



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/02/2025

Αριθμός απόφασης: 466

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου  
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα  
Τηλέφωνο : 213 1312 413  
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

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

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

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **20/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου **ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ ΛΕΣΒΟΥ**, οδός ....., κατά της υπ' αριθμόν ...../2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57, παρ. 5 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

**5.** Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ.

**6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με Α.Φ.Μ. ...., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. .... /2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 57, παρ. 5 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2024, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **1.000,00 €**, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε ένα (1) φορολογικό στοιχείο (ΑΠΥ) σε εξερχόμενο πελάτη, που είχε λάβει υπηρεσίες φυσιοθεραπείας, αξίας 20,00 €.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κλιμάκιο ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ, σε εκτέλεση της υπ' αριθμόν ..... /05-07-2024 εντολής ελέγχου, διενήργησε στις 09/07/2024 επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας (υπηρεσίες φυσιοθεραπείας). Συγκεκριμένα, το συνεργείο ελέγχου πλησίασε εξερχόμενη από το γραφείο πελάτισσα και μετά από συζήτηση, διαπιστώθηκε ότι της είχε παρασχεθεί υπηρεσία συνολικής αξίας 20,00 € χωρίς να έχει εκδοθεί η αντίστοιχη απόδειξη παροχής υπηρεσίας. Στη συνέχεια, το συνεργείο ελέγχου εισήλθε στην επιχείρηση, όπου διαπιστώνοντας την μη έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσίας από την εφαρμογή timologio ή από χειρόγραφο στέλεχος κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014, εξέδωσε και επέδωσε νομότυπα το υπ' αριθμόν ..... /09-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση.

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη με το υπ' αριθμόν ..... υπόμνημά της, ισχυρίστηκε ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο στην εν λόγω πελάτισσα, διότι πρόκειται για συνεχή παροχή υπηρεσίας, η οποία παρέχεται σε μηνιαία βάση, ανάλογα με τον αριθμό των συνεδριών, εκάστη εκ των οποίων κοστίζει 20,00 €, με την έκδοση της ΑΠΥ να λαμβάνει χώρα πάντοτε με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Παράλληλα, επικαλέστηκε ότι το ίδιο συμβαίνει με όλους τους ασθενείς της (κανένας δεν την επισκέπτεται μόνο μία φορά) και έθεσε στη διάθεση των ελεγκτών το ημερολόγιο των ραντεβού της, προκειμένου να επιβεβαιώσουν ότι οι επισκέψεις των ασθενών της έχουν τακτική και επαναλαμβανόμενη ροή.

Εν τέλει, οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ δεν πείστηκαν από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και συνέταξαν την από 29/07/2024 Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ., την οποία απέστειλαν στη Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, η οποία με τη σειρά της προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1<sup>ος</sup> λόγος:** Η φύση του επαγγέλματος του φυσιοθεραπευτή αποδεικνύει από μόνη της ότι η υπηρεσία είναι συνεχιζόμενη κατά κανόνα. Είναι γνωστό τοις πάσι ότι οι υπηρεσίες φυσικοθεραπείας είναι διαρκείας.

**2<sup>ος</sup> λόγος:** Η απόφασή της να εκδίδει μηνιαία απόδειξη βασίζεται στην ανωτέρω φύση των υπηρεσιών φυσικοθεραπείας, στην ευελιξία που παρέχει η λογιστική-φορολογική νομοθεσία, στη διευκόλυνση

διαχείρισης χρημάτων εκ μέρους των ασθενών και η διαφάνεια και αξιοπιστία ως προς το είδος των τιμολογούμενων υπηρεσιών.

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 1 του ν.4308/2014:**

«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 του ν.4308/2014:**

«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 με την ΠΟΛ 1003/2014, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:**

- 13.1.6 «Για την περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής (τεχνικού) έργου της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.), ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου»
- 11.2.3 «Στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί»
- 11.2.4 «Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίστηκε στην επόμενη. Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:
  - α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος,

και

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

- «Παράδειγμα 11.2.2 - Χρόνος έκδοσης παραστατικού πώλησης σε συνεχιζόμενη υπηρεσία. Μαθητής εγγράφεται σε εκπαιδευτήριο για να παρακολουθήσει την 2α Γυμνασίου στις 5 Σεπτεμβρίου 20Χ1 με συνολικό κόστος ευρώ 10.000. Βάσει της σύμβασης, ο μαθητής καταβάλλει έναντι του συνολικού τιμήματος ευρώ 1.000 με την εγγραφή, ευρώ 3.000 στις 30 Νοεμβρίου, ευρώ 3.000 στις 10 Μαρτίου, ευρώ 1.000 στις 5 Μαΐου και ευρώ 2.000 στις 20 Ιουνίου.

