



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 31/01/2025

Αριθμός απόφασης: 150

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/19-04-2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

- 4.Την με ημερομηνία κατάθεσης **28/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της υπ'αριθμ. .../29-08-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 57 του ν.5104/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης φορολογικού έτους 2024 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
- 6.Την υπ' αριθμ./03-10-2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.
- 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/**29-08-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 57 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **582,58€**, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 4.854,84 πλέον Φ.Π.Α. 1.165,16€

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 10-04-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΕΛΠ (ν.4308/2014) & Κ.Φ.Δ (ν.4987/2022) που διενήργησε η Δ' Υποδιεύθυνση Θεσσαλονίκης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Τμήμα προληπτικών ελέγχων Δ2, στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση υπηρεσιών εκμετάλλευσης οικήματος για διενέργεια εκδηλώσεων δυνάμει των υπ' αριθμ. .../2024 & .../2024 εντολών ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, κλιμάκιο της Δ' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης μετέβη στις 27/01/2024, ημέρα Σάββατο και ώρα 22:00 στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας στο, όπου βρισκόταν η εγκατάσταση της επιχείρησης με το διακριτικό τίτλο «....» και διαπίστωσαν ότι ο πολιτιστικός σύλλογος «....» με ΑΦΜ: ... διεξήγαγε τον ετήσιο χορό του. Από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε η συμμετοχή στο χορό 430 ατόμων. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αφού ζήτησε και έλαβε από τον υπεύθυνο της ελεγχόμενης επιχείρησης την υπ' αριθμ. .../27-01-2024 Α.Λ.Σ. με αξία 0,10€ από τον εν λειτουργία Φ.Η.Μ., κατέσχεσε τα στελέχη των προσκλήσεων του συλλόγου, το από 10-01-2024 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και του συλλόγου και το έντυπο Οργάνωσης του Χρόνου Εργασίας και διαπίστωσε ότι στο ιδιωτικό συμφωνητικό αναφερόταν η μίσθωση της αίθουσας για την εκτέλεση χοροεσπερίδας με τη συμμετοχή 250 ατόμων έναντι 14€ ανά άτομο με την υποχρέωση της προσφεύγουσας να σερβίρει φαγητά και ποτά. Κατά την έναρξη του ελέγχου είχαν ήδη σερβιριστεί τα συμφωνηθέντα φαγητά και ποτά και ο έλεγχος έκρινε ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή αφορά δικαίωμα λήψης παροχής υπηρεσίας για την οποία έπρεπε ήδη να έχει εκδοθεί

το αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό. Κατόπιν αυτού, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. επέδωσε στην προσφεύγουσα την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και το σημείωμα διαπιστώσεων, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ'αριθμ./15-02-2024 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη αρμοδίως.

Με την από **28-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα καταλογίστηκε η παράβαση της μη έκδοσης τιμολογίου, καθώς η κρίση της φορολογικής αρχής ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή, δηλαδή η διοργάνωση εκδήλωσης για την οποία έχει συναφθεί και υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ιδιωτικό συμφωνητικό, αφορά δικαίωμα λήψης παροχής υπηρεσίας και κατά συνέπεια έπρεπε ήδη να έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο εσόδου, καθώς κατά την ώρα του ελέγχου είχαν ήδη σεβριστεί τα συμφωνηθέντα είδη, είναι αυθαίρετη. Το δικαίωμα λήψης παροχής υπηρεσίας της περίπτωσης 2γ' του άρθρου 11 του ν.4308/2014 αναφέρεται σε υπηρεσίες συνδρομητικού τύπου και σε καμία περίπτωση σε επιχειρήσεις που διοργανώνουν ανάλογες εκδηλώσεις, οι οποίες οφείλουν να εκδώσουν φορολογικό παραστατικό μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 παρ.2 περ.α' του ν.4308/2014. Νομίμως εκδόθηκε το φορολογικό παραστατικό.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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 της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ως άνω νόμου 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 το Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι:

«**Άρθρο 3** - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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.

Άρθρο 5 – Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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) ..., [...] 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. ... 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».

Άρθρο 8 – Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. [...] 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης».

Άρθρο 9 – Περιεχόμενο του τιμολογίου «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο 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, δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες, στ) **Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο**, ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. [...]

Άρθρο 11– Χρόνος έκδοσης του 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. [...]

Άρθρο 13 – Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής. **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 – Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δόθηκαν οδηγίες ως εξής:

«Άρθρο 3 – Παράγραφος 1, υποπαρ. 3.1.2. Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων), [...], η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της, [...].

