



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04.03.2024

Αριθμός απόφασης: 550

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

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' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014)

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του - Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενη από το διαχειριστή, κατά:

- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών,
- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών,
- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2021**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (Υποδιεύθυνση Ε΄ Λάρισας), επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενη από το διαχειριστή, 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 υπ΄ αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 3.859,86 €, λόγω μη έκδοσης 185 Α.Π.Υ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων για παροχή υπηρεσιών καθαρής αξίας 32.165,45 € πλέον Φ.Π.Α. (24%) 7.719,71 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 12 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. και της ΠΟΛ 1003/31.12.2014.

Με την υπ΄ αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 16.861,07 €, λόγω μη έκδοσης 688 Α.Π.Υ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων για παροχή υπηρεσιώνκαθαρής αξίας 140.508,87 € πλέον Φ.Π.Α. (24%) 33.722,13 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 12 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. και της ΠΟΛ 1003/31.12.2014.

Με την υπ΄ αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2021**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 27.754,05 €, λόγω μη έκδοσης 833 Α.Π.Υ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων για παροχή υπηρεσιώνκαθαρής αξίας 231.283,78 € πλέον Φ.Π.Α. (24%) 55.508,11 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 12 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. και της ΠΟΛ 1003/31.12.2014.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (Υποδιεύθυνση Ε΄ Λάρισας).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει του υπ΄ αριθ. Πληροφοριακού Δελτίου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε η εντολή με αριθμό για διενέργεια επιτόπιου ελέγχου στην προσφεύγουσα

οντότητα. Ως εκ τούτου, την, ημέρα της εβδομάδος Πέμπτη και ώρα 16:10, υπάλληλοι της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (Υποδιεύθυνση Ε΄ Λάρισας), μετέβησαν στην έδρα της επιχείρησης επί της οδού και αφού επέδειξαν την εντολή ελέγχου και τις υπηρεσιακές τους ταυτότητες στον υπεύθυνο της οντότητας κατά την ώρα του ελέγχου,, τον ενημέρωσαν για τον επικείμενο έλεγχο και του ζήτησαν να τους επιδείξει τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει η οντότητα για την παροχή των υπηρεσιών. Άμεσα τους παρέδωσε τη μηχανογραφημένη Απόδειξη Είσπραξης με Νο, την οποία ο έλεγχος θεώρησε. Στη συνέχεια, με την υπ' αριθ. πρωτ. Πρόσκληση, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου εντός πέντε (5) ημερών, για την περίοδο από 01.01.2019 έως 31.12.2021, τα κάτωθι:

- 1) Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία — αναλυτικές καταστάσεις και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία) της ελεγχόμενης περιόδου
- 2) Αναλυτικά ηλεκτρονικά αρχεία παραγόμενα από τις εν χρήσει Φ.Η.Μ. που διαθέτει η εγκατάσταση της οντότητας από 01.01.2019 έως 31.12.2021 (αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt) εγγεγραμμένα σε οπτικό δίσκο (CD ή DVD) ή τα χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία ή τα με χρήση Η/Υ εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία
- 3) Αναλυτικό Ημερολόγιο Εισπράξεων από τα εν χρήσει POS της επιχείρησης
- 4) Αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών με τους οποίους είναι συνδεδεμένα τα POS της επιχείρησης
- 5) Τιμοκατάλογο εργασιών της επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση, έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου με τα υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφά της.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθμό εντολή του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (Υποδιεύθυνση Ε΄ Λάρισας), με την οποία ανατέθηκε στους υπογράφοντες ελεγκτές, ο έλεγχος και η επεξεργασία των προσκομισθέντων αρχείων για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ. Δυνάμει της ως άνω εντολής, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα οντότητα με την υπ' αριθ. πρωτ. Κλήση Παροχής Εξηγήσεων, να παράσχει διευκρινήσεις γραπτώς για το είδος των υπηρεσιών που παρέχονται στους πελάτες της (προγράμματα κλπ) καθώς και τον τρόπο που αυτά ολοκληρώνονται. Η προσφεύγουσα απάντησε στην ανωτέρω κλήση μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, γνωστοποιώντας στον έλεγχο τις πληροφορίες που ζητήθηκαν.

