



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **14-09-2023**

Αριθμός απόφασης: **ε 680**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ.** της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ.** 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/04/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (elenxis) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ, κατά: α) της με αριθμ. /14-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) της με αριθμ. /14-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 21/04/2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 19/04/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου(elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την αριθμ. /14-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 1.692,00 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 14.100,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.384,00 € .
- Με την αριθμ. /14-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 1.614,20 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 13.451,61€ πλέον Φ.Π.Α. 3.228,39 € .

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί της από 22/06/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ η οποία συντάχθηκε δυνάμει των αριθμ...../11-5-2021,/27-10-2021 και/11-03-2022 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. /2021 Πληροφοριακό Δελτίο, το οποίο αφορούσε σε έγγραφη αναφορά-καταγγελία του του, ομόρρυθμου μέλους και συνδιαχειριστή της εταιρείας «..... Ε.Ε.» για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και φοροδιαφυγή λόγω μη έκδοσης παραστατικών για παροχή υπηρεσίας.

Η ελεγχόμενη οντότητα δραστηριοποιούνταν στις υπηρεσίες δασολογικών μελετών(διαχείρισης δασών και ορεινών βοσκοτόπων, δασοτεχνικής διευθέτησης ορεινών λεκάνων, χειμάρρων, αναδασώσεων, δασικών οδών και δασικών μεταφορών εγκαταστάσεων).

Από το διασταυρωτικό έλεγχο που διενήργησε ο έλεγχος μεταξύ των κατασχεμένων στοιχείων της κατάστασης πελατών και των βιβλίων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης, που έθεσε στη διάθεση της η ίδια κατόπιν πρόσκλησης, διαπίστωσε τη μη έκδοση εκατόν πενήντα πέντε (155) φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ ή ΤΠΥ) κατά περίπτωση, συνολικής καθαρής αξίας

14.100,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.384,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και ογδόντα (80) φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ ή ΤΠΥ) κατά περίπτωση, συνολικής καθαρής αξίας 13.451,61 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.228,39 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 για παροχή υπηρεσιών αντιρρήσεων κ.α. επί Ανάρτησης Δασικού Χάρτη .

Για την ανωτέρω διαπίστωση, ήτοι της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στην ελεγχόμενη οντότητα, το με αριθμό/5-4-2022, Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) / Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του ΚΦΔ και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999) καθώς και το με αριθμό/5-4-2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου με τον οποίο προσδιορίστηκε για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ποσό προστίμου 3.306,20€ [(3.384,00€ + 3.228,39€ = 6.612,40€) X 50% = 3.306,20] κατ' άρθρο 58^Α του ΚΦΔ.

Η ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε προφορικά ή γραπτά τυχόν αντιρρήσεις και ο έλεγχος, παρελθούσης της προθεσμίας για ακρόαση, προέβη στην σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και στην έκδοση των/14-03-2023 για το φορολογικό έτος 2018 και/14-03-2023 για το φορολογικό έτος 2019 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... .

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη τα εξής:

1.Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των αποδιδόμενων παραβάσεων.

2.Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του Ν.4308/2014 από την ελεγκτική αρχή.Εναλλακτική δυνατότητα έκδοσης στοιχείου με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Εν προκειμένω, πρόκειται για συμφωνηθείσες συνεχιζόμενες παροχές υπηρεσιών, που συνίστανται τελικά κυρίως στην παράσταση της προσφεύγουσας, ως τεχνικής συμβούλου σε συνεδριάσεις της επιτροπής Εξέτασης Αντιρρήσεων και στην υποβολή υπομνημάτων-τεχνικών εκθέσεων και λοιπών στοιχείων, οπότε και ολοκληρώνονται οι παρεχόμενες υπηρεσίες. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της παρατίθεται Πίνακας 84 ΑΠΥ εκδοθέντων κατά το διάστημα από 19-09-2022 μέχρι 12-04-2023 φορολογικών στοιχείων που αφορούν υποθέσεις που έχουν εξετασθεί από την Επιτροπή Εξέτασης Αντιρρήσεων μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «1. Στα 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

