



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05-03-2024

Αριθμός απόφασης: 579

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/4-3-2014 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει κατά της υπ' αριθμ. πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ και της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13^Α του ν.2523/1997, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε δια μέσω της νομίμου εκπροσώπου της, **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις απεστάλησαν με συστημένη επιστολή (.....) την, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην προσφεύγουσα, που ασκεί κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ ΥΠΝΟΥ, Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΚΑΤΩ, ΧΩΡΙΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ», διενεργήθηκε στις μερικός επιτόπιος έλεγχος από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ και διαπιστώθηκε ότι, δεν εξέδωσε σε μία (1) περίπτωση, απόδειξη παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.), συνολικής καθαρής αξίας 4.320,80€ πλέον ΦΠΑ 561,70€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2α', 8§1 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος διαπίστωσε, ότι η προσφεύγουσα είχε συνάψει με το ταξιδιωτικό πρακτορείο, συμβόλαιο τύπου, σύμφωνα με το οποίο το πρακτορείο είχε την αποκλειστική χρήση της υπηρεσίας διανυκτέρευσης σε πέντε δίκλινα δωμάτια για την τουριστική περίοδο Ιούνιο-Σεπτέμβριο του έτους 2023, έναντι συνολικού ποσού 26.460,00€. Το ποσό αυτό έπρεπε να το καταβάλει το εν λόγω πρακτορείο σε τέσσερις ισόποσες δόσεις των 6.615,00€, την Μέχρι την ημέρα του ελέγχου η επιχείρηση είχε εκδώσει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς το πρακτορείο, ποσού 8.347,50€, ενώ σύμφωνα με τα συμφωνηθέντα όφειλε να εκδώσει τιμολόγια αξίας 13.230,00€.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, εκδόθηκαν οι υπό κρίση πράξεις επιβολής προστίμου, α) η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58Α ύψους **500,00€**, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ συνολικής αποκρυσταλλωμένης καθαρής αξίας 4.320,00€ πλέον ΦΠΑ 561,70€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1§2α', 8§1 και 11 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ.1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ήτοι $561,70\text{€} \times 50\% = 280,85\text{€}$, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 500,00€, καθόσον τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και β) η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13^Α παρ.8 του Ν.2523/1997 ύψους **2.000,00€**, για την επιβολή χρηματικής κύρωσης, για την ίδια ως άνω παράβαση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι σε τέτοιου τύπου συμφωνίες-συμβόλαια τα τιμολόγια εκδίδονται μετά το πέρας της παροχής υπηρεσιών διανυκτέρευσης προς το πρακτορείο οπότε και εκκαθαρίζεται η απαίτηση-αμοιβή της.

Α) Για την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, λεκτέα τα παρακάτω:

Επειδή, στις διατάξεις του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

....2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, ...

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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...».

Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

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

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση. ».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014, Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις), παρ. 11.2.3, 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. Παρ. 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 συνεχίσθηκε 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.

Παράδειγμα 11.2.1 - Χρόνος έκδοσης τιμολογίου σε συνεχιζόμενη υπηρεσία

Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1η Σεπτεμβρίου 20Χ5 έως 30η Ιουνίου 20Χ6 με αμοιβή 10.000 ευρώ. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 20Χ6. Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 20Χ5, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του 20Χ5.

Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.χ. 2.000 ευρώ κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος - Οκτώβριος 20Χ5) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 20Χ5 με ποσό 2.000 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση, όταν ολοκληρωθεί η συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή το έργο, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατ' ανώτατο στο χρόνο της περίπτωσης (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 11, δηλαδή μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που ολοκληρώθηκε η παροχή της υπηρεσίας.

Διευκρινίζεται ότι το ανωτέρω παράδειγμα είναι ενδεικτικό και δεν περιορίζεται στο είδος της υπηρεσίας. Δηλαδή το ίδιο ισχύει για κάθε οντότητα ανεξάρτητα από το είδος της υπηρεσίας που προσφέρει μια οντότητα (π.χ. υπηρεσίες λογιστικού-φοροτεχνικού γραφείου, δικηγορικές υπηρεσίες, ιατρικές υπηρεσίες, υπηρεσίες συντήρησης, κλπ.)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α§1 του Κ.Φ.Δ., 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 την κρίση του ελέγχου, όπως αυτή καταγράφεται στην από Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, η προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ ΥΠΝΟΥ, Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΚΑΤΩ, ΧΩΡΙΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ» μέχρι την ημέρα του ελέγχου, ήτοι, εξέδωσε τιμολόγια ύψους 8.347,50€, ενώ σύμφωνα με τα συμφωνηθέντα όφειλε να εκδώσει έως την τιμολόγια ύψους $6.615,00\text{€} \times 2 = 13.230,00\text{€}$, παραλείποντας να εκδώσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 4.882,50€ (καθαρής αξίας 4.320,80€ πλέον ΦΠΑ 13% 561,70€).

