



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/09/2025
Αριθμός απόφασης: 3398

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., ατομική επιχείρηση, με έδρα, κατά της αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2024 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024) ύψους 250,00 €, για το φορολογικό έτος 2024, λόγω μη έκδοσης από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας 3 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών από την εν χρήσει ΦΗΜ για την παροχή υπηρεσιών ενοικίασης σετ ομπρέλες-ξαπλώστρες θαλάσσης, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 60,48€ επί των οποίων αντιστοιχεί ΦΠΑ 14,52 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 παρ. 1 & 2 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024.

Η προσφεύγουσα κατά την υπό κρίση χρήση διατηρούσε επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα και δευτερεύουσα δραστηριότητα, μεταξύ άλλων, ... και τηρούσε για την απεικόνιση των συναλλαγών της απλογραφικά βιβλία.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ Αττικής/Α' Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων/Τμήμα Α2, σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 & Ν. 5104/2024 για τη φορολογική περίοδο 01.01.2024 έως 31.12.2024.

Ο επιτόπιος έλεγχος κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου που διενήργησε στα εκδοθέντα παραστατικά σε συνδυασμό με τη χρήση ομπρελών-ξαπλώστρας που η επιχείρηση διέθετε προς ενοικίαση κατά τον χρόνο του ελέγχου, διαπίστωσε πως σε τρία σετ ομπρέλας-ξαπλώστρας δεν εκδόθηκαν παραστατικά Παροχής Υπηρεσιών για τη χρήση τους, αξίας 25,00 € έκαστο και συνολικής αξίας 75,00 € (συνολική καθαρή αξία ύψους 60,48€ επί των οποίων αντιστοιχεί ΦΠΑ 14,52 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 παρ. 1 & 2 του ν. 4308/2014. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024. Ακολούθως εκδόθηκε το υπ' αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου & Κλήση προς Ακρόαση, καθώς και η με αρ. Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, προκειμένου η προσφεύγουσα όπως εντός προθεσμίας 20 ημερών υποβάλει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου και της διαπιστωθείσας παράβασης. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το από και με αρ. πρωτ. υπόμνημα ενώπιον της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ενώ, στη συνέχεια και δεδομένου ότι το αποτέλεσμα του ελέγχου δεν μεταβλήθηκε, η ΥΕΔΔΕ Αττικής απέστειλε το φάκελο - λόγω αρμοδιότητας- στη Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη α προστίμου, η οποία μαζί με την από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα.

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

1. Άρνηση των ελεγκτών να προβούν σε αντιπαραβολή, κατόπιν άντλησης των σχετικών παραστατικών από το σύστημα του παρόχου, δεδομένου ότι η επιχείρηση έκανε χρήση υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης, η οποία έρχεται σε αντίθεση με τη συνήθη πρακτική, τη νομοθεσία και τις οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες εγκυκλίους της διοίκησης.

2. Η επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 4308/2014 είχε τη δυνατότητα να εκδίδει τις αποδείξεις με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας, παρόλα αυτά και για λόγους οργάνωσης και διασφάλισης της είσπραξης των σχετικών εσόδων, εκδίδει τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με την άφιξη των πελατών, τις οποίες ακολούθως παραδίδει στους πελάτες, κάνοντας χρήση υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης και την ημέρα του ελέγχου είχε εκδώσει 43 αποδείξεις/παραστατικά που αφορούσαν την παροχή υπηρεσιών ενοικίασης (περισσότερα από τα διαθέσιμα σετ της επιχείρησης που ήταν 34).

3. Η έκθεση ελέγχου πάσχει καθώς είναι ασαφής, γενική και αόριστη.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.1 του άρθρου 27 του ν 5104/2024** (23 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 αρχεία (βιβλία και 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 το **άρθρο 33 του ν. 5104/2024** (28 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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 εμπεριστατωμένα 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.

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3 παρ. 1 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** ορίζεται ότι: «**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, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.**».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** «**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) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής

και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «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....7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «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.

2... 3... 4...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6... 7...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13§1 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.

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 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 το άρθρο 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024:

«6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 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. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 & 2 του ν. 5104/2024:

1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν. 5104/2024:

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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής).

Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 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, εν προκειμένω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από την ΥΕΔΔΕ Αττικής, διαπιστώθηκαν τα όσα αναλυτικά αναφέρονται στην από Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.). Συγκεκριμένα ο έλεγχος κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου που διενήργησε στα εκδοθέντα παραστατικά σε συνδυασμό με τη χρήση ομπρελών-ξαπλώστρας που η επιχείρηση διέθετε προς ενοικίαση, διαπίστωσε πως σε τρεις διαφορετικές παρέες, για ενοικίαση ισάριθμων σετ ομπρέλας-ξαπλώστρας, δεν εξέδωσε τρεις Α.Π.Υ. για τη χρήση τους συνολικής αξίας έκαστο 25,00 € και συνολικής αξίας των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων 75,00 € (συνολική καθαρή αξία ύψους 60,48€ επί των οποίων αντιστοιχεί ΦΠΑ 14,52 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 παρ. 1 & 2 του ν. 4308/2014, η οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024..

