



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/05/2024

Αριθμός απόφασης:1278

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 1069/4-3-2014 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 υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου,κατά α) της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης παρ. 8 του άρθρου 13^Α του ν.2523/1997, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και β) της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση συντελέστηκε την και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης παραγράφου 8, του άρθρου 13Α του ν.2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος **ειδική χρηματική κύρωση ίση με 1.500,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2023**, επειδή κατά τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε την διαπιστώθηκε ότι **εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία εσόδων σε δύο (2) περιπτώσεις συνολικής αξίας 810,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. (24%) 156,77 ευρώ για ενοικίαση-απόκτηση λήψης δικαιωμάτων χρήσης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).** Για τις ανωτέρω παραβάσεις και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, επιβλήθηκε ειδική χρηματική κύρωση-πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13Α §8 του ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1074/2017 και ΠΟΛ. 1102/2017, το οποίο προσδιορίστηκε στο ποσό των 1.500,00 ευρώ. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από Έκθεσης Ελέγχου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης εφαρμογής διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 13Α του Ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ.ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος **πρόστιμο ύψους 250,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2023**, επειδή κατά τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε την διαπιστώθηκε ότι **δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων σε δύο (2) περιπτώσεις συνολικής αξίας 810,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. (24%) 156,77 ευρώ για ενοικίαση μοτοποδηλάτων-απόκτηση λήψης δικαιωμάτων χρήσης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).** Για την ανωτέρω παράβαση, επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από κάθε μη εκδοθέν στοιχείο το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο αθροιστικά των 250,00 ευρώ, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ.1 του ΚΦΔ. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ.ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Σχετικά με το πρώτο συμβόλαιο την ασάφεια της συμφωνίας με τον πελάτη ως προς την χρονική διάρκεια της μίσθωσης των ποδηλάτων.
2. Σχετικά με το δεύτερο συμβόλαιο την ματαίωση της συμφωνίας με τον πελάτη λόγω μη προσέλευσης και παραλαβής των ποδηλάτων εκ μέρους του τελευταίου.

Ως προς την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης, του άρθρου 13Α παραγρ. 8 του ν.2523/1997.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01/01/2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι :

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει ...

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, περί αναστολής λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης, ορίζεται ότι:

«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, β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 και της

παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4174/2013 (Α' 170).

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. 2523/1997.

11. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013 ή άλλων διατάξεων με τις οποίες επιβάλλονται διοικητικές ή λοιπές φορολογικές κυρώσεις».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της **παραγρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, 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, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής και η άσκηση της δεν αναστέλλει την εκτέλεση των αποφάσεων αυτών».

Επειδή, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση η εκδίκαση της διαφοράς που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 13 και 13Α του ν. 2523/1997, κατ' εξαίρεση, ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου της έδρας της επιχείρησης και δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13Α του ν.2523/1997, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ είναι απορριπτέα ως **απαραδέκτως ασκηθείσα**.

Ως προς την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους, που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 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 εμπεριστατωμένα 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 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του Κ.Φ.Δ. 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.

2. ...

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. 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, 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, με την ΠΟΛ 1271/2002 και σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ οριζόταν: Παράγραφος 6. Προσδιορισμός χρόνου έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ή απόδειξης παροχής υπηρεσιών, όταν παρέχεται δικαίωμα λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης και απαιτητής αμοιβής (ισχύς από 1.1.2003).

3.6.1 Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. για την κάλυψη νομοθετικού κενού που δημιουργήθηκε τα τελευταία

χρόνια, από την ανάπτυξη νέων μορφών συναλλαγών που πληρούν τα χαρακτηριστικά της **συνδρομής**.

Έτσι στις περιπτώσεις που συμφωνείται καταβολή ποσού, προκειμένου ο πελάτης να αποκτήσει δικαίωμα λήψης υπηρεσιών για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών (ορισμένο ή όχι), το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που απαιτείται το συμφωνηθέν ποσό και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών. Εκδίδεται δηλαδή κατά το χρόνο που καταβάλλεται προκαθορισμένη αμοιβή - ποσό, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.) και πριν από την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας ή διαρκούσης αυτής, ως προαπαιτήση για να αποκτήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο χρονικό διάστημα, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών (συγκεκριμένο ή όχι). Αντιθέτως, όταν η αμοιβή καθορίζεται ανά γεγονός ή ανά μονάδα παρεχόμενης υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται σύμφωνα με τις ισχύουσες λοιπές γενικές διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.

