



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/07/2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3187

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-03-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ΟΕ, με ΑΦΜ, με έδρα στη Χανίων, όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά: **α)** της υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2020**, **β)** της υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2021**, **γ)** της υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2022**, **δ)** της υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2023** και **ε)** της υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2024** άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης **16/02/2026** έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Το με αρ. πρωτ. της Δ.Ο.Υ. Χανίων/23-03-2026 υπόμνημα της προσφεύγουσας.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
8. Το με αριθμ. πρωτ./07-07-2026 Υπόμνημα της προσφεύγουσας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-03-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά την **20/02/2026**, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **11.899,84 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση: μη έκδοση εννιακοσίων είκοσι έξι (926) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 99.165,34 ευρώ πλέον ΦΠΑ 23.799,68 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με την υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **11.467,74 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση: μη έκδοση οκτακοσίων δεκαεπτά (817) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 95.564,49 ευρώ πλέον ΦΠΑ 22.935,48 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με την υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **13.955,84 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση: μη έκδοση εννιακοσίων ογδόντα έξι (986) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 116.298,70 ευρώ πλέον ΦΠΑ 27.911,69 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με την υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **13.346,42 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση: μη έκδοση οκτακοσίων εβδομήντα τριών (873) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 111.220,20 ευρώ πλέον ΦΠΑ 26.692,85 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με την υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2024** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **11.175,83 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση: μη έκδοση οκτακοσίων τριών (803) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 93.131,94 ευρώ πλέον ΦΠΑ 22.351,67 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Στην προσφεύγουσα, η οποία λειτουργεί ως Κέντρο Υποδοχής Δηλώσεων (ΚΥΔ, λειτουργώντας ως πιστοποιημένος φορέας υποβοήθησης των αγροτών για τη συμπλήρωση και υποβολή της Ενιαίας Αίτησης Ενίσχυσης, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος με βάση την υπ' αριθ./16-10-2025 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Κατόπιν διασταύρωσης δεδομένων αιτήσεων ενίσχυσης που υποβλήθηκαν προς τον Οργανισμό Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΟΠΕΚΕΠΕ) ανά ΑΦΜ για τα έτη 2020-2024 με τα δεδομένα της συγκεντρωτικής κατάστασης αρ. 14 ν. 4174/2013 έτους 2020 και τα εκδοθέντα παραστατικά που έχουν διαβιβαστεί στην ψηφιακή πλατφόρμα myData για τα έτη 2021-2024 προέκυψε ανά φορολογικό έτος η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών υποβολής αίτησης ενίσχυσης, κατά παράβαση των άρθρων 8-13 ν. 4308/14 που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 57, παρ. 6, ν. 5104/2024 ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΥΠΟΒΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΙΤΗΣΕΩΝ	ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
2020	2605	926
2021	3277	817
2022	3209	986
2023	3268	873
2024	3530	803

Κατά τον προσδιορισμό της μέσης αξίας εκάστου μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, ο έλεγχος έλαβε την χαμηλότερη αξία ανάμεσα: α) στη μέση αξία, που προέκυψε με βάση τα δεδομένα των Καταστάσεων Φορολογικών Στοιχείων (ΜΥΦ) για την χρονική περίοδο από 01/01/2020 έως και 31/12/2021, β) στη μέση αξία, που προέκυψε με βάση τα δεδομένα που διαβιβάστηκαν στην ηλεκτρονική πλατφόρμα myDATA για την χρονική περίοδο από 01/01/2021 έως και 31/12/2024 και γ) στη μέση αξία, που προέκυψε με βάση τα δεδομένα των τηρηθέντων λογιστικών βιβλίων για την χρονική περίοδο από 01/01/2020 έως και 31/12/2024 ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΦΠΑ
2020	926	107,09	99.165,34	24%	23.799,68
2021	817	116,97	95.564,49	24%	22.935,48
2022	986	117,95	116.298,70	24%	27.911,69
2023	873	127,40	111.220,20	24%	26.692,85
2024	803	115,98	93.131,94	24%	22.351,67
	4405		515.380,67		123.691,37

Ύστερα από τα παραπάνω, με τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα παραβάσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα υποβληθέντα υπομνήματα, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Νόμιμη η έκδοση των επίμαχων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών σε χρόνο μεταγενέστερο της υποβολής της αρχικής αίτησης ενίσχυσης του εκάστοτε παραγωγού,

δοθέντος ότι οι παρεχόμενες προς αυτούς υπηρεσίες δεν ολοκληρώνονταν κατά το χρόνο υποβολής της αρχικής αίτησης, όπως εσφαλμένα θεώρησε η φορολογική αρχή