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης, και συγκεκριμένα ότι, ενώ η επιχείρηση δεν είχε την υποχρέωση να έχει εκδώσει τις σχετικές αποδείξεις κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, δεδομένου ότι είχε τη δυνατότητα να εκδίδει τις αποδείξεις με την ολοκλήρωση παροχής της υπηρεσίας, για λόγους οργάνωσης και διασφάλισης της είσπραξης των σχετικών εσόδων, εκδίδει τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με την άφιξη των πελατών, τις οποίες ακολούθως παραδίδει στους πελάτες, κάνοντας χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής τιμολόγησης και ότι σε κάθε περίπτωση είχε εκδώσει τις σχετικές αποδείξεις, οι οποίες δεν ανευρέθησαν, είτε γιατί οι πελάτες είχαν πετάξει τα σχετικά παραστατικά, είτε γιατί το μέλος της οικογένειας που είχε λάβει το σχετικό παραστατικό είχε αποχωρήσει, ενώ σε σχετική της επισήμανση προς τον έλεγχο της δυνατότητάς του να προχωρήσει σε σχετική αντιπαραβολή κατόπιν άντλησής των σχετικών παραστατικών από το σύστημα του παρόχου, υπήρξε άρνηση του κλιμακίου ελέγχου να το πράξει. Ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί, είναι δε απορριπτέος ως αβάσιμος, καθώς ερείδεται επί εσφαλμένης προϋπόθεσης και τούτο διότι σύμφωνα με την περ. γ της παρ 1 του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014, ο χρόνος έκδοσης του φορολογικού παραστατικού σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, ορίζεται η απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ενώ σύμφωνα και με την Ο. 3013/13.03.2024 Οδηγία Ελέγχου της Α.Α.Δ.Ε, « Παροχή οδηγιών διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων καθώς και λοιπών υποχρεώσεων που απορρέουν από την κείμενη νομοθεσία και εμπίπτουν στις επιμέρους αρμοδιότητες της ΑΑΔΕ», η ενοικίαση ομπρελών θαλάσσης υπάγεται στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας και το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. Συνεπώς η επιχείρηση ήτο υπόχρεη σε έκδοση των σχετικών παραστατικών όχι με την ολοκλήρωση λήψης της υπηρεσίας, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει, αλλά κατά το χρόνο απόκτησης του δικαιώματος λήψης της υπηρεσίας.

Επειδή σύμφωνα με την **Α. 1035/2020** «Υποχρεώσεις Παρόχων Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων και διαδικασίες ελέγχου παροχής υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων», ως τροποποιήθηκε και ισχύει,

1.1. Πάροχος υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων (service provider - issuance of sales invoices), νοείται η οντότητα η οποία κατόπιν εντολής άλλης οντότητας (υπόχρεη οντότητα), αυθεντικοποιεί και διαβιβάζει για λογαριασμό της, σύμφωνα με τις διατάξεις της εκάστοτε ισχύουσας νομοθεσίας, παραστατικά πωλήσεων που εκδίδονται με τη χρήση υπηρεσιών Παρόχου. Τα εν λόγω παραστατικά πωλήσεων μπορούν να διαβιβάζονται κατ' ευθείαν στους αποδέκτες τους από τον Πάροχο ή να παραδίδονται στην υπόχρεη οντότητα. Ο Πάροχος μπορεί, κατόπιν συμφωνίας με την υπόχρεη οντότητα, να αναλαμβάνει την αρχειοθέτηση και φύλαξη αντιγράφων των σχετικών παραστατικών για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας με ασφαλή τρόπο. Τα παραπάνω αναφερόμενα, όσον αφορά, τη διαβίβαση, αρχειοθέτηση και φύλαξη παραστατικών από τον Πάροχο, ισχύουν και για τα παραστατικά πωλήσεων που ο Πάροχος εκδίδει στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

3.1. Τα λογιστικά αρχεία (στοιχεία) των υπόχρεων οντοτήτων δύναται να εκδίδονται με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου μέσω εγκεκριμένου λογισμικού «Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ». Όλα τα τιμολόγια ή στοιχεία λιανικής πώλησης, που εκδίδονται και αυθεντικοποιούνται με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικών πωλήσεων, θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια ή ηλεκτρονικά στοιχεία λιανικής πώλησης, αντίστοιχα, και αναφορικά με την έκδοση και αυθεντικοποίηση αυτών, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 14 και 15 του ν. 4308/2014.

6.6. Ειδικότερα, ο Πάροχος διαθέτει σε λειτουργία προς την ΑΑΔΕ κατάλληλη διεπαφή για τη λήψη στοιχείων παραστατικών των οντοτήτων με τις οποίες συμβάλλεται. Η διεπαφή επιτρέπει την άμεση άντληση όλων των στοιχείων έκαστου παραστατικού, με βάση τον μορφότυπο και τα κριτήρια αναζήτησης, όπως αναρτώνται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ, μέχρι τη λήξη του επόμενου ημερολογιακού έτους από αυτό της έκδοσής του. Επίσης, η διεπαφή επιτρέπει την άντληση λίστας με όλα τα παραστατικά που εξέδωσε μία οντότητα σε συγκεκριμένο ημερολογιακό διάστημα.

