



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 13-12-2024

Αριθμός Απόφασης: 2636



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 (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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4 Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., και τον διακριτικό τίτλο “.....”, η οποία έχει έδρα στη, επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά : α) της υπ’ αρ./28-06-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν. 4987/2022, β) της υπ’ αρ./28-06-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4987/2022 του και κάθε σχετικής με τις ανωτέρω πράξεις της Διοίκησης.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αρ./28-06-2024 πράξη επιβολής προστίμου εκδοθείσα από το, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 600,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

1. Μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για τον 3^ο μήνα του 2019 για διενεργηθείσα ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών προς την ολλανδική επιχείρηση «.....» αξίας 20.000,00€, αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ήτοι μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§5 α του ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 100,00€, ήτοι 1 περίπτωση X 100,00€. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. α’ , §2 περ. α’ του ν. 4987/2022.

2. Μη έκδοση σε μία τουλάχιστον περίπτωση φορολογικών στοιχείων για διενεργηθείσα ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών προς την ολλανδική επιχείρηση «.....» αξίας 20.000,00€ για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Για την πρόσβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 500,00€, ήτοι 1 περίπτωση X 500,00€. Η επιβολή του

προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. α΄ , §2 περ. δ΄ του ν. 4987/2022.

Με την αρ./28-06-2024 πράξη επιβολής προστίμου εκδοθείσα από το, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 100,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

1.Μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για τον 1^ο μήνα του 2018 για διενεργηθείσα ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών προς την ολλανδική επιχείρηση «.....» αξίας 8.000,00€ αντίστοιχα σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ήτοι μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§5 α΄ του ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 100,00€, ήτοι 1 περίπτωση Χ 100,00€. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. α΄ , §2 περ. α΄ του ν. 4987/2022.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό/20-02-2023 εντολής μερικού ελέγχου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-30/09/2022. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ΄ αριθμό πρωτοκόλλου/31-10-2022 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας επιχείρησης, με την οποία ζητήθηκε προς επιστροφή το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/07/2022 – 30/09/2022 ποσού 4.257,80€. Εκδόθηκε κατόπιν από τον Προϊστάμενο ... η υπ΄ αριθμ./...../22-11-2022 εντολή μερικού ελέγχου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 30/09/2022 για τη διενέργεια ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των άρθρων 48, 49, 50 του ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Α. 1104/2020, τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4987/2022. Παρότι στη συνέχεια, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την υπ΄ αριθμ./25-01-2023 αίτηση ανάκλησης του ανωτέρω αιτήματος επιστροφής, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο, εντολή διενέργειας μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 33, 36 και 38 του ν. 5104/2024 και των άρθρων 48, 49 και 50 του ν. 2859/2000 όπως ισχύουν, καθώς και τις διατάξεις της Α 1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) Απόφασης της Διεύθυνσης Ελέγχων.

Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις στο φόρο προστιθέμενης αξίας διαπιστώθηκαν διαφορές, ενώ προσδιορίστηκαν εκ νέου ο φόρος προστιθέμενης αξίας και το πιστωτικό υπόλοιπο

