



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21.10.2022
Αριθμός απόφασης: 3299

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- 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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 1.6.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ., με έδρα στο, κατά της με αρ. /2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 1.6.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '.....', 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αρ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 18.812,74 € (=37.625,48 € X 50%) φορολογικού έτους 2021 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α§1 του ν.4174/2013, λόγω μη έκδοσης 299 φορολογικών στοιχείων αξίας σε ισάριθμες περιπτώσεις για παροχή υπηρεσιών συντήρησης & τοποθέτησης ανελκυστήρων κατά την περίοδο 2.4.2021 - 5.11.2021 συνολικής αξίας ύψους 194.398,33 € (καθαρή αξία 156.722,85 € πλέον ΦΠΑ 37.625,48 €), κατά παράβαση των διατάξεων του ανωτέρω άρθρου και των άρθρων 8, 12, 13 του ν.4308/2014.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 28.12.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, σύμφωνα με την οποία στις 16.11.2021 διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα κατόπιν του με αρ./2020 ΕΜΠ πληροφοριακού δελτίου που αφορούσε ανώνυμη καταγγελία περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα για παροχή υπηρεσιών που δεν καταχωρούνται στο λογιστικό πρόγραμμα της επιχείρησης και για τις οποίες εκδίδονται μόνο χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης. Αναλυτικότερα, στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα κάτωθι:

«Κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, και αφού έγινε έρευνα και στον υπολογιστή της οντότητας, ο έλεγχος εντόπισε στο χώρο της οντότητας έξι (6) στελέχη 'Απόδειξη Είσπραξης', αθεώρητα, εκδόσεως της ελεγχόμενης επί του σώματος των οποίων αναγράφονται υπηρεσίες παροχής και ποσά. Κατόπιν προφορικής ενημέρωσης από την υπεύθυνη της εταιρείας κα/..... πρόκειται για στελέχη αποδείξεων τα οποία έχουν μαζί τους οι τεχνικοί της επιχείρησης που κάνουν επισκέψεις για διάφορες εργασίες τοποθέτησης-συντήρησης ασανσέρ, εισπράττουν τα αντίστοιχα ποσά και στη συνέχεια τα επιστρέφουν στην έδρα της εταιρείας.

Κατόπιν των ανωτέρω, για την εξασφάλιση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και προκειμένου να γίνει αντιπαραβολικός έλεγχος των εσόδων που περιλαμβάνουν τα χειρόγραφα στελέχη με τα αντίστοιχα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία τα εν λόγω στελέχη κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ./2021 έκθεση κατάσχεσης (σχετικό το υπ' αριθ./2021 Σ.Δ.Ε., το οποίο εκδόθηκε οίκοθεν για τις ανάγκες της κατάσχεσης), και αποτελούν αναπόσπαστα μέρη της παρούσας έκθεσης. Επιπλέον, επιδόθηκε και η υπ' αριθ./2021 Πρόκληση...

Τα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν είναι έξι (6) στελέχη Αποδείξεων Είσπραξης στα οποία αναγράφονται: ημερομηνία, ποσό, διεύθυνση και αιτιολογία είσπραξης και αφορούν το χρονικό διάστημα από 02/04/2021 έως και 05/11/2021. Στα ανωτέρω φύλλα τέθηκε αρίθμηση και μονογραφή από τον έλεγχο από Νο 1 έως και Νο 300.

Στις 19/11/2021 προσήλθε στα γραφεία της Υπηρεσίας μας εξουσιοδοτημένος λογιστής της οντότητας ο οποίος κατέθεσε το υπ' αριθ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/2021 έγγραφο με συν/νο USB Stick στο οποίο περιλαμβάνονταν αρχείο excel με την ονομασία Οριζόμενο ημερολόγιο Γεν. Λογιστικής 1/1/2021 - 16/11/2021 λογ/σμού 30. Στο αρχείο αυτό συμπεριλαμβάνονται όλες οι καταχωρήσεις των φορολογικών στοιχείων της οντότητας για όλο το 2021.