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 τα τιμολόγια εκδίδονται μετά το πέρας της παροχής υπηρεσιών διανυκτέρευσης προς το πρακτορείο και όχι νωρίτερα, προσκομίζοντας καρτέλα των εσόδων του πελάτηγια το χρονικό διάστημα, από όπου προκύπτει η έκδοση είκοσι (20) τιμολογίων συνολικής αξίας 16.115,40€ για το ως άνω αναφερθέν χρονικό διάστημα.

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του φακέλου, μετά από αντιπαραβολή των συμφωνηθέντων μέσω του συμβολαίου που είχε συνάψει η προσφεύγουσα με το ταξιδιωτικό πρακτορείοκαι των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που είχαν εκδοθεί μέχρι την διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε εκδώσει τιμολόγια ύψους 8.347,50€ ενώ είχε εισπράξει συνολικά 13.230,00€.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το από προσκομισθέν συμβόλαιο τύπουμεταξύ της προσφεύγουσας και του ταξιδιωτικού πρακτορείου, προκύπτει ότι το εν λόγω πρακτορείο εξωτερικού είχε δεσμεύσει πέντε δίκλινα δωμάτια για την τουριστική περίοδο από Ιούνιο μέχρι και Σεπτέμβριο του 2023, ανεξαρτήτως του πλήθους των διανυκτερεύσεων που θα πραγματοποιούνταν τελικά, ενώ επιπλέον είχε συμφωνηθεί και καθίστατο απαιτητό μέρος της αμοιβής ως εξής:

- 1^η Δόση 6.615,00€ Πληρωμή
- 2^η Δόση 6.615,00€ Πληρωμή
- 3^η Δόση 6.615,00€ Πληρωμή

- 4^η Δόση 6.615,00€ Πληρωμή

Επομένως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4308/2014 και της ΠΟΛ.1003/2014, σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15^η μέρα 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. Συνεπώς, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το τιμολόγιο δεν εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών διανυκτέρευσης (η οποία δύναται να μην πραγματοποιηθεί, ενώ η υποχρέωση από το ξενοδοχείο να έχει στη διάθεση του πρακτορείου τα συγκεκριμένα δωμάτια υφίσταται για όλο το συμφωνηθέν διάστημα), αλλά κατά το χρόνο που η αμοιβή καθίσταται απαιτητή.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β) Για την υπ' αριθ. πράξη λεκτέα τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13Α του ν.2523/1997, όπως ίσχυε για το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, μετά τη προσθήκη με το άρθρο 47 του ν. 4465/2017 (ΦΕΚ Α 47/4-4-2017):

«1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος.

Εάν, εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων διαπιστωθεί εκ νέου, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες.

Σε κάθε επόμενη διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο των παραβάσεων του προηγούμενου εδαφίου εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τη διαπίστωσή τους σε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για δέκα (10) ημέρες.

8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής:

α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ,

9. Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1999.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ΚΦΔ:

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Επειδή, κατά των πράξεων του άρθρου 13Α του ν.2523/1997 επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και επομένως η προσφυγή κατά το άρθρο 63 του ΚΦΔ, ως προς τη πράξη αριθ. είναι απαράδεκτη.

Επειδή ωστόσο, στην εκδοθείσα από την Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης πράξη επιβολής προστίμου με αριθ., αναφέρεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης της καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε...», κατά συνέπεια έχει εκδοθεί ανακριβώς ως προς τα ισχύοντα με την παρ. η του άρθρου 37 του ΚΦΔ, κρίνεται τυπικά πλημμελής.

Επειδή, η με αριθ. πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου η αρμόδια φορολογική αρχή να την επανεκδώσει, εφόσον το κρίνει σκόπιμο, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της απόφασης της ΔΕΔ, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και συγκεκριμένα:

- Α) την επικύρωση της με αριθ. πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και
- Β) την ακύρωση της με αριθ. Πράξης Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13^Α του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

- Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58^Α ΚΦΔ : 500,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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.