αυτού. Ωστόσο, από την προσφεύγουσα επιχείρηση δεν διατυπώθηκαν αντιρρήσεις αναφορικά με την έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Κατά τον έλεγχο των δηλώσεων και των λογιστικών αρχείων προέκυψε ότι η επιχείρηση εξέδωσε το με αριθμό/26-01-2018 τιμολόγιο παροχής υπηρεσίας προς την ολλανδική επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ NL αξίας 8.000,00€ για το οποίο δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών. Επιπλέον, δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχομένων υπηρεσιών για διενεργηθείσα ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών προς αντισυμβαλλόμενη την ως άνω ολλανδική επιχείρηση αξίας 20.000,00€ κατά τον 3^ο μήνα του 2019, ενώ επίσης υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης σε μία τουλάχιστον περίπτωση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€ για πράξεις που διενεργήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2019 και δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Έλλειψη νομίμου βάσεως προσβαλλόμενων πράξεων. Σύμφωνα με τον νέο κώδικα φορολογικών διαδικασιών (ν. 5104/2024) που πρέπει να εφαρμοστεί στην προκείμενη περίπτωση ως ευνοϊκότερη διάταξη, επιβάλλεται πρόστιμο για δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα για δηλώσεις από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου μόνο στις περιπτώσεις που οι δηλώσεις αφορούν τις φορολογίες κεφαλαίου. Η προσφεύγουσα εταιρία υπέβαλλε δηλώσεις από τις οποίες δεν προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου στο πλαίσιο φορολογίας του ΦΠΑ και λόγω της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των ελεγχθέντων ενδοκοινοτικών συναλλαγών, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις δεν είναι νόμιμες, στερούμενες νομίμου βάσεως και πρέπει να ακυρωθούν.
- Δεν εισέπραξε την 4^η πληρωμή αξίας 20.000,00€ από τις συνολικά 4 για το και συνεπώς δεν εξέδωσε και το σχετικό παραστατικό αφού δεν όφειλε.
- Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας προσβαλλόμενων πράξεων
- Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αντίθεσης στην έννομη τάξη, στην αρχή της χρηστής διοίκησης, στην αναλογικότητα, στη φανερή Διοίκηση και στην προστατευόμενη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του διοικούμενου.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «**Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 3§1 του ν. 2859/2000: 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 (Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο) παρ. 5α, του Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ248Α/07-11-2000), όπως ίσχυε, ορίζεται ότι:

5.α. Ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες ο λήπτης είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, υποχρεούται:

α) να χρησιμοποιεί, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «EL» πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών.

Οι ανωτέρω υποχρεώσεις δεν ισχύουν προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος - μέλος του λήπτη των υπηρεσιών αυτών.

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ.1,2&3 της ΠΟΛ 1127/2009 ορίζεται ότι: «Χρόνος και τρόπος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων 1. Ως ημερολογιακή περίοδος, για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010. 2. Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) για κάθε ημερολογιακή περίοδο. Η υποβολή των διορθωτικών ή εκπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά αποκλειστικά και μόνο σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. 3. **Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά.** Σε περίπτωση αργίας, η ανωτέρω καταληκτική ημερομηνία μεταφέρεται την επόμενη εργάσιμη ημέρα...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,[...] ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: «II Ερμηνεία των άρθρων 53-62 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.....

Κατά συνέπεια η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών συναλλαγών για τον 1^ο μήνα του 2018 και για τον 3^ο μήνα του 2019, όπου εφαρμογή έχει ο παλαιότερος ΚΦΔ (ν. 4987/2022), αποτελεί παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του ν. 2859/2000, η οποία σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις διατάξεις του αρ. 54 ν. 4987/2022 επισύρει τα σχετικά πρόστιμα.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ευνοϊκότερου καθεστώτος με την διάταξη του αρ. 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα, αφού το πρόστιμο είναι και πάλι στο ύψος των 100,00€, όπως αυτό προκύπτει από το ίδιο το άρθρο: «1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,...

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 11§1,2 του ν. 4308/2014: «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. [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 11 της ΠΟΛ 1103/2014: 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 ξεκινήσει πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίστηκε στην επόμενη.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 33§2 του ν. 5104/2024: 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του νόμου ν.5104/2024, 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 το άρθρο 77 του ν.5104/2024: *«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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναλυτικά εκτίθεται στην έκθεση προσδιορισμού προστίμων η προσφεύγουσα επιχείρηση διενήργησε ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσίας προς την

ολλανδική επιχείρηση «.....» με αριθμό ΑΦΜ /ΦΠΑ NL κατόπιν συμβολαίου υπεργολαβίας ως κάτωθι:

1. .../20-12-2017 INVOICE αξίας 16.000,00€ χωρίς ΦΠΑ
2. .../26-01-2018 INVOICE αξίας 8.000,00€ χωρίς ΦΠΑ
3.02-07-2018 INVOICE αξίας 56.000,00€ χωρίς ΦΠΑ

Τα παραπάνω ποσά διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι καταβλήθηκαν σε ισάριθμες δόσεις στην προσφεύγουσα από την επιχείρηση Ολλανδικών συμφερόντων μέσω τραπεζικού λογαριασμού. Για το τιμολόγιο με αριθμό 2 αξίας 8.000,00€ δεν υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα δήλωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία υποβάλλεται κατά την 26^η ημέρα του επόμενου μήνα που αφορά.