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

...Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων αποδείξεων είσπραξης όπως αυτές αναγράφονται στην υπ' αριθ./2021 Έκθεση Κατάσχεσης και τον αντιπαραβολικό έλεγχο αυτών με τις καταχωρήσεις στο Οριζόμενο ημερολόγιο Γεν. Λογιστικής 1/1/2021 - 16/11/2021 λογ/σμού 30 που προσκομίσθηκαν στην Υπηρεσία μας .. προέκυψαν τα κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2021: Μη έκδοση διακοσίων ενενήντα εννέα (299) ΑΠΥ ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας σε ισάριθμες περιπτώσεις για παροχή υπηρεσιών σχετικά με συντηρήσεις τοποθετήσεις ασανσέρ κ.λπ. για το χρονικό διάστημα από 02/04/2021 έως 05/11/2021 συνολικής αξίας 194.398,33€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8§1, 12§§ 1,5,7 & 8 και 13 περ. β' του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014.

Οι εν λόγω Αποδείξεις Είσπραξης απεικονίζονται συνοπτικά στους κάτωθι έξι (6) πίνακες, και ο καθένας συμπεριλαμβάνει τα στοιχεία όπως αυτά αναγράφονται σε καθένα από τα έξι (6) κατασχεθέντα στελέχη Αποδείξεων Είσπραξης και συγκεκριμένα:

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Σε κάθε απόδειξη είσπραξης αναγράφεται και η διεύθυνση την οποία αφορούν.

Η συνολική αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ήταν 194.398,33€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α με συντελεστή 24%, η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 156.772,85€ και Φ.Π.Α 37.625,48€. ...

Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκαν α) το υπ. αριθ./2021 Σ.Δ.Ε. (Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου) - Κλήση προς Ακρόαση [δυνάμει του οποίου κλήθηκε η ελεγχόμενη όπως, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του, υποβάλλει εγγράφως στην Υπηρεσία μας τις απόψεις της, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που αναφέρονται στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΛΕ), προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοιχείο (άρθρα 62 και 28 Ν.4174/2013 και άρθρο 6 Ν.2690/1999)) και β) ο υπ' αριθ./2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου (άρθρ. 62 και 28 του Ν.4174/13).

Αντίγραφα των παραπάνω παρέλαβε την ίδια ημέρα ο εξουσιοδοτημένος λογιστής της οντότητας , αφού πρώτα υπέγραψε και στα τρία (3) αντίγραφα.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ

Σε ότι αφορά στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε.- Κλήση προς Ακρόαση, την 27/12/2021, η κα , η οποία και παρευρίσκονταν στον αρχικό έλεγχο, απέστειλε στην Υπηρεσία μας το κάτωθι mail το περιεχόμενο του οποίου έχει ως εξής:

‘...Καλημέρα σας και Χρόνια Πολλά,

Σε συνέχεια της επικοινωνίας μας θα ήθελα να σας ενημερώσω ότι πλέον, μετά την υποχρεωτική απουσία μου λόγω covid, είμαι στην διάθεσή σας προκειμένου να δούμε μαζί την τεκμηρίωση των στοιχείων που έχετε στα χέρια σας. Θα εκτιμούσα ο έλεγχος να ολοκληρωθεί το συντομότερο δυνατό. Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων. ...’

Με το ως άνω email, ουδέν άλλο στοιχείο προσκομίστηκε στον έλεγχο. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις και διαβιβάζει την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., για τις περαιτέρω ενέργειες.»

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη. Η προσφεύγουσα εξέδωσε όλα τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία. Η φορολογική αρχή δεν προέβη στις δέουσες

ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ο έλεγχος δεν προέβη σε αντιπαράβολή των αποδείξεων είσπραξης με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Για σειρά υποτιθέμενων εισπράξεων το πίνακα της έκθεσης ελέγχου δεν κατέστη δυνατόν να εξακριβωθούν τα στοιχεία της είσπραξης (πελάτης, υπηρεσία, ποσό), ούτε προκύπτει η σχετική είσπραξη ποσού από την προσφεύγουσα. Η με αρ. φερόμενη είσπραξη ποσού 7.500,00 € ουδέποτε έλαβε χώρα. Υπάρχουν περιπτώσεις πελατών, για τους οποίους η προσφεύγουσα εκτελεί έργα σταδιακά σε περισσότερες φάσεις και στο πλαίσιο αυτό διενεργούνται κατά διαστήματα καταβολές χρημάτων.