Κατά τον αντιπαραβολικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για το διάστημα από 01.01.2019 έως και 31.12.2021, μεταξύ των εκδοθεισών Α.Π.Υ. και των εισπράξεων (μετρητών ή με κάρτα) της επιχείρησης, καθώς και των επιστροφών και με δεδομένο ότι τα έσοδα της οντότητας προέρχονται από πωλήσεις υπηρεσιών, ο έλεγχος προκειμένου να εντοπίσει την αποκρυβείσα ύλη ανά πελάτη έλαβε υπόψη:

- Το ποσό που κατέβαλε στην επιχείρηση ο κάθε πελάτης, τις αποδείξεις εισπράξεων (μετρητά ή μέσω καρτών) ανά χρήση και την συνολική αξία των εκδοθεισών Α.Π.Υ. σε κάθε χρήση. Συγκεκριμένα, όπου η συνολική αξία των εκδοθεισών Α.Π.Υ. σε έναν πελάτη υπερβαίνει την αξία του συνολικού ποσού που αυτός κατέβαλε (θετική διαφορά), θεωρείται από τον έλεγχο ότι δεν υπάρχει παράβαση, ενώ όπου η συνολική αξία των εκδοθεισών Α.Π.Υ. σε έναν πελάτη υπολείπεται της αξίας του ποσού που αυτός κατέβαλε στην ίδια χρήση (αρνητική διαφορά), ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας όση η προαναφερθείσα υπολειπόμενη αξία.

- Τον ετεροχρονισμό στην έκδοση των Α.Π.Υ. και συγκεκριμένα εάν ένας πελάτης είχε υπολειπόμενη αξία από πληρωμές (αρνητική διαφορά), σε μία χρήση και η αξία των εκδοθεισών Α.Π.Υ. στην επόμενη χρήση είναι μεγαλύτερη της αξίας των πληρωμών, ο έλεγχος συμψήφισε την υπολειπόμενη αξία των πληρωμών και δεν καταλόγισε παράβαση ή καταλόγισε παράβαση με αξία μειωμένη κατά το αντίστοιχο ποσό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα οντότητα για τις χρήσεις από 2019 μέχρι 2021, δεν εξέδωσε χίλιες επτακόσιες τέσσερις (1.704) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας πεντακοσίων μίας χιλιάδων σαράντα τριών ευρώ και ενενήντα τεσσάρων λεπτών (501.043,94€).

Συγκεκριμένα:

- Στο έτος 2019, δεν εκδόθηκαν εκατόν ογδόντα πέντε (185) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής αξίας 40.691,77 € [καθαρή αξία 32.815,94 € πλέον Φ.Π.Α. (24%) 7.875,83 €], σε ισάριθμους πελάτες,
- Στο έτος 2020, δεν εκδόθηκαν εξακόσιες ογδόντα έξι (686) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής αξίας 173.703,12 € [καθαρή αξία 140.083,16 € πλέον Φ.Π.Α. (24%) 33.619,96 €], σε ισάριθμους πελάτες, και
- Στο έτος 2021, δεν εκδόθηκαν οκτακόσιες τριάντα τρεις (833) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής αξίας 286.649,05€ € [καθαρή αξία 231.168,59 € πλέον Φ.Π.Α. (24%) 55.480,46 €], σε ισάριθμους πελάτες.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση του με αριθμό Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) — Κλήσης σε ακρόαση και του με Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου με συνημμένη αναλυτική κατάσταση των παραπάνω παραβάσεων, προκειμένου η επιχείρηση να υποβάλει εγγράφως, εντός είκοσι (20) ημερών, τις αντιρρήσεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Η προσφεύγουσα απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το υπ' αριθ. πρωτ. γραπτό υπόμνημά της επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις της προσφεύγουσας, προέβη στη σύνταξη της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας), σύμφωνα με την οποία εκδόθηκαν - λόγω αρμοδιότητας - από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή της, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Κατά εσφαλμένη εκτίμηση των στοιχείων του φορολογικού φακέλου και με αντιφατικές, μη νόμιμες και ανεπαρκείς αιτιολογίες, ο έλεγχος έκρινε ότι για τις χρήσεις από 2019 έως 2021 δεν εκδόθηκαν 1.704 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 501.043,94 €. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι για κάθε πελάτη υπάρχει υπογεγραμμένη σύμβαση που καθορίζει την αξία του πακέτου, η οποία συνοδεύεται από όλα τα νόμιμα παραστατικά που αποδεικνύουν το ποσό που τελικά εισέπραξε, καθώς και αυτό που είτε δεν εισέπραξε λόγω ματαίωσης ή μη ολοκλήρωσης του πακέτου, είτε το επέστρεψε λόγω υπαναχώρησης του πελάτη, είτε δεν το εισέπραξε επειδή το πακέτο βρίσκεται σε εξέλιξη. Συνεπώς, αποδεικνύεται από τα έγγραφα αυτά ότι για κάθε πελάτη που αναφέρεται στον πίνακα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, έχει εκδώσει Α.Π.Υ. για όλο το ποσό που εισέπραξε από αυτόν. Ως εκ τούτου,