Διαπιστώθηκε δε, ότι δεν εκδόθηκε σχετικό παραστατικό προς την Ολλανδική επιχείρηση «.....» για ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσίας ύψους 20.000,00€ που αφορούσε στην 4^η από τις συνολικά 4 πληρωμές για το, που συμμετείχε κατά παράβαση των κείμενων διατάξεων, ούτε καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δεν συμπεριλήφθηκε στον υπ' αριθμ./2020 τροποποιητικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών του μηνός Μαρτίου 2019 (ενώ είχε συμπεριληφθεί στον υπ' αριθμ./2019 αρχικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παρεχομένων υπηρεσιών του μήνα που αφορούσε.

Επειδή η αντισυμβαλλόμενη ολλανδική επιχείρηση είχε διακόψει τη δραστηριότητά της την 17/05/2017, ήτοι σε ημερομηνία προγενέστερη της υπογραφής του συμβολαίου υπεργολαβίας και της έκδοσης των ανωτέρω αναφερόμενων invoice συνολικής καθαρής αξίας 80.000,00€.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου και από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας διαπιστώνεται ότι το έργο ξεκίνησε και ολοκληρώθηκε με επιτυχία, εντός χρονοδιαγράμματος και ότι αρχικά εκδόθηκε για το επίμαχο ποσό των 20.000,00€ το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. (invoice) της εταιρείας, το οποίο συμπεριλήφθηκε στον αρχικό/2019 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παρεχομένων υπηρεσιών του μηνός Μαρτίου 2019, ενώ η ακύρωσή του στη συνέχεια και η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ανακεφαλαιωτικού πίνακα αφορά στην άρνηση και μόνο της καταβολής του ποσού αυτού από την εν λόγω επιχείρηση ολλανδικών συμφερόντων και όχι στη μη πραγματοποίηση του συμφωνηθέντος έργου.

Επειδή από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας διαφαίνεται η δυσκολία της να επιδιώξει δικαστικά την είσπραξη της απαίτησής της που οφείλεται στο υψηλό κόστος του δικαστικού αγώνα και όχι στο μη βάσιμο της απαίτησής της, γεγονός που δεν αναιρεί την υποχρέωσή της για έκδοση

των νόμιμων φορολογικών παραστατικών εσόδων μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο που είχαν παρασχεθεί οι υπηρεσίες.

Επειδή, δεν προσκομίζεται οποιοδήποτε επίσημο έγγραφο παραίτησης του δικαιώματός της για είσπραξη της αμοιβής ούτε οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό που να πιστοποιεί το ανεπίδεκτο είσπραξης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1056/2015, συνεπώς το ποσό παραμένει απαιτητό και εν δυνάμει εισπράξιμο για την προσφεύγουσα.

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουν στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρουστικής φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣΤΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣΤΕ 2779/1994, ΣΤΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το

πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου. Αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982)

Επειδή, περαιτέρω, η επιβολή του προστίμου δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ./22-07-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ. α' , §2 περ. δ' του ν. 4987/2022.

Η υπ' αριθμ. .../28-06-	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
-------------------------	---------------	--------------------

2024		
Ποσό προστίμου	600,00	600,00€

Πρόστιμο άρθρου 54 περ. 2α ν. 4987/2022 για την περίοδο από 01-01-2018 έως 31-01-2018:

Η υπ' αριθμ./28-06-2024	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ποσό προστίμου	100,00	100,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

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

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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 με υποχρέωση.