



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333254
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 11/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1415

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/2/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «... **ΙΚΕ**» με **Α.Φ.Μ.:**... κατά της με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας,

όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19/2/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «... **IKE**» με **Α.Φ.Μ.:**... 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 αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ύψους **1.500,00€** λόγω **α)** μη έκδοσης πέντε ειδικών στοιχείων - αποδείξεων εισπραχης φόρου διαμονής για παροχή υπηρεσίας διαμονής σε ξενοδοχείο αντίστοιχου αριθμού πελατών, συνολικής αξίας 90,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 53 του Ν.4389/2016 και 120 του Ν.4514/2018, ήτοι πρόστιμο **1.000,00€** σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.1ιε και παρ.2η του Ν.4174/2013, και **β)** μη έκδοσης στοιχείων λιανικής συναλλαγής (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) για τα έτη 2017 (16 ΑΠΥ), 2018 (26 ΑΠΥ) και 2019 (7 ΑΠΥ) με τη χρήση ΦΤΜ ή ΕΑΦΔΣΣ χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1002/2014 για έκδοση χειρόγραφων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (από αθεώρητο μπλοκ άνευ σειράς), ήτοι πρόστιμο **500,00€** σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.1 περ. ια΄ και παρ.2 περ. στ΄ του Ν.4174/2013.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **18/10/2019** έκθεσης εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 της ΔΟΥ Ν. Ιωνίας Βόλου σε εκτέλεση της με αριθ. ... - **19/7/2019** εντολής επιτόπιου/προληπτικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της στην περιοχή της Σκιάθου και με αντικείμενο ελέγχου τις φορολογίες ΕΛΠ, ΦΠΑ, μητρώου και λοιπών φορολογιών (παρακρατούμενων φόρων, τελών, εισφορών κτλ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Τρικάλων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η επιβολή προστίμου για τη μη έκδοση πέντε ειδικών στοιχείων εισπραχης φόρου διαμονής, είναι απαράδεκτη καθώς δεν υφίσταται σε καμιά διάταξη και με τις διευκρινίσεις της ΠΟΛ.1091/2016 δεν υπάρχει στοιχειοθετημένη παράβαση η οποία να ταυτίζεται με την επιβληθείσα παράβαση.
2. Η επιβολή προστίμου για τη μη έκδοση στοιχείων λιανικής συναλλαγής (ΑΠΥ) για τα έτη 2017 (16 ΑΠΥ), 2018 (26 ΑΠΥ) και 2019 (7 ΑΠΥ) από ΦΤΜ ή ΕΑΦΔΣΣ γιατί δεν πληρούσε τις σχετικές προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1002/2014 για έκδοση χειρόγραφων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών από αθεώρητο μπλοκ άνευ σειράς είναι απαράδεκτη, γιατί σε όλες τις αποδείξεις υπάρχουν τα στοιχεία του κάθε πελάτη καθώς και η χώρα κατοικίας του, δεν προκύπτει φοροδιαφυγή, καθώς οι επίμαχες ΑΠΥ είχαν καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, ενώ κατά τον προληπτικό έλεγχο δε μπορούν να επιβληθούν παραβάσεις για παλαιότερες χρήσεις.

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι

αρμοδious 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, με το **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, με το **άρθρο 171 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 57876/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

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».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις **23/7/2019** ημέρα Τρίτη και ώρα **13:45**, ελεγκτές της ΔΟΥ Ν. Ιωνίας Βόλου, εισήλθαν στη ξενοδοχειακή εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρείας και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους στον υπεύθυνο προέβησαν σε προληπτικό έλεγχο. Κατόπιν αντιπαραβολής των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και των ειδικών στοιχείων (αποδείξεων) είσπραξης φόρου διαμονής διαπίστωσαν ότι σε τέσσερις περιπτώσεις πελατών δεν είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα ειδικά στοιχεία - αποδείξεις είσπραξης του φόρου διαμονής συνολικής αξίας 87,00€ και σε μια περίπτωση πελάτη το στοιχείο είχε εκδοθεί ανακριβώς με αξία 3,00€ (είχε εκδοθεί στοιχείο 30,00€ αντί του ορθού 33,00€). Ειδικότερα, τα παραπάνω συνοψίζονται ως εξής:

α/α	Αριθμός ΑΠΥ - Ημερομηνία	Ονοματεπώνυμο Πελάτη	Ποσό φόρου διαμονής
1	... - 19/6/2019	...	7 διαν/σεις * 3,00€ = 21,00€ (μη έκδοση ειδικού στοιχείου)
2	... - 3/7/2019	...	1 διαν/ση * 3,00€ = 3,00€ (μη έκδοση ειδικού στοιχείου)
3	... - 30/6/2019	...	7 διαν/σεις * 3,00€ = 21,00€ (μη έκδοση ειδικού στοιχείου)
4	... - 15/7/2019	...	14 διαν/σεις * 3,00€ = 42,00€ (μη έκδοση ειδικού στοιχείου)

5	... – 19/7/2019	...	11 * 3,00€ = 33,00€ (ανακριβής έκδοση ειδικού στοιχείου αξίας 3,00€ καθώς είχε εκδοθεί το ειδικό στοιχείο Νο. ... – 19/7/2019 για 10 διαν/σεις αξίας 10 * 3,00€ = 30,00€
---	-----------------	-----	---

Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι είχαν εκδοθεί στοιχεία λιανικής συναλλαγής (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) χειρόγραφα από το μοναδικό επιδειχθέν αθεώρητο μπλοκ 50 φύλλων (Νο 551 - 600) άνευ σειράς, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1α της ΠΟΛ1002/2014, και συγκεκριμένα για τα έτη 2017 (16 ΑΠΥ από Νο 551 ως 566), 2018 (26 ΑΠΥ από Νο 567 ως 583) και 2019 (7 ΑΠΥ από Νο 584 ως 590), στις οποίες όμως δεν αναγραφόταν η διεύθυνση των πελατών, επομένως δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 της ίδιας ως άνω εγκυκλίου. Ενδεικτικά στην έκθεση επισυνάφθηκαν φωτογραφίες των ΑΠΥ Νο. 558, 560, 561 (2017), 576, 577, 579 (2018), 585, 586, 587, 588, 590 (2019). Ακολούθως ο έλεγχος ζήτησε από τον υπεύθυνο της προσφεύγουσας να επιδείξει τα τηρούμενα βιβλία, τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ τρέχοντος έτους και εισοδήματος του τελευταίου φορολογικού έτους, προσωρινές ΦΜΥ, τα οποία όμως δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο με την αιτιολογία ότι δεν βρίσκονται στην εγκατάσταση. Στη συνέχεια στον εκπρόσωπο της προσφεύγουσας επιδόθηκαν το με αριθ. – **23/7/2019** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση προς ακρόαση (σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος, το άρθρο 6 του Ν.2690/1999 και τα άρθρα 28 και 62 του Ν.4174/2013) και ο σχετικός προσωρινός προσδιορισμός προστίμου με ποσό 4.000,00€ ήτοι πρόστιμο 1.000,00€ για την παράβαση της μη έκδοσης των πέντε ειδικών στοιχείων - αποδείξεων είσπραξης του φόρου διαμονής συνολικής αξίας 90,00€ και πρόστιμο 3.000,00€ για την παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων λιανικής συναλλαγής (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) για τα έτη 2017, 2018 και 2019 χωρίς τη χρήση ΦΤΜ ή ΕΑΦΔΣΣ λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων της ΠΟΛ.1002/2014