- Εσφαλμένη η μη αποδοχή από τον έλεγχο ακόμα και τιμολογίων, που εκδόθηκαν εντός του ίδιου έτους με την υποβολή της αίτησης
- Δικαιολογημένη η μη έκδοση 395 τιμολογίων.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει τα παρακάτω :

- 255 τιμολόγια που εκδόθηκαν το 2020 και αφορούσαν υποβολή αντίστοιχων ενιαίων αιτήσεων ενίσχυσης του ίδιου έτους.
- Πίνακα όπου περιλαμβάνονται όλοι οι κωδικοί εργασιών της επιχείρησης, όπως έχουν αντληθεί από το λογιστικό πρόγραμμα και στον οποίο απεικονίζονται οι κωδικοί εργασίας ανά έτος.
- Παραστατικά τα οποία επανεκδόθηκαν ανά κωδικό,
- Έκθεση ελέγχου και Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, που αφορά σε έλεγχο, που διενεργήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», ήτοι σε έτερη οντότητα, που ασκεί παρεμφερές αντικείμενο δραστηριότητας.
- Έκθεση ελέγχου και Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, που αφορά στον Αγροτικό Συνεταιρισμό όπου σε αντίθεση με τον υπό κρίση έλεγχο. έγινε δεκτή η έκδοση παραστατικών σε μεταγενέστερο της αρχικής παροχής χρόνο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «**1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.**».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 και του άρθρου 8, παρ.10 και 11 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«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.[...]

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.

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης [...]

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης.
- β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.
- γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.[...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου

1. 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.
- η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
- θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.
- ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

- ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.
- ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».
- ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.
- ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».
- ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.
- ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.
2. Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.
3. Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: «Άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης 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.
- δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.
- ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζονται τα ακόλουθα:
«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 η προσφεύγουσα λειτουργεί ως πιστοποιημένο Κέντρο Υποδοχής Δηλώσεων (ΚΥΔ), δηλαδή ως φορέας υποβοήθησης των αγροτών για τη συμπλήρωση και υποβολή της Ενιαίας Αίτησης Ενίσχυσης. Ο ρόλος των ΚΥΔ είναι σημαντικός, καθώς η Ενιαία Αίτηση Ενίσχυσης αποτελεί το μοναδικό εργαλείο για την καταβολή των άμεσων ενισχύσεων, των ενισχύσεων για τα οικολογικά σχήματα και των αγροπεριβαλλοντικών μέτρων του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης.

Η διαδικασία παροχής της υπηρεσίας ξεκινά με την προσέλευση του παραγωγού στο ΚΥΔ, όπου μέσω των κωδικών TAXIS εκδίδεται ένας μοναδικός εξαψήφιος κωδικός που επιτρέπει στο Κέντρο να επεξεργαστεί τα δεδομένα του αγρότη. Η υπηρεσία που παρέχει η προσφεύγουσα εταιρεία περιλαμβάνει την καταχώριση αλφαριθμητικών στοιχείων, τον γεωχωρικό εντοπισμό των αγροτεμαχίων στο σύστημα αναπαράστασης, τη δήλωση καλλιέργειας και την ψηφιοποίηση των απαραίτητων δικαιολογητικών. Η ολοκλήρωση αυτής της φάσης σηματοδοτείται από την οριστικοποίηση της αίτησης στο πληροφοριακό σύστημα, το οποίο διασυνδέεται με την πλατφόρμα του gov.gr

Επειδή κατόπιν διασταύρωσης δεδομένων αιτήσεων ενίσχυσης που υποβλήθηκαν προς τον Οργανισμό Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΟΠΕΚΕΠΕ) ανά ΑΦΜ για τα έτη 2020-2024, με τα δεδομένα της συγκεντρωτικής κατάστασης αρ. 14 ν. 4174/2013 έτους 2020 και τα εκδοθέντα παραστατικά που έχουν διαβιβαστεί στην ψηφιακή πλατφόρμα myData για τα έτη 2021-2024, προέκυψε ανά φορολογικό έτος η από μέρους της προσφεύγουσας μη έκδοση φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών υποβολής αίτησης ενίσχυσης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι νόμιμη η έκδοση των επίμαχων τιμολογίων

παροχής υπηρεσιών σε χρόνο μεταγενέστερο της υποβολής της αρχικής αίτησης ενίσχυσης του εκάστοτε παραγωγού, δοθέντος ότι οι παρεχόμενες προς αυτούς υπηρεσίες δεν ολοκληρώνονταν κατά το χρόνο υποβολής της αρχικής αίτησης, όπως εσφαλμένα θεώρησε η φορολογική αρχή. Επιπλέον υποστηρίζει ότι για συγκεκριμένες αιτήσεις δεν εισέπραττε αμοιβή.