Παράγραφος 4, υποπαρ. 3.4.1 Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. Δηλαδή, η έννοια του σημαντικού μεγέθους δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση των επιπτώσεων των συναλλαγών και των γεγονότων. Συνεπώς, η οντότητα πρέπει να καταχωρεί στο λογιστικό της σύστημα τις επιπτώσεις όλων των συναλλαγών και όλων των γεγονότων και δεν δύναται να επικαλείται το ασήμαντο ποσό αυτών για να αιτιολογήσει μη καταχώρηση»

Άρθρο 5 – Παράγραφος 5, υποπαρ. 5.1.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία).

Παράγραφος 8, υποπαρ. 5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποσπελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης.

5.8.4. Δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις: [...]

Άρθρο 8 – τιμολόγιο πώλησης. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα.[...] 8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως εξ αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς, **εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα** ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 11 – Χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις) «Παράγραφος 1 - 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 11.1.2 Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

Παράγραφος 2 - 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.[...]

11.2.7 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Επειδή, υπόχρεος για την υποβολή της κατάστασης συμφωνητικών της [παρ. 16, άρθρου 8](#) του Ν. [1882/1990](#) είναι κάθε επιτηδευματίας φυσικό ή νομικό πρόσωπο που καταρτίζει συμφωνητικά με συμβαλλόμενο επιτηδευματία ή τρίτο και για οποιαδήποτε συναλλαγή για την οποία δεν προβλέπεται διαφορετική διαδικασία υποβολής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, συνεργείο ελέγχου της Δ' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στις 27-01-2024, ημέρα Σάββατο και ώρα 22:00, διενήργησε επιτόπιο έλεγχο στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας με διακριτικό τίτλο «...» στη διεύθυνση και διαπίστωσε ότι λάμβανε χώρα ο ετήσιος χορός του Πολιτιστικού Συλλόγου «.....» με ΑΦΜ: Συγκεκριμένα, στην είσοδο της αίθουσας εκδηλώσεων υπήρχαν μέλη του πολιτιστικού συλλόγου που ήλεγχαν τις προσκλήσεις που είχαν διατεθεί για τη συμμετοχή στο χορό, κρατώντας το στέλεχος της πρόσκλησης και επιστρέφοντας το απόκομμα αυτής, ενώ επέδειξαν στους ελεγκτές το αίτημα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. προς τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και την/2024 απάντηση. Κατά την είσοδο στην αίθουσα οι ελεγκτές ζήτησαν και έλαβαν την υπ' αριθμ. .../27-01-2024 Α.Λ.Σ από τον εν χρήση Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, αξίας 0,10€. Από τον έλεγχο των παρισταμένων διαπιστώθηκε ότι οι συμμετέχοντες στην εκδήλωση ανήλθαν σε 430 άτομα. Οι ελεγκτές με την υπ'αριθμ. .../2024 έκθεση κατάσχεσης, κατέσχεσαν το από 10-01-2024 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και του πολιτιστικού συλλόγου, το οποίο συμπεριελήφθηκε στην υπ'αριθμ./15-01-2024 κατάσταση συμφωνητικών του άρ.8 παρ.16 του ν.1882/1990, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εκμίσθωσε την αίθουσα εκδηλώσεων – κέντρο διασκέδασης στον ως άνω πολιτιστικό σύλλογο στις 27-01-2024 με έναρξη στις 21:00μ.μ. προκειμένου να διεξαχθεί ο ετήσιος χορός του συλλόγου. Η προσφεύγουσα αναλαμβάνει την παροχή φαγητού και ποτού/αναψυκτικού, καθώς και την ορχήστρα με τη συμφωνηθείσα αμοιβή στα 14€ ανά άτομο. Οι ελεγκτές προκειμένου να προσδιορίσουν και να τεκμηριώσουν το πλήθος των ατόμων που συμμετείχαν στην εκδήλωση, καθώς κατά την έναρξη του ελέγχου καθόταν ήδη σε τραπέζια και κατανάλωναν τα σερβιρισμένα φαγητά και ποτά, προέβησαν σε κατάσχεση των στελεχών των προσκλήσεων του συλλόγου και διαπίστωσαν ότι είχαν πουληθεί 400 προσκλήσεις έναντι 25€ έκαστη και 30 προσκλήσεις έναντι 20€ η κάθε μία. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν είχε εκδοθεί από την προσφεύγουσα κανένα φορολογικό παραστατικό διακίνησης ή αξίας.

Επειδή, κατά την κρίση του ελέγχου, η προσφεύγουσα όφειλε να έχει ήδη εκδώσει το φορολογικό παραστατικό εσόδου, καθώς, η συγκεκριμένη συναλλαγή αφορά δικαίωμα λήψης παροχής υπηρεσίας, αφού το δικαίωμα χρήσης του χώρου είχε αποκτηθεί πριν την έναρξη του ελέγχου και σε κάθε περίπτωση, ολοκληρώθηκε με το σερβίρισμα των φαγητών και ποτών.