Την **12/08/2019** υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ.... υπόμνημα στο οποίο επισημαίνονταν ότι α) το ειδικό στοιχείο είσπραξης του φόρου διαμονής προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4389/2016 και δεν αποτελεί παραστατικό πώλησης (λογιστικό αρχείο) του Ν. 4308/2014 ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. ιε' του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, β) ορθώς εκδόθηκαν οι χειρόγραφες αποδείξεις, οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις και έχουν καταβληθεί οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και ΦΠΑ και δεν υφίσταται οποιουδήποτε είδους φοροδιαφυγή, γ) ήταν ασαφής η περιγραφή της παράβασης της μη έκδοσης στοιχείων λιανικής συναλλαγής (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) για τα έτη 2017, 2018 και 2019 χωρίς τη χρήση ΦΤΜ ή ΕΑΦΔΣΣ λόγω μη ικανοποίησης των προϋποθέσεων της ΠΟΛ.1002/2014 ενώ το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 στ' του Ν.4174/2013 που επιβάλλεται ανά φορολογικό έλεγχο είναι 500,00€ και όχι 3.000,00€ όπως αναγράφηκε στο έντυπο προσωρινού προσδιορισμού κατά την ημέρα του ελέγχου.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις της προσφεύγουσας έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς της. Συγκεκριμένα αποδέχτηκε ότι το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2στ' του Ν.4174/2013 επιβάλλεται ανά φορολογικό έλεγχο και ανέρχεται στο ποσό των 500,00€ και όχι 3.000,00€ όπως είχε αναγραφεί στο έντυπο προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, (θεωρώντας εσφαλμένα πως επιβάλλεται ανά χρήση ποσό προστίμου 1.000,00€) και τροποποίησε το συνολικό ποσό της προσωρινού προσδιορισμού από 4.000,00€ σε 1.500,00€.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή προστίμου για μη έκδοση πέντε ειδικών στοιχείων είσπραξης φόρου διαμονής, είναι απαράδεκτη καθώς δεν υφίσταται σε καμία διάταξη και με τις

διευκρινίσεις της ΠΟΛ.1091/2016 δεν υπάρχει στοιχειοθετημένη παράβαση η οποία να ταυτίζεται με την επιβληθείσα κύρωση. Η επιβολή κυρώσεων για το φόρο διαμονής διέπεται από τις διατάξεις του Ν.4174/2013 σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής αυτής καθώς και εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

Επειδή, με την **παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)** 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 παραπάνω νόμου 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... 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας... 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα...*».

Επειδή, με το **άρθρο 8 παρ. 1** του παραπάνω νόμου ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, με το **άρθρο 11** του παραπάνω νόμου ορίζεται ότι: «*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. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο. ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία*

έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

Επειδή, με το **άρθρο 12 παρ. 1** του παραπάνω νόμου ορίζεται ότι: «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 παραπάνω νόμου 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 το **άρθρο 53 του Ν.4389/2016** ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος υπέρ του Δημοσίου, με την ονομασία «φόρος διαμονής», σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου. Ο φόρος διαμονής επιβάλλεται ανά ημερήσια χρήση και ανά δωμάτιο ή διαμέρισμα, ως εξής: α. Σε κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4276/2014 (Α' 155), ως ακολούθως: 3 αστέρων 1,50 ευρώ. 2. Ο φόρος διαμονής βαρύνει τον διαμένοντα, που έκανε χρήση του δωματίου ή του διαμερίσματος, κατά τις διακρίσεις της παραγράφου 1, επιβάλλεται μετά τη διαμονή του στο κατάλυμα και πριν την αναχώρησή του από αυτό με την έκδοση ειδικού στοιχείου-απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής από τις επιχειρήσεις της προηγούμενης παραγράφου και αποδίδεται από αυτές στη Φορολογική Διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1091/2016** διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 53 Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν. 4389/2016, επιβάλλεται φόρος υπέρ του Δημοσίου, με την ονομασία «Φόρος Διαμονής». Ο εν λόγω φόρος επιβάλλεται ανά ημερήσια χρήση του δωματίου, σουίτας, διαμερίσματος ή ενιαίας κατοικίας σε κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα και ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια-διαμερίσματα ως εξής:

Για τα κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα:

1-2 αστέρων 0,50€

3 αστέρων 1,50€

4 αστέρων 3,00€

5 αστέρων 4,00€

Για τα ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια-διαμερίσματα:

1-2 κλειδιών 0,25€

3 κλειδιών 0,50€

4 κλειδιών 1,00€

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου , ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται από τις επιχειρήσεις της προηγούμενης παραγράφου κατά την έκδοση του φορολογικού στοιχείου και αποδίδεται στη Φορολογική Διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις , οι οποίες υποβάλλονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν της έκδοσης κάθε φορολογικού στοιχείου. Ο εν λόγω φόρος δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις δωρεάν παροχής υπηρεσιών διαμονής από τις ως άνω επιχειρήσεις.