δεν υφίσταται περίπτωση μη έκδοσης νόμιμου παραστατικού για ποσό που εισέπραξε από πελάτη της.

- Κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 11 παρ. 11.2.7 της ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 και περαιτέρω κατά εσφαλμένη εκτίμηση του περιεχομένου των συμβάσεων μεταξύ της επιχείρησης και των πελατών της, ο έλεγχος έκρινε ότι η πώληση υπηρεσίας σε πακέτο ορίζεται ως απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας για τον πελάτη που την αγόρασε και κατόπιν αυτού θεώρησε εσφαλμένα ότι κατά την υπογραφή της σύμβασης έπρεπε να εκδοθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών για ολόκληρο το συμφωνηθέν ποσό, ενώ είναι σαφές ότι πρόκειται για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών, οπότε 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 (άρθρ. 13 παρ.1.δ Ν.4308/2014).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πεδίο εφαρμογής» του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«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 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.

...

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.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 «Άλλα λογιστικά αρχεία » του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύνανται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος » του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«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.

...

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 ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί

έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. 7

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

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. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«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 την ΠΟΛ 1003/31.12.2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1024/21.1.2015, τη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» και τη ΠΟΛ.1261/3.12.2015, με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

«11.1.1 Με την παράγραφο αυτή εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου, η οποία καθορίζεται στην παράγραφο 2, αναλυτικά για κάθε περίπτωση πώλησης. Σημειώνεται ότι ο καθοριζόμενος, για κάθε μία περίπτωση, χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από το νόμο δεν είναι δυνατόν να παραταθεί από συμφωνία, έγγραφη ή προφορική, των εμπλεκόμενων μερών.

...

11.2.1 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.

...

11.2.3 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.

11.2.4 Διευκρινίζεται 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. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά

έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και

β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου.

...

11.2.7 Στην περίπτωση (γ), δηλαδή στην περίπτωση πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας (χονδρική πώληση), συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών – ληπτών υπηρεσιών, ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής, από ινστιτούτα αισθητικής, γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λπ.

...