Επειδή, κατά τις διατάξεις του ν. 4308/2014, το έσοδο από παροχή υπηρεσιών αναγνωρίζεται κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, ανεξαρτήτως του χρόνου είσπραξης της σχετικής αμοιβής, και αντίστοιχα γεννάται η υποχρέωση έκδοσης του οικείου φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες υποβολής Ενιαίων Αιτήσεων Ενίσχυσης για λογαριασμό αγροτών, οι οποίες κατά την κρίση του ελέγχου παρήχθησαν και ολοκληρώθηκαν με την οριστική καταχώρηση και πρωτοκόλληση της αίτησης στο πληροφοριακό σύστημα, χωρίς να αποδεικνύεται η ύπαρξη συμβατικής υποχρέωσης παροχής ενιαίας και διαρκούς υπηρεσίας μέχρι την καταβολή των ενισχύσεων ή την ολοκλήρωση μεταγενέστερων διοικητικών διαδικασιών, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Η λήψη αριθμού πρωτοκόλλου από το πληροφοριακό σύστημα αποτελεί το αδιαμφισβήτητο τεκμήριο και το ψηφιακό ίχνος της εκτελεσθείσας εργασίας. Το γεγονός ότι στο μέλλον ενδέχεται να προκύψει ανάγκη για διορθώσεις (monitoring, ενστάσεις) δεν καθιστά την αρχική πράξη ημιτελή. Οι ενέργειες αυτές αφορούν νέες, επιπρόσθετες υπηρεσίες οι οποίες μάλιστα επιφέρουν επιπλέον κοστολόγηση λόγω περισσότερων απαιτούμενων ωρών εργασίας.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις” διευκρινίζεται:

«Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης 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. 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.

11.1.2 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).

11.1.3 Είναι σαφές από το νόμο, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, ότι το τιμολόγιο

φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε.

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.

11.2.2 Για παράδειγμα, για μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 4 Νοεμβρίου 20Χ1 και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 20Χ1, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12 Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 20Χ1. Ομοίως, για παροχή υπηρεσίας στις 3 Δεκεμβρίου 20Χ1 και μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 23 Δεκεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Ιανουαρίου 20Χ2, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 5 Ιανουαρίου ή 15 Ιανουαρίου 20Χ2).

Η ίδια γενική αρχή ακολουθείται και για το συγκεντρωτικό τιμολόγιο (περίπτωση δ). Υπενθυμίζεται (βλέπε 11.1.2) ότι βάσει της αρχής του δεδουλευμένου το έσοδο της παροχής υπηρεσίας και της πώλησης/παράδοσης αγαθών του Δεκεμβρίου θα αναγνωριστεί υποχρεωτικά στην περίοδο 20Χ1 (Δεκέμβριος), έστω και εάν το τιμολόγιο εκδοθεί τον Ιανουάριο του 20Χ2 (αποσύνδεση τιμολόγησης από την αναγνώριση του εσόδου). **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 11.2.1 - Χρόνος έκδοσης τιμολογίου σε συνεχιζόμενη υπηρεσία

Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1η Σεπτεμβρίου 20Χ5 έως 30η Ιουνίου 20Χ6 με

αμοιβή 10.000 ευρώ. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 20Χ6. Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 20Χ5, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του 20Χ5. Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.χ. 2.000 ευρώ κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος – Οκτώβριος 20Χ5) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 20Χ5 με ποσό 2.000 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση, όταν ολοκληρωθεί η συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή το έργο, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατ' ανώτατο στο χρόνο της περίπτωσης (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 11, δηλαδή μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που ολοκληρώθηκε η παροχή της υπηρεσίας. Διευκρινίζεται ότι το ανωτέρω παράδειγμα είναι ενδεικτικό και δεν περιορίζεται στο είδος της υπηρεσίας. Δηλαδή το ίδιο ισχύει για κάθε οντότητα ανεξάρτητα από το είδος της υπηρεσίας που προσφέρει μια οντότητα (π.χ. υπηρεσίες λογιστικού-φοροτεχνικού γραφείου, δικηγορικές υπηρεσίες, ιατρικές υπηρεσίες, υπηρεσίες συντήρησης, κλπ.)....»