Διευκρίνιση:

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις συνδρομητών ληπτών υπηρεσιών και όχι αγαθών.

Έτσι δεν καταλαμβάνει τις περιπτώσεις συνδρομών εφημερίδων και περιοδικών.

3.6.2. Για να είναι ευχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις στα εκδιδόμενα τιμολόγια, σύμφωνα με τη νέα διάταξη, κρίνεται σκόπιμο να αναγράφονται εκτός των άλλων και τα εξής:α) Το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα για το οποίο ο πελάτης απέκτησε το δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και εφόσον υφίσταται συμφωνητικό να γίνεται μνεία σ' αυτό.β) Σε περίπτωση που οι υπηρεσίες οι οποίες πρόκειται να παρασχεθούν, επεκτείνονται πέραν της διαχειριστικής περιόδου, να αναγράφονται διακεκριμένα τα ποσά που αντιστοιχούν στο τμήμα της κάθε διαχειριστικής περιόδου, ώστε να γίνεται η ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων για έσοδα παρούσης και επομένων χρήσεων.γ) Εφόσον στο τιμολόγιο γίνεται μνεία συμφωνητικού, να υπάρχει στην επιχείρηση διαθέσιμο σχετικό αρχείο, το οποίο θα τίθεται άμεσα στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου.

3.6.3. Τα ανωτέρω αναφερόμενα εφαρμόζονται αναλόγως και στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών στο κοινό (απόδειξη παροχής υπηρεσιών), σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

3.6.4. Ενδεικτικές περιπτώσεις λήψης υπηρεσιών που καταλαμβάνει η διάταξη αυτή, είναι οι υπηρεσίες που παρέχονται έναντι συνδρομής από τα ινστιτούτα αισθητικής, τα γυμναστήρια, οι υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λ.π.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

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

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

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

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, αναφέρεται ότι: «11.2.7 Στην περίπτωση (γ), δηλαδή στην περίπτωση πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας (χονδρική πώληση), συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών-λήπτων υπηρεσιών, ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής, από ινστιτούτα αισθητικής, γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας κλπ.

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 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» 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, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» 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, σύμφωνα με την παραγρ. 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 51 παραγρ. 1 του ν.4410/3-8-2016, 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, στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρεται ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου η οποία διενεργήθηκε την στο κατάστημα του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου σε δύο (2) περιπτώσεις για ενοικίαση μοτοποδηλάτων ως απόκτηση λήψης δικαιώματος χρήσης, σύμφωνα με τα συμβόλαια ενοικίασης που επιδείχθηκαν στον έλεγχο ως εξής: 1) 12 ημέρες/55 ευρώ=660,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24%, 2) 5 ημέρες/30 ευρώ=150,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24% συνολικής αξίας 810,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24%.

Επειδή, βάσει των ανωτέρων διατάξεων, ο χρόνος έκδοσης ΑΠΥ στις περιπτώσεις ενοικίασης ποδηλάτων συμπίπτει με το χρόνο ολοκλήρωσης των παρεχόμενων υπηρεσιών η οποία λαμβάνει χώρα με την επιστροφή των ποδηλάτων αφού η περίπτωση αυτή δεν αφορά σε απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, η οποία να μπορεί να χαρακτηριστεί ως δικαίωμα, όπως η έννοια του δικαιώματος ερμηνεύτηκε από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ 1003/2014 (ερμηνεία ΕΛΠ) καθώς και με την ΠΟΛ 1271/2002 (όπως είχαν ερμηνευτεί με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ). Σημειώνεται, ότι με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ, υπήρχε η υποχρέωση τήρησης πρόσθετου βιβλίου κίνησης οχημάτων για την ενοικίαση ποδηλάτων και η ΑΠΥ εκδιδόταν με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας (την παράδοση του ποδηλάτου) και όχι κατά την έναρξη της μίσθωσης (ως δικαίωμα λήψης υπηρεσίας).