Ειδικότερα στην περίπτωση μερικού επιτόπιου ελέγχου, πρέπει να δίνεται άμεσα η πρόσβαση στα δεδομένα της επιχείρησης από την ιστοσελίδα του Παρόχου και κατ' ελάχιστο, αναλυτικά κάθε παραστατικό που έχει εκδοθεί καθώς και το πλήθος συναλλαγών με τη συνολική αξία συναλλαγών ανά ημέρα.

Επειδή, υπόχρεος για την έκδοση της σχετικής απόδειξης και την επίδειξη της σε περίπτωση ελέγχου είναι ο κάτοχος και χρήστης της Φ.Η.Μ. και όχι ο αποδέκτης αυτής, ήτοι ο πελάτης που αποδέχεται την παρεχόμενη υπηρεσία, τυχόν δε προβαλλόμενος ισχυρισμός περί απόρριψης ή απώλειας της σχετικής απόδειξης από τους πελάτες ή αιτία αποχώρησης αυτών, δεν απαλλάσσει την εκάστοτε ελεγχόμενη επιχείρηση από την φορολογική της υποχρέωση σύμφωνα με οριζόμενα τις διατάξεις του άρθρου 12 και 13 του ν. 4308/2014.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, η επιχείρηση έκανε χρήση υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης, διακόπτοντας τον μέχρι τότε λειτουργούντα Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (ΦΗΜ) στις 12.07.2024, έχοντας υποβάλει δήλωση αποκλειστικής έκδοσης στοιχείων μέσω Παρόχου. Με το με αρ. πρωτ. υπόμνημά της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα, αφενός συνομολόγησε ότι «κατά την ώρα του ελέγχου δεν υπήρχε πρόσβαση στο my data για να μπορεί να γίνει επαλήθευση των στοιχείων», γεγονός που καταρρίπτει τον ισχυρισμό της περί άρνησης των ελεγκτών να προβούν σε αντιπαραβολικό έλεγχο και αφετέρου προσκόμισε αρχείο εκδοθεισών ΑΠΥ από την εταιρεία Πάροχο, οι οποίες, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής «δεν αφορούν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις οι οποίες καταγράφηκαν κατά την ημέρα και την ώρα του ελέγχου. Κατόπιν των παραπάνω δεν μεταβάλλεται το αποτέλεσμα του ελέγχου».

Επειδή διά της παρούσης η προσφεύγουσα προσκομίζει το ίδιο ως άνω αρχείο εκδοθεισών ΑΠΥ από την εταιρεία Πάροχο, το οποίο δεν μετέβαλε το αποτέλεσμα του ελέγχου, κατά την οικεία κρίση της από έκθεση ελέγχου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση οι προσκομισθείσες με την παρούσα, ΑΠΥ δεν μπορούν να συσχετισθούν με τις συναλλαγές για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι δεν είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά αξίας, καθόσον θα μπορούσαν να αφορούν σε άλλες συναλλαγές, για τις οποίες κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν διαπιστώθηκε μη έκδοση σχετικών παραστατικών και συνεπώς προκύπτει αδυναμία απόδειξης του επικαλούμενου ισχυρισμού περί έκδοσης των νόμιμων αποδείξεων για τις κρινόμενες συναλλαγές.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή από την προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση αναφέρονται τόσο οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) όσο και τα πραγματικά περιστατικά τα οποία στοιχειοθετούν πλήρως και επαρκώς τις καταλογισθείσες παραβάσεις, οι οποίες και επισύρουν την επιβολή προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.57 παρ.6 του ΚΦΔ. Περαιτέρω ουδεμία παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της πράξης έχει συντελεστεί εν προκειμένω καθόσον, τόσο από το Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου όσο και από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος με επαρκή στοιχεία, και την απαιτούμενη αιτιολογία κατ' άρθρο 76 του ΚΦΔ, στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση περί μη έκδοσης σε τρεις (3) περιπτώσεις παρεχομένης υπηρεσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 και 13 του ν. 4308/2014.

Επειδή η προσφεύγουσα ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την κατάθεση της παρούσας προσφυγής προσκομίζει στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται ότι ουδέποτε υπέπεσε στις καταλογισθείσες παραβάσεις περί μη έκδοσης κατά τον επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της ατομικής της επιχείρησης, ενώ σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση ως οντότητα που πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές, έχει την ευθύνη σε κάθε περίπτωση παρεχόμενης υπηρεσίας, όπως και στην κρινόμενη, να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση/παροχή και να επιδεικνύει αυτό σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου. Συνεπώς οι ανωτέρω σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

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

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ. και την

επικύρωση της αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2024 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Φορολογικό έτος 2024: Ως η υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.57 παρ. του ΚΦΔ: **250,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.