Επειδή, για να χαρακτηριστεί μια υπηρεσία νομίμως ως συνεχιζόμενη, ο Ν. 4308/2014 και η ΠΟΛ 1003/2014 θέτουν αυστηρά κριτήρια πρέπει να υπάρχει ρητή συμφωνία (συμβατικό απαιτητό), ότι η αμοιβή καθίσταται απαιτητή σε τακτά χρονικά διαστήματα (π.χ. μηνιαία) ή βάσει προόδου έργου. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η υπηρεσία αποτελεί συνεχιζόμενη παροχή δεν τεκμηριώνεται, καθόσον δεν προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία να προκύπτει συμφωνία με τους πελάτες της για παροχή διαρκών υπηρεσιών έναντι περιοδικής ή διαδοχικής αμοιβής, ούτε προκύπτει ότι η αμοιβή εξαρτάται από μεταγενέστερα γεγονότα.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα **εξέδωσε πολυπληθή φορολογικά στοιχεία σε χρόνο μεταγενέστερο της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας**, σε σειρά περιπτώσεων μάλιστα με σημαντική χρονική απόκλιση από τη χρήση στην οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο **3.748 περιπτώσεις** εκπρόθεσμης έκδοσης φορολογικών στοιχείων (από 1 έως 5 έτη αργότερα).

Η προσφεύγουσα επιχειρηματολογεί ότι δεν γνώριζε το ακριβές ύψος της αμοιβής της κατά την υποβολή της αίτησης, επειδή στοιχεία όπως ο αριθμός αγροτεμαχίων και τα οικολογικά σχήματα καθορίζονταν μεταγενέστερα από εγκυκλίους του ΟΠΕΚΕΠΕ. Ωστόσο τυχόν μεταγενέστερες εγκύκλιοι, διοικητικές οδηγίες ή έλεγχοι του ΟΠΕΚΕΠΕ δεν αποδεικνύεται ότι αποτελούσαν γεγονότα από τα οποία εξαρτιόταν συμβατικά η ολοκλήρωση της παρεχόμενης υπηρεσίας ή η γένεση του δικαιώματος αμοιβής της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στις ως άνω περιπτώσεις (3.748), τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο (από 1 έως 5 έτη αργότερα), πλην όμως, **από τα στοιχεία των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε3) δεν προκύπτει η αναγραφή ποσών στον οικείο κωδικό/πεδίο που αφορά διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων**, ώστε να τεκμηριώνεται η μεταφορά των σχετικών εσόδων μεταξύ χρήσεων.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων γεννήθηκε κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης της εκάστοτε υπηρεσίας υποβολής της αίτησης και ότι η μη έκδοσή τους συνιστά παράβαση, για την οποία ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 5104/2024.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι για συγκεκριμένες αιτήσεις δεν εισέπραττε αμοιβή, επικαλούμενη σχετικές προβλέψεις ή κατευθύνσεις του συμβατικού πλαισίου συνεργασίας με τον ΟΠΕΚΕΠΕ. Πλην όμως, οι ισχυρισμοί αυτοί δεν συνοδεύονται από επαρκή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει για ποιες συγκεκριμένες αιτήσεις παρασχέθηκαν υπηρεσίες χωρίς αντάλλαγμα, ούτε προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η λογιστική και φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών αυτών. Εξάλλου, τυχόν προβλέψεις ή συστάσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ δεν ασκούν επιρροή στον χρόνο και τον τρόπο εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, οι οποίες διέπονται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή, ως προς τα τιμολόγια που επικαλείται η προσφεύγουσα ότι εκδόθηκαν εντός της ίδιας χρήσης, διαπιστώθηκε ότι σε σημαντικό αριθμό αυτών **αναγράφεται γενική και αόριστη περιγραφή της συναλλαγής**, μη επιτρέπущα την ασφαλή ταυτοποίηση της παρεχόμενης υπηρεσίας και τη συσχέτισή της με συγκεκριμένες πράξεις. Συγκεκριμένα τα εν λόγω παραστατικά απορρίφθηκαν από τον έλεγχο διότι έφεραν τη γενική, ασαφή και περιγραφική «παροχή υπηρεσίας» ή «ενεργοποίηση δικαιωμάτων». Λόγω αυτής της αοριστίας, ήταν αντικειμενικά αδύνατη η ασφαλής ταυτοποίηση και αντιστοίχιση των εν λόγω παραστατικών με συγκεκριμένες Ενιαίες Αιτήσεις Ενίσχυσης που υποβλήθηκαν στο σύστημα.