Με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου προστίθεται, στο παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α'170), όπως ισχύει, η φράση «Φόρος Διαμονής» και συνεπώς η διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου καθώς και η επιβολή κυρώσεων, σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής αυτής καθώς και εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου, διέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (170 Α').

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του φόρου, ο χρόνος και η διαδικασία επιβολής και απόδοσής του και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Τέλος με τις διατάξεις της παρ. 5, ορίζεται ότι η ισχύς των ρυθμίσεων των προηγούμενων παραγράφων αρχίζει από 1.1.2018, για φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από την ημερομηνία αυτή και μετά.».

Επειδή, με το άρθρο 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1,».».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην σχετική ως άνω έκθεση ελέγχου για την προσφεύγουσα, θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται η παράβαση της μη έκδοσης ειδικού στοιχείου - απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 53 του Ν.4389/2016, σε τέσσερις περιπτώσεις, συνολικής αξίας 87,00€ και ανακριβούς έκδοσης σε μια περίπτωση, συνολικού ποσού ανακρίβειας 3,00€.

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ...ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α' και β'».».

Επειδή, στο **παράρτημα του ΚΦΔ Ν.4174/2013** (όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 53 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α΄ 94/27-05-2016) και σύμφωνα με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου ισχύει από 1/1/2018 για φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από την ημερομηνία αυτή και μετά): «**Φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Ν. 1587/1950), Δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) και Περιουσιολόγιο ακινήτων (άρθρα 23 και 23Α΄ του Ν. 3427/2005), ... Φόρος Διαμονής. Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση. Τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας.**».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή προστίμου για τη μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τα έτη 2017, 2018 και 2019 από ΦΤΜ ή ΕΑΦΔΣΣ με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούσε τις σχετικές προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1002/2014 είναι απαράδεκτη, γιατί: α) σε όλες τις αποδείξεις υπάρχουν τα στοιχεία του κάθε πελάτη καθώς και η χώρα κατοικίας του, καθώς στην πλειοψηφία τους είναι αλλοδαποί συνεπώς αναγράφεται η χώρα κατοικίας αντί για την πλήρη διεύθυνσή τους, β) σύμφωνα με τη θεωρία, σε περίπτωση ελλιπούς περιγραφής του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στα βιβλία ή στοιχεία, δεν επιβάλλεται πρόστιμο κατά τις διατάξεις του ΚΦΔ ελλείψει σχετικής διάταξης, γ) δεν προκύπτει φοροδιαφυγή καθώς οι επίμαχες ΑΠΥ είχαν καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και τις αντίστοιχες υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυπέβαλε ισοζύγια γενικού και αναλυτικών καθολικών **λογ. 70, 73 και 76** καθώς και αναλυτικά καθολικά του **λογ.73.00.01** των περιόδων 1/7 – 31/7/2017, 1/8 - 31/8/2017, 1/8 – 31/8/2018, 1/9 – 30/9/2018, 1/6 – 31/6/2019, 1/7 – 31/7/2019, τις με αριθ. **.../2018, .../2018, .../2018, .../2018, .../2019** και **.../2019** δηλώσεις ΦΠΑ και τις με αριθ. 558, 560, 561 (2017), 576, 577, 579 (2018), 585, 586, 587, 588, 590 (2019) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, δ) κατά τον προληπτικό έλεγχο δε μπορούν να επιβληθούν παραβάσεις για παλαιότερες χρήσεις, όπως στη συγκεκριμένη περίπτωση για τα έτη 2017 και 2018, γιατί αφενός δε ζητήθηκαν οι λογιστικές εγγραφές των εν λόγω ετών, αφετέρου δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου για αυτές.