2. Οι περιπτώσεις με α/α 19, 74, 140, 42, 49, 193, 163, 231, 200, 253, 255, 263 αφορούν συναλλαγές που περιλαμβάνονται στα στελέχη αποδείξεων είσπραξης για καθαρά πρακτικούς λόγους, ωστόσο αυτονοήτως για καθεμία εξ αυτών είχε εκδοθεί το νόμιμο παραστατικό συναλλαγής (τιμολόγιο). Προσκομίστηκαν προς τούτο σχετικές καρτέλες πελατών περιόδου 1.1.2021 - 31.12.2021 και τα τιμολόγια που η προσφεύγουσα επικαλείται ότι αφορούν τις υπό κρίση συναλλαγές.

3. Οι περιπτώσεις με α/α 2, 125, 29, 179, 36, 46, 201, 65, 175, 247, 292, 66, 67, 258, 90, 93, 245, 94, 100, 139, 164, 176, 206, 207, 299, 212, 298, 217, 275, 219, 278, 222, 228, 230, 261, 296, 262, 283, 268 αφορούν συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκε το νόμιμο παραστατικό με την ένδειξη ΑΛΑ, ΑΠΥ ή ΤΠΥ, ωστόσο για λόγους ευκολίας και λειτουργικότητας της συναλλακτικής σχέσης με τους πελάτες της, εξέδωσε και παρέδωσε σε αυτούς σχετική απόδειξη είσπραξης του ποσού, το οποίο της εξόφλησαν κατά την επίμαχη ημερομηνία, ώστε να έχει εποπτεία των οφειλόμενων από τους πελάτες, με τους οποίους διατηρεί μακρά συνεργασία, ήτοι τέτοια που δεν εξαντλήθηκε στην παροχή μιας μεμονωμένης υπηρεσίας, αλλά επαναλαμβάνεται κατά περισσότερο ή λιγότερο τακτά χρονικά διαστήματα, ανάλογα με τις ανάγκες των πελατών της. Προσκομίστηκαν προς τούτο σχετικές καρτέλες πελατών περιόδου 1.1.2021 - 31.12.2021 και τα τιμολόγια που η προσφεύγουσα επικαλείται ότι αφορούν τις υπό κρίση συναλλαγές.

4. Οι περιπτώσεις που καταγράφονται στις σελ. 12 έως 30 της προσφυγής αφορούν συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκε το νόμιμο παραστατικό. Αφορούν επαναλαμβανόμενες συναλλαγές. Οι εξοφλήσεις δεν λαμβάνουν χώρα ταυτόχρονα με τη διενέργεια καθ' εκάστης συναλλαγής, αλλά σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο, αναλόγως και με λοιπές οφειλές, απορρέουσες από την αυτή ευρύτερη συνεργατική και συναλλακτική σχέση μεταξύ των μερών. Προσκομίστηκαν προς τούτο καταστάσεις ανά πελάτη, με χρεώσεις ποσών από αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και πιστώσεις ποσών από αποδείξεις είσπραξης και εμβάσματα φορολογικού έτους 2021, από τις οποίες όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα προκύπτει ότι έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία. Δεν προσκομίστηκαν τιμολόγια.

5. Έλλειψη αιτιολογίας. Στην έκθεση ελέγχου δεν καταγράφονται στοιχεία των εισπράξεων και η ελεγκτική αρχή δεν έχει προβεί σε αντιπαράβολή των αποδείξεων είσπραξης με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

6. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

7. Μη κλήση σε ακρόαση πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών η οποία και εξέδωσε την πράξη. Μη τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας καθώς η ελεγκτική αρχή δεν προέβη στις δέουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 'Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος': 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.