Επειδή, ο προσφεύγων για το πρώτο συμβόλαιο ενοικίασης ισχυρίζεται ότι αφορούσε διάρκεια ενοικίασης έντεκα ημερών, από 01/08/2023 έως 12/08/2023 με ανοιχτή ημερομηνία επιστροφής, καθώς ο πελάτης δε γνώριζε πόσα θα κρατούσε και για πόσο χρονικό διάστημα και συνεπώς δεν μπορούσε να εκδώσει ΑΛΠ, καθώς δε γνώριζε το ύψος της αμοιβής και κατόπιν υπόδειξης των ελεγκτών, κάλεσε στο τηλέφωνο τον πελάτη και συμπλήρωσε στο συμβόλαιο την ημερομηνία επιστροφής των οχημάτων, η οποία μέχρι τότε ήταν κενή. Στις

επεστράφη το ένα και με την παράδοση των υπόλοιπων οχημάτων εξέδωσε τις προβλεπόμενες αποδείξεις στις (με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών). Το εν λόγω συμβόλαιο φέρει ημερομηνία επιστροφής την, ήτοι μεταγενέστερη της ημερομηνίας όπου διενεργήθηκε ο επιτόπιος έλεγχος και δεδομένου ότι μέχρι εκείνη τη χρονική στιγμή δεν ήταν προκαθορισμένη η ημερομηνία επιστροφής των, γεγονός το οποίο αποδεικνύεται και με την προσκομιζόμενη από υπεύθυνη δήλωση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του πελάτη. Ενόψει των προαναφερόμενων διατάξεων σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, δε στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς η αποδιδόμενη, με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη, παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για την κρινόμενη ενοικίαση του πρώτου συμβολαίου καθώς μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου, ήτοι την δεν είχε ολοκληρωθεί η παρεχόμενη υπηρεσία.

Ως εκ τούτου, για το πρώτο συμβόλαιο ενοικίασης ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ως προς το πρώτο συμβόλαιο ενοικίασης γίνεται δεκτός.

Επειδή, περεταίρω, ο προσφεύγων προσκομίζει το δεύτερο συμβόλαιο ενοικίασης οχημάτων και ισχυρίζεται ότι : αφορούσε ενοικίαση διάρκειας τεσσάρων ημερών με ημερομηνία ενοικίασης την και ημερομηνία επιστροφής την με χρέωση 30,00 ευρώ ανά ημέρα, για το οποίο έγινε κράτηση από τον πελάτη, αλλά δεν προσήλθε ποτέ για την παραλαβή των οχημάτων και ότι αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός, ότι δεν είχε επισυνάψει όπισθεν του συμβολαίου, τα στοιχεία του πελάτη (φωτοτυπία ταυτότητας ή διαβατηρίου), ωστόσο όπως προκύπτει από το ίδιο το συμβόλαιο ενοικίασης, αυτό φέρει την υπογραφή του πελάτη, γεγονός το οποίο δε συνάδει με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν εμφανίστηκε ο πελάτης για την παραλαβή των οχημάτων και ως εκ τούτου κρίνεται ότι πραγματοποιήθηκε το γεγονός της ενοικίασης των μοτο..... και το φορολογικό στοιχείο έπρεπε να εκδοθεί με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών στις, ήτοι πριν τη διενέργεια του επιτόπιου ελέγχου στις

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος για το δεύτερο συμβόλαιο ενοικίασης.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων, μόνο για το δεύτερο συμβόλαιο υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ωστόσο το πρόστιμο της μη έκδοσης του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ παραμένει.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ήτοι: α) τη τροποποίηση της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022 σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό ως προς τον αριθμό των παραβάσεων και β) την απόρριψη αυτής ως απαράδεκτης, όσον αφορά την υπ' αριθμ..... Πράξη

Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παραγράφου 8 του Άρθρου 13Α ν.2523/1997,φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

Φορολογικό έτος 2023

Την με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

Καταλογιζόμενο ποσό : **250,00 ευρώ.**

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

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.