισερχ. ..../23-01-2023).

Με την υπ' αριθμ. ..../10-03-2023 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ισχυριζόμενη τα ακόλουθα:

1. Νομικά πλημμελής η πράξη άλλως ακυρωτέα λόγω μη αποδείξεως της αποδιδόμενης παράβασης άλλως ως μη αιτιολογημένη άλλως ως μη τεκμηριωμένη. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας. Γενικόλογες οι αναφορές.
2. Νομικά πλημμελής η πράξη λόγω του γεγονότος ότι οι σχετικές Α.Π.Υ. έχουν νομίμως και εμπροθέσμως εκδοθεί. Η δε αποδιδόμενη παράβαση ουδόλως συντρέχει εν προκειμένω.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ".....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη** της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...."

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι ".....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος".

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ.: "1.....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**, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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**, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι " 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.**

**Επειδή** με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) 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», ενώ στο άρθρο 5 παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1.**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».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ίδιου ως άνω νόμου «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. 7

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.

[...]

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».

**Επειδή**, σύμφωνα με την Πολ. 1002/31-12-2014 - Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών. Δήλωση διακοπής λειτουργίας φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος – **«Άρθρο 1 - 1. Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων ανεξάρτητα από το μέγεθός τους, δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών:** α) Ο εκμεταλλευτής κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, παιδικού σταθμού, κλινικής ή θεραπευτηρίου, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι,

[...]

**Ειδικά, οι οντότητες των περιπτώσεων α' και ε' έως και θ' της παραγράφου 1 απαλλάσσονται της υποχρέωσης χρησιμοποίησης φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με την προϋπόθεση ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.**

3. Όσοι από τους υπόχρεους της παραγράφου 1, εκτός από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα για την οποία τους παρέχεται η δυνατότητα να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, διατηρούν μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα), από την οποία πωλούν λιανικώς αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό (π.χ. ηλεκτρολόγοι, υδραυλικοί, που πωλούν ηλεκτρολογικά ή υδραυλικά είδη) ή ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία υπάρχει υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικού μηχανισμού (π.χ. ράπτης ή ράπτρια που πωλεί και έτοιμα ενδύματα ή εσώρουχα κ.λπ.), υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τουλάχιστον για τη δραστηριότητά τους αυτή, με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, στις 22-07-2022 η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Α' υποδιεύθυνση, Τμήμα Κοζάνης, αντιπαρέβαλε το ηλεκτρονικό ημερολόγιο που τηρούσε η προσφεύγουσα επιχείρηση με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. και διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα από τις 18-7-2022 μέχρι τις 21-7-2022 δεν εξέδωσε εννέα Α.Π.Υ. για υπηρεσίες laser σε αντίστοιχο αριθμό πελατών, συνολικής αξίας 425,00€, κατά δήλωση της υπεύθυνης διαχειρίστριας της επιχείρησης, κας ....., ως εξής:

1. Στις 18-7-2022 στην πελάτισσα Μ.Θ. αξίας 120,00€
2. Στις 19-7-2022 στην πελάτισσα Κ.Ε. αξίας 100,00€
3. Στις 19-7-2022 στην πελάτισσα Α.Α. αξίας 30,00€
4. Στις 19-7-2022 στην πελάτισσα Λ.Α. αξίας 20,00€
5. Στις 20-7-2022 στην πελάτισσα Φ.Α. αξίας 15,00€
6. Στις 20-7-2022 στην πελάτισσα Ν.Α. αξίας 20,00€
7. Στις 20-7-2022 στην πελάτισσα Μ.Β. αξίας 30,00€
8. Στις 21-7-2022 στην πελάτισσα Τ.Σ. αξίας 20,00€
9. Στις 21-7-2022 στην πελάτισσα Α.Κ. αξίας 70,00€

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή του προσβαλλόμενου προστίμου δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς διότι δεν επικαλείται ο έλεγχος πόσα ήταν τα θεωρητικά ραντεβού στο ηλεκτρονικό ημερολόγιο, πόσες και ποιες ήταν οι αποδείξεις που αφορούσαν τα συγκεκριμένα ραντεβού, πώς κατέληξε σε συγκεκριμένες περιπτώσεις ονομάτων από τη στιγμή που η αντιπαραβολή γινόταν ή θα έπρεπε να γίνεται με Α.Π.Υ., οι οποίες βάσει του ν.4308/2014 δεν απαιτείται να περιλαμβάνουν το όνομα του λήπτη. Η απλή αναφορά εννέα περιπτώσεων δεν συνιστά απόδειξη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει τις υπ' αριθμ.... & ..../18-7-2022 Α.Π.Υ. αξίας 20€ & 100€ αντίστοιχα, τα ποσά των οποίων συμπίπτουν με την παράβαση που αφορά τη μη έκδοση την ίδια ημερομηνία, ενώ φέρουν αρίθμηση προγενέστερη των .... και ..... Α.Π.Υ. που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο.

**Επειδή** ο έλεγχος, όπως ρητά αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διενεργήθηκε «στα εκδοθέντα στοιχεία, σε αντιπαραβολή με το ηλεκτρονικό ημερολόγιο που τηρούσε η ελεγχόμενη..», ενώ προσδιορίστηκαν και τα ονόματα των ραντεβού για τα οποία δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά εσόδων.

**Επειδή**, ο φορολογούμενος υποχρεούται να τεκμηριώνει κάθε συναλλαγή με κατάλληλα παραστατικά τα οποία πρέπει να αναφέρουν όλες τις πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα για την κύρια δραστηριότητά της «Ιατρικές Υπηρεσίες ειδικότητας δερματολογίας – Αφροδισιολογίας» απαλλάσσεται της έκδοσης φορολογικών παραστατικών εσόδων με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή, οφείλει να εκδίδει παραστατικά με την προϋπόθεση αναγραφής του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης κάθε πελάτη.

Η φορολογική αρχή με βάση τα ευρήματα του επιτόπιου ελέγχου, ήτοι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία κατά την ημέρα ελέγχου και τα ραντεβού στο ηλεκτρονικό ημερολόγιο, αιτιολόγησε επαρκώς τη μη έκδοση των ως άνω φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Κατόπιν αυτού,

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ...../10-03-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ:.....

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

1)Υπ' αριθμ. .../...../31-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58Α ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		500,00€

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**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.