13.1.4 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. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:
«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «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. ...»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η προσφεύγουσα, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση προσφυγή, ισχυρίζεται ότι για κάθε πελάτη της υπάρχει υπογεγραμμένη σύμβαση που καθορίζει την αξία του πακέτου συνεδριών, η οποία συνοδεύεται από όλα τα νόμιμα παραστατικά που αποδεικνύουν το ποσό που τελικά εισέπραξε, καθώς και αυτό που είτε δεν εισέπραξε λόγω ματαίωσης ή μη ολοκλήρωσης του πακέτου, είτε το επέστρεψε λόγω υπαναχώρησης του πελάτη, είτε δεν το εισέπραξε επειδή το πακέτο βρίσκεται σε εξέλιξη. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι από τα έγγραφα αυτά, αποδεικνύεται ότι για κάθε πελάτη που αναφέρεται στον πίνακα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, έχει εκδοθεί Α.Π.Υ. για όλο το ποσό που εισέπραξε από αυτόν και συνεπώς σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται παράβαση μη έκδοσης νόμιμου παραστατικού.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, απέστειλε στον έλεγχο σχετικό excel, το οποίο όπως αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή δεν πρόλαβε να ολοκληρώσει για όλες τις περιπτώσεις λόγω του εξαιρετικά μεγάλου όγκου των σχετικών εγγράφων. Υποστηρίζει ωστόσο ότι από τις απαντήσεις που έδωσε σε πολύ μεγάλο αριθμό υποθέσεων προκύπτει διαυγέστατα η απόλυτη προσήλωσή της στη νόμιμη λειτουργία της επιχείρησης και το γεγονός ότι δεν υπάρχει περίπτωση διάπραξης οποιασδήποτε φορολογικής παράβασης εκ μέρους της. Ως εκ τούτου, εν όψει όλων στοιχείων που προσκόμισε και των εξηγήσεων που έδωσε, θεωρεί ότι κατά εσφαλμένη εκτίμηση των στοιχείων του φορολογικού φακέλου και με αντιφατικές μη νόμιμες και ανεπαρκείς αιτιολογίες ο έλεγχος έκρινε ότι για τις χρήσεις από 2019 έως 2021, δεν εκδόθηκαν 1.704 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 501.043,94€.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 4.308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 και περαιτέρω λόγω εσφαλμένης εκτίμησης του περιεχομένου των συμβάσεων μεταξύ της επιχείρησης και των πελατών της, ο έλεγχος έκρινε ότι η πώληση υπηρεσίας σε πακέτο ορίζεται ως απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας για τον πελάτη που την αγόρασε και κατόπιν αυτού θεώρησε εσφαλμένα ότι κατά την υπογραφή της σύμβασης έπρεπε να εκδοθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών για ολόκληρο το συμφωνηθέν ποσό, ενώ είναι σαφές ότι πρόκειται για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών, οπότε 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 (άρθρ. 13 παρ.1.δ Ν.4308/2014).

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τόσο τις έγγραφες διευκρινίσεις που παρείχε η προσφεύγουσα σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης και τις υπηρεσίες που προσφέρει, όσο και τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο, ήτοι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, αποδείξεις είσπραξης, κινήσεις πιστωτικών λογαριασμών, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, ισοζύγια πωλήσεων και πελατών. Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει αν εκδόθηκαν σε όλες τις περιπτώσεις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνέκρινε ανά πελάτη τις καταβολές χρηματικών ποσών με τις αντίστοιχες εκδοθείσες Α.Π.Υ.,

λαμβάνοντας υπόψη – για λόγους χρηστής διοίκησης – ανά πελάτη όλες τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. για όλο το χρονικό διάστημα του ελέγχου.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας), από την επεξεργασία που πραγματοποιήθηκε για το διάστημα από 01.01.2019 έως και 31.12.-2021, μεταξύ του αρχείου των εκδοθεισών Α.Π.Υ. και των αρχείων των εισπράξεων (μετρητών ή με κάρτα), καθώς και των αρχείων επιστροφών και με δεδομένο ότι τα έσοδα της οντότητας προέρχονται από πωλήσεις υπηρεσιών, ο έλεγχος προκειμένου να εντοπίσει την αποκρουστική ύλη μετά από διασταυρωτικό έλεγχο ανά πελάτη, έλαβε υπόψη:

- Το ποσό που κατέβαλε στην επιχείρηση ο κάθε πελάτης, με τις αποδείξεις εισπράξεων (μετρητά ή μέσω καρτών) ανά χρήση και την συνολική αξία των εκδοθεισών Α.Π.Υ. σε κάθε χρήση. Συγκεκριμένα, όπου η συνολική αξία των εκδοθέντων Α.Π.Υ. σε έναν πελάτη υπερβαίνει την αξία του συνολικού ποσού που αυτός κατέβαλε (θετική διαφορά), θεωρείται από τον έλεγχο ότι δεν υπάρχει παράβαση, ενώ όπου η συνολική αξία των εκδοθεισών Α.Π.Υ. σε έναν πελάτη υπολείπεται της αξίας του ποσού που αυτός κατέβαλε στην ίδια χρήση (αρνητική διαφορά), ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας όση η προαναφερθείσα υπολειπόμενη αξία.