Επειδή το δικαίωμα λήψης παροχής υπηρεσίας αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου η έκδοση του σχετικού παραστατικού πριν ή με την έναρξη της παρεχόμενης υπηρεσίας, ανεξάρτητα από την

είσπραξη, 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, όπως π.χ. τα εισιτήρια θεαμάτων, μεταφορών, χρήσης γυμναστηρίων κ.λ.π. Αντίθετα, η ιδιωτική σύμβαση μεταξύ δύο οντοτήτων για τη μεταξύ τους συνεργασία διέπεται από τον Α.Κ., προσδιορίζει τους όρους συνεργασίας, όπως η μίσθωση του χώρου και η παροχή συγκεκριμένης υπηρεσίας έναντι συμφωνημένης αμοιβής και κατατίθεται στη φορολογική αρχή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν.1882/1990, προκειμένου να έχει ισχύ έναντι αυτής και να τεκμηριώσει τις συναλλαγές της, σύμφωνα με τα άρθρα 3&5 του ν.4308/2014.

Επειδή, σε ότι αφορά τον ορισμό της «παροχής υπηρεσίας», σε αντιδιαστολή με την «πώληση αγαθών», θα πρέπει να υιοθετηθεί η γενική παραδοχή ότι πρόκειται για επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά την εκτέλεση της οποίας δεν διακινούνται, με οποιονδήποτε τρόπο, αγαθά προς πώληση. (ΣΛΟΤ 1163/2021).

Επειδή, το θέμα του διαχωρισμού της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ιδίως μεταξύ εμπορικής και παροχής υπηρεσιών, ανέκαθεν παρουσίαζε σοβαρές δυσχέρειες, λόγω της εγγενούς εννοιολογικής ασάφειας και της αδυναμίας καθορισμού σαφών διαχωριστικών ορίων. Η ασάφεια αυτή εντείνεται περαιτέρω στην Ελληνική πραγματικότητα, λόγω της διαφορετικής προσέγγισης από τα επιμέρους ισχύοντα ρυθμιστικά πλαίσια, όπως οι Λογιστικοί Κανόνες, η Φορολογία Εισοδήματος, και η νομοθεσία του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ). Για παράδειγμα, μια επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται στον κλάδο της εστίασης και στην παροχή υπηρεσιών αναψυχής —και η οποία είναι δυνατόν να διαθέτει σημαντικά αποθέματα— για σκοπούς ΦΠΑ θεωρείται παροχή υπηρεσίας και για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος αντιμετωπίζεται ως εμπορική επιχείρηση, ενώ στην πραγματικότητα εκτελεί παραγωγική λειτουργία.

Επειδή, από τα ως άνω παρατιθέμενα στοιχεία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα συναλλασσόμενη με άλλη νομική οντότητα όφειλε να εκδώσει φορολογικό παραστατικό εσόδου για το σύνολο των παρεχόμενων υπηρεσιών σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.2 περ.α' του άρθρου 11 του ν.4308/2014, ήτοι μέχρι τις 15/2/2024, αφού όμως έχει προηγηθεί η έκδοση στοιχείου διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων κατά το χρόνο παράδοσης των αγαθών.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα για την εν λόγω εκδήλωση εξέδωσε το με σειρά ... υπ'αριθμ./29-01-2024 Τιμολόγιο Πώλησης προς τον πολιτιστικό σύλλογο «.....», με ποσότητα (αριθμό συμμετεχόντων) 450, συνολική αξία ανά άτομο 14€, ήτοι συνολική καθαρή αξία 5.080,50€ πλέον Φ.Π.Α. 1.219,32€, ήτοι 6.299,82€.

Ως εκ τούτου δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου.

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 11 & 13 του ν.4308/2014, καθώς και λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αναλυτικά καταγράφονται στην από 10/04/2024 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Δ' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε και δεν επέδειξε στους ελεγκτές ως όφειλε κατά τη διάρκεια της εκδήλωσης στοιχείο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αγαθών – αποθεμάτων του άρθρου 5 του ν.4308/2014, προκειμένου να τεκμηριώσει τη συναλλαγή – εκδήλωση που λάμβανε χώρα και να δεσμευτεί ως προς το σύνολο της πραγματοποιηθείσας παροχής και πώλησης αγαθών, ήτοι δεν είχαν εκδοθεί βοηθητικά αρχεία (ενδεικτικά δελτίο παραγγελίας, «ανοικτό» δελτίο αποστολής) επί του συνόλου των παρειαυρισκομένων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **28-09-2024** και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της υπ'αριθμ. .../29-08-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 57 του ν.5104/2024.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ./29-08-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 57 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	582,58€	0,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.