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1002/2014** διευκρινίστηκε ότι: «**Άρθρο 1 Ορίζουμε τις οντότητες που απαλλάσσονται από το τρέχον φορολογικό έτος και εφεξής, από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμός Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), καθώς και τις περιπτώσεις λιανικών συναλλαγών που απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών παραστατικών (αποδείξεων) μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, ως εξής: 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, 2. 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. Οι οντότητες της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 εμπίπτουν στην ανωτέρω απαλλαγή με την προϋπόθεση ότι αναγράφουν στις εκδιδόμενες αποδείξεις τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη.».**

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « ...2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. ...».

Επειδή, στο άρθρο 25 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. ... 7. Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή/και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των υπό γ' και δ' στοιχείων, την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επισήμου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης. ...»

Επειδή, συγκεκριμένα στη σελίδα 3 της από 18/10/2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της ΔΟΥ Ν. Ιωνίας Βόλου αναφέρεται:

«...και η §2 “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”. Η καταχώρηση στις οικονομικές καταστάσεις και η καταβολή των αναλογούντων φόρων δεν διαπιστώθηκε κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο αφού δεν βρέθηκαν στο υποκατάστημα της επιχείρησης ημερολόγια, ισοζύγια ή δηλώσεις. Η διαπιστωθείσα παράβαση (μη αναγραφή διεύθυνσης επί των στοιχείων) στερεί από τον έλεγχο την

ταυτοποίηση του πελάτη ώστε να μπορεί να ανατρέξει σ' αυτόν για επιβεβαίωση του καταβληθέντος τιμήματος.».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1002/2014 απόφαση του διοικητή της ΑΑΔΕ, αναφέρεται **ρητά** ότι οι οντότητες δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με την προϋπόθεση ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Επειδή, από την επισκόπηση των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που συνυπέβαλλε η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή με αριθ. .. – 23/7/2017, ... – 16/8/2017, ... – 22/8/2017, ... – 23/8/2018, ...– 27/8/2018, ... – 10/9/2018, ... - 19/6/2019, ... - 3/7/2019, ...- 19/6/2019, ... - 15/7/2019, ... – 19/7/2019 προκύπτει ότι σε όλες τις περιπτώσεις αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του πελάτη αλλά ως διεύθυνση αναγράφεται η χώρα και όχι η πλήρης διεύθυνση ακόμη και στην περίπτωση που η απόδειξη αφορούσε έλληνες και όχι αλλοδαπούς πελάτες (στην ΠΟΛ.1002/2014 δε γίνεται διάκριση μεταξύ ελλήνων και αλλοδαπών πελατών). Στις συνυποβαλλόμενες με αριθ. ... – 23/8/2018 και ... – 27/8/2018 ΑΠΥ αναγράφεται ονοματεπώνυμο πελάτη (... , ...) αλλά δεν αναγράφεται καμία διεύθυνση.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας...Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667)*».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην σχετική ως άνω έκθεση ελέγχου για την προσφεύγουσα, θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται επαρκώς η παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για το έτος 2019 (καθώς και για τα έτη 2017 και 2018) από ΦΤΜ ή ΕΑΦΔΣΣ γιατί δεν πληρούσε τις σχετικές προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1002/2014. Κατά συνέπεια στην εν λόγω υπόθεση, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι στην υπό κρίση με αριθ. ... - 31/12/2019 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2019 συμπεριλήφθηκαν εσφαλμένα παραβάσεις (μη έκδοση

ΑΠΥ από ΦΤΜ ή ΕΑΦΔΣΣ) που αφορούν τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ωστόσο εφόσον διαπιστώθηκε αντίστοιχη παράβαση για το φορολογικό έτος 2019, σε κάθε περίπτωση ορθώς επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή το προβλεπόμενο (ανά φορολογικό έλεγχο) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. στ', σε συνδυασμό με την παρ. 2 περ. ιε' του ίδιου άρθρου. Ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – **19/2/2020** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «... **ΙΚΕ**» με **Α.Φ.Μ.:**...

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2019 της ΔΟΥ Τρικάλων

	Ποσό
Πρόστιμο	1.500,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.