- Τον ετεροχρονισμό στην έκδοση των Α.Π.Υ. και συγκεκριμένα εάν ένας πελάτης είχε υπολειπόμενη αξία από πληρωμές (αρνητική διαφορά), σε μία χρήση και η αξία των εκδοθεισών Α.Π.Υ. στην επόμενη χρήση είναι μεγαλύτερη της αξίας των πληρωμών, ο έλεγχος συμψήφισε την υπολειπόμενη αξία των πληρωμών και δεν καταλόγισε παράβαση ή καταλόγισε παράβαση με αξία μειωμένη κατά το αντίστοιχο ποσό.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε σε συγκεκριμένο πλήθος αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που δεν εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα σε κάθε ένα από τα ελεγχόμενα έτη, 2019 έως 2021.

Επειδή, η προσφεύγουσα, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση προσφυγή, υποστηρίζει ότι έχει εκδώσει όλες τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς τους πελάτες της για το ελεγχόμενο διάστημα, ισχυριζόμενη ότι ο πελάτης λάμβανε απόδειξη παροχής υπηρεσιών για το μέρος της υπηρεσίας του πακέτου που πραγματοποιούνταν, κάθε φορά που εκτελούσε τη συνεδρία του. Υπήρξαν ωστόσο πελάτες που είτε πλήρωσαν και δεν πραγματοποίησαν τις συνεδρίες, είτε πλήρωσαν και δεν έχουν ολοκληρώσει ακόμα το πακέτο των συνεδριών. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν έχει υποπέσει σε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων, καθώς οι υπηρεσίες που παρέχει εμπίπτουν στην περίπτωση της συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας και η έκδοση του σχετικού παραστατικού εσόδου πραγματοποιείται σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 13 του Ν.4308/2014, «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, ωστόσο, στο απόσπασμα της σύμβασης που η ίδια η προσφεύγουσα έχει συμπεριλάβει στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρεται ότι «Η εξόφληση από πλευράς πελάτη των υπηρεσιών που έχει επιλέξει λαμβάνει χώρα πριν την παροχή της υπηρεσίας εκτός εάν προβλέπεται κάτι διαφορετικό στο Παράρτημα που τιτλοφορείται «Τιμοκατάλογος». Της

εξόφλησης θα προηγείται η έκδοση του κατάλληλου παραστατικού.» Περαιτέρω, σύμφωνα με τις έγγραφες διευκρινίσεις που η προσφεύγουσα παρείχε στον έλεγχο, οι θεραπείες για να δώσουν ένα επιθυμητό αποτέλεσμα στον κάθε πελάτη συστήνονται σε μορφή πακέτου συνήθως 6 συνεδριών και μόλις ο πελάτης συμφωνήσει για το πακέτο των θεραπειών που θα αγοράσει, συνάπτεται δελτίο παραγγελίας (σύμβαση), που υπογράφεται από αμφότερα τα μέρη, δηλαδή από τον πελάτη και την εταιρεία και ο πελάτης πληρώνει το τίμημα των υπηρεσιών, είτε μετρητά, είτε με χρεωστική/ πιστωτική κάρτα, είτε με κατάθεση στον λογαριασμό όψεως της εταιρείας και λαμβάνει απόδειξη είσπραξης. Επίσης σύμφωνα με τις εξηγήσεις που παρέθεσε η προσφεύγουσα, ο πελάτης λαμβάνει απόδειξη παροχής υπηρεσιών για το 1/6 του πακέτου κάθε φορά που έρχεται να εκτελέσει τη συνεδρία του.

