



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05-07-2023

Αριθμός απόφασης: 441e

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.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 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

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 ΑΑΔΕ*» (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 πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας με την επωνυμία ....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, με **ΑΦΜ** ....., με έδρα στη ....., ..... κατά της υπ' αριθμ. ....../02-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ......., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

**5.** Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

7. Το από 23-06-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία .....", 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 την υπ'αριθμ. ....-/02-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 500,00 ευρώ, επειδή δεν εξέδωσε εννιακόσια εξήντα ένα (961) φορολογικά στοιχεία εσόδου για εκτελωνιστικές υπηρεσίες συνολικής αξίας 1.191,64€ (καθαρής αξίας 961,00€ πλέον ΦΠΑ 230,64€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 12 και 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ..

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από .....-09-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, της ΥΕΔΔΕ ....., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των υπ' αριθμ. ....-/21, ....-/22 και ..... εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της. Ειδικότερα, αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό ...../21 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ....., κατόπιν του με αρ. πρ. ....-/.....-21 e mail της οικονομικής επιθεωρήτριας και του με αρ. πρ. ΕΜΠ ...../.....-20 εγγράφου της ΕΛΥΤ ....., σύμφωνα με τα οποία, σε έγγραφα διασαφήσεων που εξέδωσε η προσφεύγουσα σε πελάτες της από 01-01-2019 έως και 15-04-2020 ανέφερε ως υπεύθυνη εκτελωνίστρια την ....., πρόσωπο που είχε προβεί σε διακοπή δραστηριοτήτων από τις 31-12-2018 και είχε αποβιώσει στις 30-03-2019. Στο πλαίσιο της διερεύνησης των όσων διαλαμβάνονται στο ως άνω πληροφοριακό δελτίο, ο έλεγχος έλαβε από το τελωνείο ....., 74 έντυπα συνοπτικών διασαφήσεων έτους 2019 και 27 έντυπα συνοπτικών διασαφήσεων έτους 2020 που εξέδωσε η προσφεύγουσα και στα οποία αναφερόταν το ανωτέρω πρόσωπο ως υπεύθυνη εκτελωνίστρια, καθώς επίσης έλαβε και εκτύπωση από το "βιβλίο καταχώρησης συνοπτικής διασάφησης εισόδου", ώστε οι διασαφήσεις που εξέδωσε η προσφεύγουσα με το ίδιο όνομα της υπεύθυνης εκτελωνίστριας ανέρχονταν τελικά σε 961 για το έτος 2019 και σε 27 για το έτος 2020. Εν συνεχεία, από τον έλεγχο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι για την έκδοση των εν λόγω διασαφήσεων δεν είχε εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014. Επιπλέον, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας, ....., κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση, όπου δήλωσε ότι εκ παραδρομής αναγράφεται το όνομα της θανούσας στις διασαφήσεις και προσδιόρισε την αξία μη έκδοσης σε ένα ευρώ ανά περίπτωση, δηλώνοντας προφορικά ότι η αξία είναι συμβολική, καθώς η έκδοση συνοπτικής διασάφησης αποτελεί μέρος της παροχής υπηρεσιών εκτελωνισμού και αφορούσε την επιστροφή κενών container στους πελάτες της. Για τη διαπίστωση της παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμό ...../20-06-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και τον με αριθμό ...../20-06-2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, καλώντας την να υποβάλλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το από 23-06-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη φορολογική παράβαση. Εν προκειμένω, ούτε στην έκθεση ελέγχου ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου υπάρχει περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση μη έκδοσης, καθώς και αναφορά στον χρόνο που έλαβε χώρα κάθε παράβαση και στις συγκεκριμένες υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε η προσφεύγουσα στους πελάτες.

2. Η έκδοση της συνοπτικής διασάφησης αποτελεί μέρος της παροχής υπηρεσιών εκτελωνισμού, για την οποία είχε εκδοθεί το αντίστοιχο νόμιμο φορολογικό παραστατικό σε κάθε πελάτη, και αφορούσε την επιστροφή κενών εμπορευματοκιβωτίων, για την οποία προσδιορίστηκε συμβολική αξία 1 ευρώ ανά περίπτωση, συνεπώς δεν πρόκειται για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, ώστε να εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

3. Με βάση την ίδια έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ..... εκδόθηκαν η προσβαλλόμενη πράξη και η υπ' αριθμ. .... /2023 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 500,00€ και επιβλήθηκαν σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμα καθ' υπέρβαση του οριζόμενου με τη διάταξη του άρθρου 58 Α παρ.1 ΚΦΔ ποσού των 500 ευρώ.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. : «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 αρχεία (βιβλία και 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....»