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. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός εύλογου 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.

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.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός εύλογου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

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 (αυτοτιμολόγηση) 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.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 11 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «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 12 του ν.4308/2014 «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... 3... 4...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6... 7...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.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013:

«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.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 28.12.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, στο χρονικό διάστημα από 2.4.2021 έως 5.11.2021 η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε 299 φορολογικά στοιχεία αξίας σε ισάριθμες περιπτώσεις για παροχή υπηρεσιών σχετικά με συντηρήσεις και τοποθετήσεις ασανσέρ συνολικής αξίας 194.398,33 € κατά παράβαση των ως άνω διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Ειδικότερα, σύμφωνα με τον έλεγχο, σε 299 περιπτώσεις η προσφεύγουσα εξέδωσε αποδείξεις είσπραξης για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, όπως αυτό προέκυψε

από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των κατασχεθέντων αποδείξεων είσπραξης με τις καταχωρίσεις στο προσκομισθέν από τη προσφεύγουσα ημερολόγιο γενικής λογιστικής περιόδου 1.1.2021 - 16.11.2021 του λογαριασμού #30.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό (2^{ος}, 3^{ος} και 4^{ος} ισχυρισμός) ότι για όλες τις υπό κρίση περιπτώσεις εισπραχθέντων ποσών έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία αξίας. Προς απόδειξη αυτού, για τις περιπτώσεις ποσών που περιλαμβάνονται στον 2ο και τον 3ο ισχυρισμό, προσκομίζει σχετικές καρτέλες πελατών περιόδου 1.1.2021 - 31.12.2021 καθώς και τιμολόγια. Για τις περιπτώσεις ποσών που περιλαμβάνονται στον 4ο ισχυρισμό προσκομίζει καταστάσεις ανά πελάτη, με χρεώσεις ποσών από αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και πιστώσεις ποσών από αποδείξεις είσπραξης και εμβάσματα φορολογικού έτους 2021, από τις οποίες όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα προκύπτει ότι έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία, χωρίς να προσκομίζονται τα τιμολόγια.

Ωστόσο, για όλες τις υπό κρίση περιπτώσεις εισπραχθέντων ποσών (που κατονομάζονται στον 2^ο, 3^ο και 4^ο ισχυρισμό), από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των ποσών των υπό κρίση αποδείξεων είσπραξης με τις προσκομισθείσες καρτέλες και καταστάσεις, προκύπτει ότι στις εν λόγω καρτέλες και καταστάσεις είναι καταχωρισμένες αποδείξεις είσπραξης με ημερομηνία και ποσά διαφορετικά από αυτά των υπό κρίση αποδείξεων είσπραξης. Οι υπό κρίση αποδείξεις είσπραξης, όπως προκύπτουν από την από 28.12.2021 έκθεση ελέγχου, δεν είναι καταχωρισμένες στις εν λόγω καρτέλες και καταστάσεις, ούτε περαιτέρω προκύπτει η έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων αξίας.

Τα επικαλούμενα με τον 2ο και τον 3ο ισχυρισμό τιμολόγια αν και φαίνονται καταχωρισμένα, δεν προκύπτει ότι αφορούν τις συναλλαγές των υπό κρίση αποδείξεων είσπραξης, καθώς σε κάθε περίπτωση στις ανωτέρω καρτέλες υπάρχουν καταχωρισμένες άλλες αποδείξεις είσπραξης και εμβάσματα.