Επειδή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4308/2014, τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνουν επαρκή περιγραφή της συναλλαγής, ώστε να καθίσταται δυνατή η εξακρίβωση του είδους και της έκτασης της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Επειδή ως προς τα 255 παραστατικά που προσκομίζει η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων αναφέρει : «...ο έλεγχος είχε απορρίψει τα εν λόγω 255 παραστατικά διότι έφεραν την εντελώς αόριστη περιγραφή «παροχή υπηρεσίας», γεγονός που καθιστούσε αδύνατη την τεκμηρίωση και συσχέτισή τους με τις υποβληθείσες Ενιαίες Αιτήσεις Ενίσχυσης του έτους 2020. Κατά την εξέταση των ισχυρισμών της προσφεύγουσας στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώθηκε το εξής: Σε σημαντικό δείγμα των εν λόγω 255 τιμολογίων που προσκομίστηκαν **εκ νέου**, με το υπόμνημα/προσφυγή, η περιγραφή της συναλλαγής έχει **εκ των υστέρων τροποποιηθεί ουσιαδώς** σε σχέση με την περιγραφή που αναγραφόταν επί των ίδιων ακριβώς τιμολογίων, όπως αυτά είχαν προσκομιστεί στην Υπηρεσία μας κατά την έναρξη του ελέγχου. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, σε μια προσπάθεια να ανατρέψει τη διαπίστωση του ελέγχου περί αόριστης και συνοπτικής περιγραφής, η οποία αποτέλεσε τη δικαιολογητική βάση απόρριψής τους, προέβη στην εκ των υστέρων αλλοίωση του λεκτικού της περιγραφής επί των σωμάτων των τιμολογίων.

Σκοπός της ανωτέρω αλλοίωσης ήταν να δημιουργηθεί τεχνηέντως η εντύπωση ότι τα εν λόγω παραστατικά περιείχαν εξ αρχής επαρκή ανάλυση της παρασχεθείσας υπηρεσίας, ώστε να γίνουν αποδεκτά ως νομίμως και εμπροθέσμως εκδοθέντα εντός της χρήσης 2020. Η πρακτική

αυτή της προσφεύγουσας, αφενός στερείται οποιασδήποτε νομιμότητας ...αφετέρου ακυρώνει πλήρως την αποδεικτική ισχύ των προσκομισθέντων, κατά το στάδιο του υπομνήματος και της παρούσας προσφυγής, παραστατικών. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης μη αποδοχής των εν λόγω τιμολογίων απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος και προσχηματικός (επισυνάπτονται κάποια εκ των παραποιημένων τιμολογίων)...

Επειδή επομένως, από τη σύγκριση των φορολογικών στοιχείων που είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου με τα μεταγενέστερα προσκομισθέντα στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, διαπιστώνονται διαφοροποιήσεις ως προς το περιεχόμενο της περιγραφής της συναλλαγής, γεγονός που τα καθιστά αναξιόπιστα. Οι εν λόγω αποκλίσεις ακυρώνουν πλήρως την αποδεικτική ισχύ των προσκομισθέντων και κατά συνέπεια, τα στοιχεία αυτά δεν δύνανται να ληφθούν υπόψη για την ανατροπή των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, η μη ολοκλήρωση ορισμένων διαδικασιών ή ειδικές περιστάσεις που αφορούσαν τους πελάτες της προσφεύγουσας (όπως θάνατος) δεν αναιρούν την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου για υπηρεσίες που έχουν ήδη παρασχεθεί μέχρι το στάδιο αυτό. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου που επικαλείται και προσκομίζει η προσφεύγουσα αφορούν τρίτες επιχειρήσεις και εδράζονται σε διαφορετικά πραγματικά περιστατικά και ελεγκτικά δεδομένα, ενώ δεν είναι γνωστά τα ειδικότερα δεδομένα, τα αποδεικτικά στοιχεία και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοσή τους. Συνεπώς δεν προκύπτει ταυτότητα ουσιαδών πραγματικών και νομικών συνθηκών με την υπό κρίση υπόθεση, δεν είναι δυνατή η εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων ή η εφαρμογή των διαπιστώσεων τους στην υπό κρίση περίπτωση, η οποία κρίθηκε αποκλειστικά βάσει των ιδιαίτερων πραγματικών και δεδομένων που προέκυψαν σύμφωνα με τον οικείο φάκελο της υπόθεσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 16/02/2026 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. 34191/20-03-2026 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ, και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ. /16-02-2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Συνολικό ποσό : 11.899,84 €.

β) της υπ' αριθμ. /16-02-2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Συνολικό ποσό : 11.467,74 €.

γ) της υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Συνολικό ποσό : 13.955,84 €.

δ) της υπ' αριθμ./**16-02-2026** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Συνολικό ποσό : 13.346,42 €.

ε) της υπ' αριθμ...../**16-02-2026** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2024** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Συνολικό ποσό : 11.175,83 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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 εξήντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.