**Επειδή**, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: «**Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής** ..... 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: ..... 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..... **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία** 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 προκυπτόντων 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..... **Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος** 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.....»

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.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 : «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.....5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4308/2014: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο 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. ....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας»: «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... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 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...."»

**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 είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. : «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**, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ....., στο πλαίσιο έρευνας σχετικά με την έκδοση από την προσφεύγουσα σε πελάτες της, κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως και 15-04-2020, εγγράφων διασαφήσεων, όπου αποτυπώνεται το όνομα συγκεκριμένου προσώπου ως υπεύθυνης εκτελωνίστριας, διαπιστώθηκαν για το έτος 2019, 961 περιπτώσεις έκδοσης διασαφήσεων με την εν λόγω υπεύθυνη εκτελωνίστρια, για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα, κατόπιν της με αριθμό ...../14-04-2022 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου, ο έλεγχος μετέβη στο τελωνείο ..... όπου, μεταξύ άλλων, έλαβε 74 σχετικά έντυπα συνοπτικών διασαφήσεων. Επιπλέον, το τελωνείο ..... με το με αρ. πρ. ....../08-06-2022 έγγραφό του, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, εκτύπωση από το «βιβλίο καταχώρησης συνοπτικής διασάφησης εισόδου», από το οποίο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε συνολικά 961 σχετικές διασαφήσεις για το έτος 2019. Εν συνεχεία, από τη διασταύρωση των εν λόγω διασαφήσεων με τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, προέκυψε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε 961 περιπτώσεις.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών έκδοσης διασαφήσεων και κατ' επέκταση οι περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων προσδιορίζονται κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο, καθώς αφορούν τις συγκεκριμένες διασαφήσεις που εξέδωσε η προσφεύγουσα κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα με υπεύθυνη εκτελωνίστρια την ....., όπως

τηρούνται στο αρχείο του τελωνείου ..... και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, περιλαμβάνονται δε στα συνημμένα της έκθεσης ελέγχου, ως στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος κάλεσε την προσφεύγουσα να παρέχει εξηγήσεις για τις ως άνω διασαφήσεις, καθιστώντας με τον τρόπο αυτό γνωστό στην προσφεύγουσα το περιεχόμενο αυτών και κατά συνέπεια τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης έκδοσης διασαφήσης, για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δήλωσε διά του νομίμου εκπροσώπου της ότι εκ παραδρομής αναγράφηκε το όνομα της θανούσας ως υπεύθυνης εκτελωνίστριας, αποδεχόμενη κατά συνέπεια ότι εξέδωσε τις διασαφήσεις στις συγκεκριμένες περιπτώσεις, προσδιόρισε δε την αξία της μη έκδοσης σε ένα ευρώ ανά περίπτωση.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη και η οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ .....επί της οποίας ερείδεται, είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένες.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 58Α ΚΦΔ : *"Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.*

*1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., 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**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Ν.2859/2000 (Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας) : **«Άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου 1.** Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,..... **Άρθρο 8 Παροχή υπηρεσιών 1.** Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάσταση.....»