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

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής

αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Περαιτέρω διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής (τεχνικού) έργου της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.), ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου. Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. Περαιτέρω στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Εν συνεχεία, ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίστηκε στην επόμενη. Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

Επειδή, όταν παρέχονται υπηρεσίες γενικού χαρακτήρα, τότε οι ΑΠΥ εκδίδονται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων αυτών υπηρεσιών, χωρίς να εξαρτάται η έκδοση από την είσπραξη ή μη του τιμήματος. Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής. Το ίδιο ισχύει και όταν εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσίας, μια άδεια εισόδου, ένα δικαίωμα χρήσης. Η υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ δε συναρτάται με την είσπραξη ή μη της αμοιβής [ΕΛΠ Ανάλυση & Ερμηνεία, Δ. Σταματόπουλος, Εκδόσεις Forin, σελ. 789].

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από 22/06/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΚΦΔ & ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ αναφέρεται ότι: «...κατά την επιτόπιο έρευνα οι ελεγκτές εντόπισαν και κατέσχεσαν από μονάδα Η/Υ της ελεγχόμενης εταιρίας, στο υποκατάστημα της στην, ηλεκτρονικό φύλλο του Microsoft Office Excel με τίτλο «ΑΝΤΙΡΡΗΣΕΙΣ», στο οποίο αποτυπώνεται πίνακας όπου αναφέρονται όνομα, επώνυμο, στοιχεία επικοινωνίας, ημερομηνία, συμφωνηθέν ποσό, ποιος υπέβαλε την αντίρρηση, αριθ. πρωτοκόλλου αντιρρήσεων κ.α. Το συγκεκριμένο αρχείο αφορά κατά δήλωση της υπαλλήλου της εταιρίας κας, σε παροχή υπηρεσιών αντιρρήσεων επί «Ανάρτησης Δασικού Χάρτη του συνόλου περιοχής αρμοδιότητας Δ/σης Δασώνκαι πρόσκληση για υποβολή αντιρρήσεων κατά του περιεχομένου του» που παρείχε η ελεγχόμενη προς διάφορους πελάτες, για τις οποίες εισέπραξε με βάση τα αναγραφόμενα στοιχεία τα συμφωνηθέντα ποσά. Κατόπιν ο έλεγχος αντιπαρέβαλε τον πίνακα λογοδοσίας που ενσωματώνεται στην από 18-11-2020 εξώδικο δήλωση προς την υπάλληλο της εταιρίας κα με σύνολο αύξοντα αριθμού 341 με τον πίνακα από το ηλεκτρονικό φύλλο του Microsoft Office Excel με τίτλο «ΑΝΤΙΡΡΗΣΕΙΣ», που εντοπίστηκε σε αρχείο μονάδας Η/Υ της ελεγχόμενης εταιρίας στο υποκατάστημα της με σύνολο αύξοντα αριθμού 273 και διαπίστωσε ότι και οι δύο πίνακες περιείχαν 271 κοινά ονόματα - πελάτες από τα 341 που μνημονεύονται στον πίνακα του εξωδίκου. Στον πίνακα από το φύλλο του Microsoft Office Excel με τίτλο «ΑΝΤΙΡΡΗΣΕΙΣ» που κατασχέθηκε αναγράφονται όλα τα στοιχεία που απαιτούνται για τη διαπίστωση του ελέγχου ότι σε όλες τις περιπτώσεις έχει παρασχεθεί από την ελεγχόμενη εταιρία, η περιγραφόμενη υπηρεσία στην αντίστοιχη ημερομηνία, με το αναγραφόμενο συμφωνηθέν ποσό, από το συγκεκριμένο υπάλληλο της εταιρίας και έλαβε τον αντίστοιχο αναγραφόμενο αριθμό πρωτοκόλλου της αντίρρησης και τον αντίστοιχο αριθμό πρωτοκόλλου του ΣΥΑΔΧ. Στη συνέχεια ο έλεγχος αφαίρεσε τις περιπτώσεις της δωρεάν παροχής υπηρεσιών και δέχθηκε ότι σε αυτές τις περιπτώσεις παρασχέθηκαν υπηρεσίες χωρίς να καταβληθεί χρηματικό αντίτιμο. Παράλληλα ο έλεγχος αφαίρεσε τις περιπτώσεις όπου αναφέρεται η φράση «δεν μας πλήρωσε») καθώς δέχθηκε ότι και σε αυτές τις περιπτώσεις παρασχέθηκαν υπηρεσίες χωρίς να πληρωθεί χρηματικό αντίτιμο. Στη συνέχεια ο έλεγχος ζήτησε από την ελεγχόμενη εταιρία τον πίνακα προσωπικού των ετών 2018 και 2019 για το υποκατάστημα της εταιρίας στηνπροκειμένου να ενημερωθεί για τα στοιχεία των απασχολούμενων μισθωτών. Οι υπάλληλοι που απασχολούνταν τη συγκεκριμένη περίοδο ήταν: α) και β) Με τα δεδομένα αυτά ο έλεγχος δέχθηκε ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες υποβολής αντιρρήσεων και προδήλων σφαλμάτων παρασχέθηκαν από τους ανωτέρω υπαλλήλους στα πλαίσια της υπαλληλικής σχέσης τους με την ελεγχόμενη εταιρία. Κατόπιν από το διασταυρωτικό έλεγχο που διενήργησε ο έλεγχος μεταξύ των στοιχείων της κατάστασης πελατών «ΑΝΤΙΡΡΗΣΕΙΣ» και των βιβλίων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου η ίδια κατόπιν πρόσκλησης διαπίστωσε τη μη έκδοση εκατόν πενήντα πέντε (155) φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ ή ΤΠΥ) κατά περίπτωση συνολικής καθαρής αξίας 14.100,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.384,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και ογδόντα (80)

φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ ή ΤΠΥ) κατά περίπτωση συνολικής καθαρής αξίας 13.451,61 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.228,39 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για συμφωνηθείσα συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών που συνίσταται τελικά κυρίως στην παράστασή της, ως τεχνικού συμβούλου, στη συνεδρίαση της Επιτροπής Εξέτασης Αντιρρήσεων κατά το χρόνο της εξέτασής της και στην υποβολή στην Επιτροπή του συνταχθέντος από αυτήν υπομνήματος-τεχνικής έκθεσης και λοιπών στοιχείων, οπότε και ολοκληρώνεται η παρεχόμενη υπηρεσία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 3889/2010, που επικαλείται η προσφεύγουσα στην προσφυγή της, οι αντιρρήσεις εισάγονται στην ΕΠ.Ε.Α. προς εξέταση μαζί με τα αποδεικτικά στοιχεία του ενδιαφερόμενου και συνοδεύεται από καταβολή ειδικού τέλους .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην από 22/06/2022 έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων φορολογικού έτους 2018 και 2019, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθόσον όφειλε εντός του φορολογικού έτους στο οποίο συνέταξε και υπέβαλε τις υπό κρίση αντιρρήσεις ενώπιον της αρμόδιας επιτροπής να εκδώσει φορολογικό στοιχείο για το μέρος της αμοιβής το οποίο καθίστατο απαιτητό σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4308/2014, το άρθρο 8 του ΚΦΔ, αλλά και τα αναφερόμενα επί της ΠΟΛ. 1003/2014, αφού βάσει των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 3889/2010 που επικαλείται η προσφεύγουσα και της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής κρίνεται ότι, η προσφεύγουσα με την κατάθεση των αντιρρήσεων και πριν αυτές κριθούν (συζητηθούν) μετά από δύο - τρία έτη όπως εν προκειμένω, θεμελιώθηκε δικαίωμα απόκτησης λήψης υπηρεσίας και εισοδήματος από την πλευρά της, που ήταν άμεσα απαιτητό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία 19/04/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ και ειδικότερα την επικύρωση: α)της με αριθμ...../14-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α, φορολογικού έτους 2018 και β)της με αριθμό/14-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

α) Η με αριθμό/14-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	1.692,00 €	1.692,00 €

β) Η με αριθμό/14-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	1.614,20 €	1.614,20 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.