Επιπροσθέτως, από την εξέταση των ανωτέρω προσκομισθέντων στοιχείων προκύπτουν τα κάτωθι:

1. Στην καρτέλα πελάτη, για τις με α/α & περιπτώσεις αποδείξεων είσπραξης με ημερομηνία 23.7.21 & 27.9.21 και ύψους 3.000,00 € & 3.600,00 € (οι οποίες δεν είναι καταχωρισμένες) η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκδόθηκε το με αρ./21 τιμολόγιο ύψους 13.128,50 €. Ωστόσο από την εν λόγω καρτέλα προκύπτει ότι για το επικαλούμενο τιμολόγιο έχει εκδοθεί το με αρ./21 ισόποσο πιστωτικό τιμολόγιο.
2. Στην καρτέλα πελάτη ‘.....’, για την με α/α περίπτωση απόδειξης είσπραξης με ημερομηνία 10.9.21 ποσού 2.000,00 € (η οποία δεν είναι καταχωρισμένη) η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκδόθηκε το με αρ./21 τιμολόγιο ύψους 1.210,00 €. Ωστόσο, στην εν λόγω καρτέλα πελάτη έχουν καταχωριστεί συνολικά 2 χρεώσεις, το ως άνω τιμολόγιο ύψους 1.210,00 € και το με αρ./21 τιμολόγιο ύψους 1.210,00 €, ήτοι συνολικά 2.420,00 €, και 1 πίστωση, έμβασμα από πελάτη, στις 22.12.21, ύψους 2.420,00 €.
3. Στην καρτέλα πελάτη ‘.....’, για τις με α/α & περιπτώσεις αποδείξεων είσπραξης με ημερομηνία 2.4.21 & 4.6.21 και ύψους 3.000,00 € & 1.500,00 € (οι οποίες δεν είναι καταχωρισμένες) η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκδόθηκαν οι με αρ./21 και/21 αποδείξεις λιανικής πώλησης ύψους 1.860,00 € έκαστη.

Ωστόσο, στην εν λόγω καρτέλα στην πίστωση είναι καταχωρισμένο το από 4.8.2021 ισόποσο έμβασμα ύψους 1.860,00 €.

4. Για τις με α/α & περιπτώσεις αποδείξεων είσπραξης η προσφεύγουσα επικαλείται, μεταξύ άλλων, τη με αρ./21 ΑΠΥ την οποία δεν έχει προσκομίσει.

5. Στην καρτέλα πελάτη '.....', για τις με α/α & περιπτώσεις αποδείξεων είσπραξης με ημερομηνία 27.4.21 & 14.9.21 και ύψους 2.500,00 € & 9.000,00 € (οι οποίες δεν είναι καταχωρισμένες) η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκδόθηκε η με αρ./21 ΑΠΥ ποσού 14.012,00 €. Ωστόσο, για τη με αρ. ΑΠΥ, έχει καταχωριστεί την ίδια ημερομηνία, στις 16.12.21, ισόποση πίστωση 'είσπραξη μετρητών (από τιμολόγηση), ύψους 14.012,00 €.

6. Στην καρτέλα πελάτη '.....', για την με α/α περίπτωση απόδειξης είσπραξης με ημερομηνία 29.6.21 ποσού 2.000,00 € (η οποία δεν είναι καταχωρισμένη) η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκδόθηκε η με αρ./21 ΑΠΥ ύψους 2.108,00 €. Ωστόσο από την εν λόγω καρτέλα προκύπτει ότι για την επικαλούμενη ΑΠΥ έχει εκδοθεί η με αρ./21 ισόποση πιστωτική ΑΠΥ.

7. Στην καρτέλα πελάτη '.....', για τις με α/α & περιπτώσεις αποδείξεων είσπραξης με ημερομηνία 9.7.21 & 1.10.21 και ύψους 5.000,00 € & 6.210,00 € (οι οποίες δεν είναι καταχωρισμένες) η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκδόθηκαν οι με αρ./21 και/21 αποδείξεις λιανικής πώλησης ύψους 2.480,00 € και 3.720,00 €, αντίστοιχα. Ωστόσο, στην εν λόγω καρτέλα στην πίστωση είναι καταχωρισμένο το από 23.12.2021 έμβασμα ίσου ποσού με την αρ./21 ΑΛΠ, ύψους 3.720,00 €.