Επειδή, αφενός οι υπηρεσίες που παρέχονται από τα ινστιτούτα αισθητικής αναφέρονται στην παρ. 11.2.7 του άρθρου 11 της ΠΟΛ 1003/31.12.2014 ως ενδεικτικές υπηρεσίες για τις οποίες ο χρόνος έκδοσης του φορολογικού στοιχείου είναι με την απόκτηση του δικαιώματος λήψης της υπηρεσίας και αφετέρου, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με την παρ.13.1.4 του άρθρου 13 της ΠΟΛ 1003/31.12.2014, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, ανεξάρτητα του χρόνου που θα παρασχεθούν οι υπηρεσίες και του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λ.π.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 9 «Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες» του Κ.Φ.Δ., «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

Επειδή, εν προκειμένω, όταν ένας πελάτης αγοράζει από την προσφεύγουσα υπηρεσίες με τη μορφή πακέτου, πριν την λήψη των υπηρεσιών συμφωνείται μεταξύ επιχείρησης και πελάτη - με την σύνταξη Δελτίου Παραγγελίας - το είδος της υπηρεσίας που θα του παρασχεθεί σε προκαθορισμένο αριθμό επισκέψεων, σε προκαθορισμένο χρονικό διάστημα και σε προκαθορισμένη τιμή. Η αξία του πακέτου καταβάλλεται από τον πελάτη με την υπογραφή του Δελτίου παραγγελίας και σε κάθε περίπτωση πριν την έναρξη της παροχής των υπηρεσιών. Συνεπώς, η συγκεκριμένη περίπτωση της πώλησης υπηρεσιών σε μορφή πακέτου εντάσσεται στην πώληση σε πελάτες «δικαιώματος λήψης υπηρεσιών» από την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι πρόκειται για συγκεκριμένες υπηρεσίες με προκαθορισμένο αριθμό επισκέψεων που θα παρασχεθούν σε συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, ενώ υπάρχει προκαθορισμένη αμοιβή, η οποία είναι απαιτητή πριν την παροχή των υπηρεσιών, με την σύνταξη του Δελτίου Παραγγελίας. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα έχει την υποχρέωση να εκδίδει τις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) σε κάθε πώληση πακέτου με την υπογραφή της σύμβασης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αγορά υπηρεσιών με μορφή πακέτου στο ινστιτούτο αισθητικής αφορά συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας, κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση, υπάρχουν πελάτες οι οποίοι αν και πραγματοποίησαν πληρωμές στο έτος 2019, δεν εκδόθηκε για αυτούς κανένα φορολογικό στοιχείο παροχής υπηρεσιών εντός των ελεγχόμενων

ετών 2019 έως 2021, πελάτες δηλαδή οι οποίοι δεν εκτέλεσαν καμία συνεδρία στο διάστημα αυτό, καθώς επίσης υπάρχουν και πελάτες οι οποίοι ενώ εμφανίζονται ελάχιστες φορές ανά έτος για να εκτελέσουν τις συνεδρίες τους και να πραγματοποιήσουν τις θεραπείες που έχουν αγοράσει, πληρώνουν ξανά και αγοράζουν νέες θεραπείες. Περαιτέρω, τα πιστωτικά υπόλοιπα πελατών λιανικής κάθε έτος αυξάνονται κατά ένα σημαντικό ποσό σε σχέση με τις χρηματικές καταβολές των πελατών το αντίστοιχο έτος, ενώ υπάρχουν ελάχιστοι πελάτες που υπαναχώρησαν από τη συμφωνία και τους επιστράφηκε το ποσό που κατέβαλλαν για την αγορά του πακέτου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι από τα προσκομισθέντα από την ίδια έγγραφα προκύπτει ότι για κάθε πελάτη που αναφέρεται στον πίνακα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, έχει εκδώσει Α.Π.Υ. για όλο το ποσό που εισέπραξε από αυτόν, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ενώ πολλοί πελάτες της πλήρωσαν για την αγορά ενός πακέτου, στη συνέχεια δεν το ολοκλήρωσαν και δεν ζήτησαν την επιστροφή του ποσού που κατέβαλαν, το ποσό που εισπράχθηκε αποτελεί σε κάθε περίπτωση έσοδο της επιχείρησης με τη λήξη του τιθέμενου χρόνου ολοκλήρωσης του πακέτου και η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει για αυτό φορολογικό στοιχείο εσόδου.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς τους οποίους πρόβαλε και κατά τη διάρκεια του ελέγχου, χωρίς να προσκομίζει στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας), επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενη από το διαχειριστή, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2021**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Καταλογιζόμενο ποσό: 3.859,86 €

- Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Καταλογιζόμενο ποσό: 16.861,07 €

- Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2021**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Καταλογιζόμενο ποσό: 27.754,05 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.