Με βάσει τα δεδομένα, το τιμολόγιο θα εκδοθεί μέχρι της 15 Ιουλίου 20Χ2 καθόσον η υπηρεσία βάσει της σύμβασης ολοκληρώνεται στις 20 Ιουνίου, οι δε καταβολές έχουν γίνει έναντι του συνολικού τιμήματος, δηλαδή ήταν προκαταβολές. Συνεπώς, δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού πώλησης για τις ενδιάμεσες εισπράξεις».

**Επειδή** με το αρ. πρωτ. Δ15Β 1078378 ΕΞ 14.5.2013 έγγραφο της ΓΓΔΕ με θέμα “Χρόνος έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από λογοθεραπευτές, φυσικοθεραπευτές ή από καθηγητές όταν αυτοί παραδίδουν κατ’ οίκον φροντιστηριακά μαθήματα” διευκρινίστηκε ότι:

«[...] για την παροχή υπηρεσιών λογοθεραπείας ή φυσικοθεραπείας σε **μεμονωμένες** επισκέψεις ιδιωτών-πελατών η απόδειξη λιανικών συναλλαγών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής, δηλαδή **με το τέλος κάθε μεμονωμένης επίσκεψης**.

Ακόμη, σημειώνεται ότι, στις περιπτώσεις που παρέχονται υπηρεσίες λογοθεραπείας ή φυσικοθεραπείας **για συγκεκριμένο αριθμό επισκέψεων** (π.χ. είκοσι κλπ) βάσει παραπεμπτικού από ιατρό ή νοσοκομείο κλπ., από το οποίο (παραπεμπτικό) προκύπτει ο αριθμός των επισκέψεων των ιδιωτών-πελατών, η απόδειξη λιανικών συναλλαγών εκδίδεται και σε αυτή την περίπτωση με την ολοκλήρωση της παροχής, δηλαδή με το τέλος του συνόλου των επισκέψεων ή κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό το μέρος της αμοιβής, **για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε (π.χ. σε κάθε δεύτερη επίσκεψη καταβολή του ενός δεκάτου της συνολικής αμοιβής) [...]**».

Επισημαίνεται ότι αν και το εν λόγω έγγραφο εκδόθηκε στα πλαίσια του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ-ν.4093/2012) εντούτοις, τα αναγραφόμενα σε αυτό συνάδουν με τα νυν ισχύοντα στα πλαίσια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014).

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, στις 09/07/2024, ημέρα του επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ, παρείχε υπηρεσίες φυσιοθεραπείας στην ασθενή της κα ....., αξίας 20,00 €, χωρίς να εκδώσει Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών για τη συνεδρία της ημέρας εκείνης.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατόπιν προφορικής συμφωνίας με την εν λόγω ασθενή της, με την οποία έχουν μακροχρόνια σχέση θεραπευτή-θεραπευόμενου, έχουν συμφωνήσει στην έκδοση φορολογικού στοιχείου (Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών) σε μηνιαία βάση, όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

**Επειδή** προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφα αφενός του ημερολογίου με τα ραντεβού της, από το οποίο προκύπτουν συχνές συνεδρίες με την κα ....., καθώς και Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών προς την συγκεκριμένη ασθενή με ημερομηνίες έκδοσης 20/03/2023, 08/06/2023, 28/07/2023, 08/08/2023, 13/02/2024, 04/06/2024 και 14/07/2024.

**Επειδή** συνεπώς, κρίνεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, δεν αποδεικνύεται ότι επρόκειτο για μεμονωμένη επίσκεψη θεραπευόμενου-πελάτη, ήτοι δεν αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου κατά την ημερομηνία του επιτόπιου ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ (09/07/2024).

**Αποφασίζουμε**

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με Α.Φ.Μ. .... και την ακύρωση της υπ' αριθμόν ...../2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57, παρ. 5 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

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

**Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**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.