8. Στην καρτέλα πελάτη '.....', για τις με α/α & περιπτώσεις αποδείξεων είσπραξης με ημερομηνία 17.9.21 & 15.11.21 και ύψους 1.000,00 € έκαστη (οι οποίες δεν είναι καταχωρισμένες) η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκδόθηκε η με αρ./21 απόδειξη λιανικής πώλησης, ύψους 2.480,00 €. Ωστόσο, στην εν λόγω καρτέλα στην πίστωση δεν είναι καταχωρισμένο κανένα ποσό.

9. Στην καρτέλα πελάτη '..... -', για τις με α/α & περιπτώσεις αποδείξεων είσπραξης με ημερομηνία 22.9.21 & 25.10.21 και ύψους 5.400,00 € & 3.000,00 €, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκδόθηκε το με αρ. τιμολόγιο ύψους 8.308,00 €. Ωστόσο, το με αρ./21 προσκομισθέν τιμολόγιο είναι ποσού ύψους 8.470,00 €. Σε κάθε περίπτωση οι ανωτέρω αποδείξεις είσπραξης δεν είναι καταχωρισμένες.

10. Στην καρτέλα πελάτη '.....', για τη με α/α περίπτωση απόδειξη είσπραξης με ημερομηνία 23.9.21 και ύψους 1.460,00 € (η οποία δεν είναι καταχωρισμένη) η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκδόθηκε η με αρ./21 απόδειξη λιανικής πώλησης ύψους 1.240,00 €. Ωστόσο, στην εν λόγω καρτέλα στην πίστωση είναι καταχωρισμένο το από 17.5.2021 ισόποσο έμβασμα ύψους 1.240,00 €.

11. Στην καρτέλα πελάτη '.....', για τη με α/α περίπτωση απόδειξη είσπραξης με ημερομηνία 27.9.21 και ύψους 1.000,00 €, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκδόθηκε η με αρ. απόδειξη λιανικής πώλησης ύψους 2.306,40 €. Ωστόσο δεν προσκομίστηκε η εν λόγω απόδειξη. Στην καρτέλα του εν λόγω πελάτη έχει επισυναφθεί η με αρ./21 ΑΠΥ ύψους 3.100,00 €. Σε κάθε περίπτωση η ανωτέρω απόδειξη είσπραξης δεν είναι καταχωρισμένη.

Ως εκ τούτου, είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έκδοσης των προβλεπόμενων φορολογικών στοιχείων αξίας για τις υπό κρίση περιπτώσεις.

Επειδή σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, μεταξύ των αποδείξεων είσπραξης για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, περιλαμβάνεται και η με αρ. απόδειξη είσπραξης ποσού 7.500,00 €, όπως αυτό προέκυψε από τον αντιπαραβολικό έλεγχο με τις καταχωρίσεις στο προσκομισθέν από τη προσφεύγουσα ημερολόγιο γενικής λογιστικής περιόδου 1.1.2021 - 16.11.2021 του λογαριασμού #30.

Η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παραβάσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή με την παρούσα προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν κλήθηκε σε ακρόαση πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών η οποία και εξέδωσε την πράξη. Ωστόσο, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από την ΥΕΔΔΕ Αττικής εκδόθηκε το υπ. αριθ. /2021 Σ.Δ.Ε. (Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου) - Κλήση προς Ακρόαση, δυνάμει του οποίου κλήθηκε η προσφεύγουσα από την αρμόδια αρχή όπως, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του, υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της, και το οποίο παρελήφθη στις 7.12.21 από τον, εξουσιοδοτημένο λογιστή της προσφεύγουσας. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου δεν υπήρξε ανταπόκριση από την προσφεύγουσα στην ανωτέρω κλήση σε ακρόαση, πέραν από το από 27.12.21 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της κας, η οποία και παρευρίσκονταν στον αρχικό έλεγχο, στο οποίο ανέφερε αορίστως ότι ήταν στη διάθεσή του ελέγχου προκειμένου να γίνει η τεκμηρίωση των στοιχείων που έλαβε ο έλεγχος. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται η προσβαλλόμενη πράξη,, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 1.6.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ.

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

Φορολογικό έτος 2021

Αριθ./22 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 18.812,74 € (=37.625,48 € X 50%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.