**Επειδή**, εν προκειμένω, η παροχή υπηρεσίας σχετική με έκδοση διασαφήσης συνιστά πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ που δεν εμπίπτει στις ρητά οριζόμενες απαλλαγές από τον φόρο κατά τα άρθρα 22 έως 29 του Ν. 2859/2000, συνεπώς η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για την εν λόγω παροχή επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ, ο δε προσδιορισμός της αξίας αυτής στην ελάχιστη αξία του 1 ευρώ δεν αναιρεί τον χαρακτήρα της ως πράξης που επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, απέδειξε τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στις υπό κρίση περιπτώσεις έκδοσης διασαφήσεων, ενώ η προσφεύγουσα επικαλείται ότι αυτές αποτελούν μέρος της παροχής υπηρεσιών εκτελωνισμού σε κάθε πελάτη, για την οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία ανά περίπτωση, χωρίς ούτε να επικαλείται ούτε να προσκομίζει τα εν λόγω στοιχεία.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ....., κατόπιν των υπ' αριθμ. ...., ..... και ..... εντολών, διενεργήθηκε έλεγχος στα γραφεία της υπηρεσίας σχετικά με την ορθή εφαρμογή των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ από την προσφεύγουσα στα φορολογικά έτη 2019 και 2020, από τον οποίο διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 961 περιπτώσεις συνολικής αξίας 1.191,64€ (καθαρής αξίας 961,00€ πλέον ΦΠΑ 230,64€) το έτος 2019 και σε 27 περιπτώσεις συνολικής αξίας 33,48€ (καθαρής αξίας 27,00€ πλέον ΦΠΑ 6,48€) το έτος 2020.

**Επειδή**, οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58<sup>A</sup> ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 50% της αξίας ΦΠΑ, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 250,00€ ή των 500,00€, για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος αντίστοιχα, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Συνεπώς, εν προκειμένω, επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 500,00€, καθώς το 50 % της αξίας ΦΠΑ που προκύπτει από τη διενέργεια ενός ενιαίου ελέγχου λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι κάτω του ορίου αυτού και συγκεκριμένα  $237,12€ (230,64 + 6,48) * 50\% = 118,56€$ .

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. ...., εξέδωσε τις υπ' αριθμ. ..../02-03-2023 και ..../02-03-2023 πράξεις, με τις οποίες επέβαλε στην προσφεύγουσα δύο πρόστιμα ύψους 500,00€ έκαστο, ανά φορολογικό έτος 2019 και 2020, ενώ ρητά ορίζεται η έκδοση των προστίμων και το ύψος αυτών ανά φορολογικό έλεγχο και όχι ανά φορολογικό έτος.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έχει υποβάλλει την με αρ. πρωτ. ..../07-03-2023 ενδικοφανή προσφυγή κατά της υπ' αριθμ. ..../02-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου, κατά την εξέταση της οποίας γίνεται δεκτός ο ίδιος ισχυρισμός, ώστε ακυρώνεται η υπ' αριθμ. ..../02-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 500,00€, λόγω προγενέστερης έκδοσης της προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξης επιβολής προστίμου ύψους 500,00€ για τη διαπίστωση παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από τον ίδιο έλεγχο.

Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιβολής δύο προστίμων με τις υπ' αριθμ. ..../02-03-2023 και ..../02-03-2023 πράξεις, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, ώστε με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η υπ' αριθμ. ..../02-03-2023 προσβαλλόμενη πράξη ως προς την αιτιολογία επιβολής προστίμου 500,00€, το οποίο επιβάλλεται για μη έκδοση 961 φορολογικών στοιχείων εσόδου για εκτελωνιστικές υπηρεσίες συνολικής αξίας 1.191,64€, ήτοι καθαρής αξίας 961,00€ πλέον ΦΠΑ 230,64€, το φορολογικό έτος 2019 και 27 φορολογικών στοιχείων εσόδου για εκτελωνιστικές υπηρεσίες συνολικής αξίας 33,48€, ήτοι καθαρής αξίας 27,00€ πλέον ΦΠΑ 6,48€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 που επισύρει τις προβλεπόμενες

κυρώσεις του άρθρου 58<sup>Α</sup> ΚΦΔ.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την εν μέρει αποδοχή της από ..... και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ ....., και την τροποποίηση της υπ'αριθμ. .... /02-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. .... ως προς την αιτιολογία, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

### Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. .... /02-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α φορολογικών ετών 2019 και 2020 : Φορολογικό έτος 2019 : μη έκδοση 961 φορολογικών στοιχείων εσόδου για εκτελωνιστικές υπηρεσίες συνολικής αξίας 1.191,64€ (καθαρής αξίας 961,00€ πλέον ΦΠΑ 230,64€) και Φορολογικό έτος 2020 : μη έκδοση 27 φορολογικών στοιχείων εσόδου για εκτελωνιστικές υπηρεσίες συνολικής αξίας 33,48€ (καθαρής αξίας 27,00€ πλέον ΦΠΑ 6,48€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ	500,00 €	500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην 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

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.