



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18/08/2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3411

ΤΜΗΜΑ : Α6 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. 671739 ΕΞ 2026/29-07-2026 (Β' 4962) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09-04-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, με έδρα τη Οδός, κατά της υπ' αριθ./**09-03-2026** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2025**, άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης **31/01/2026** έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.
7. Το με αριθμ. Πρωτ...../**10-11-2025** Υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09-04-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**09-03-2026** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2025** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **1.762,02 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης εκατό σαράντα εννέα (**149**) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας **14.683,48 ευρώ** πλέον ΦΠΑ **3.524,03 ευρώ** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία με επωνυμία «.....» η οποία έχει κύριο αντικείμενο εργασιών: «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΓΕΩΤΕΧΝΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ» και έδρα την Σπάρτη λειτουργεί ως πιστοποιημένη δομή (Κ.Υ.Δ.) που βοηθά τους αγρότες στη συμπλήρωση και υποβολή των Ενιαίων Αιτήσεων Ενίσχυσης (ΕΑΕ), γνωστών και ως δηλώσεων ΟΣΔΕ. Στην προσφεύγουσα, ύστερα από την διαβίβαση στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας του αρχείου με θέμα «ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΕ ΚΥΔ» από την ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε., διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στις 07/11/2025 με βάση την υπ' αριθ./**04-11-2025** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Το σχετικό αρχείο που διαβιβάστηκε, περιείχε καταστάσεις με ΑΦΜ πελατών ανά επιχείρηση-Κ.Υ.Δ., στους οποίους είχαν παρασχεθεί σχετικές υπηρεσίες για την υποβολή δηλώσεων ΟΣΔΕ και για τις οποίες τα Κ.Υ.Δ. όφειλαν να εκδώσουν σχετικό φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ-Τ.Π.Υ.) με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Για την προσφεύγουσα εταιρεία, ο έλεγχος εστίασε στο φορολογικό έτος 2025 επειδή η έναρξή της πραγματοποιήθηκε την 01/04/2025.

Ύστερα από την διασταύρωση της έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την παροχή υπηρεσιών σε αγρότες-πελάτες της επιχείρησης, με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας που τους παρείχε ως προς την υποβολή δηλώσεων ΟΣΔΕ, διαπιστώθηκε η μη έκδοση **149 φορολογικών στοιχείων** σε αντίστοιχα ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας **14.683,48€** και ΦΠΑ **3.524,03€** (συνολικής αξίας **18.207,52€**).

Ως εκ τούτου, όπως ορίζεται στην παρ.6 του άρθρου 57 του Ν.5104/2024(ΚΦΔ), επιβλήθηκε πρόστιμό αξίας **1.762,02€**.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου ποσού **1.762,02€** μαζί με το σημείωμα διαπιστώσεων. Στην συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. Πρωτ./**10-11-2025** υπόμνημα, μέσω του οποίου αιτείται την ακύρωση ή τροποποίηση του προστίμου λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις ανωτέρω έγγραφες αντιρρήσεις της προσφεύγουσας δεν έκανε δεκτή την αίτηση ακύρωσης του προστίμου και οριστικοποίησε το πρόστιμο.

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

- Η διοίκηση ταύτισε αυθαίρετα την αρχική υποβολή της δήλωσης με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας, αγνοώντας τη διάκριση της συνεχιζόμενης παροχής.
- Κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης δεν είχε προσδιοριστεί το συνολικό τίμημα, καθώς αυτό εξαρτάται από τροποποιήσεις και εργασία που θα γίνουν επί της αρχικής δήλωσης.
- Κατά τον κρίσιμο χρόνο, δεν υπήρξε καμία είσπραξη χρηματικού αντιτίμου για τα αναφερόμενα παραστατικά καθώς η πληρωμή γίνεται μέσω Παγίων Πληρωμών.
- Η φορολογική αρχή παραβίασε την αρχή της ουσίας πάνω από τον τύπο καθώς προσκόλλησε στον τύπο της υποβολής της δήλωσης, αγνοώντας την ουσία της παρεχόμενης υπηρεσίας ΟΣΔΕ η οποία είναι συνεχιζόμενη και ολοκληρώνεται με την εκκαθάριση των δικαιωμάτων. Η έκδοση παραστατικού πριν την οριστικοποίηση του τιμήματος θα αποτελούσε ανακριβή απεικόνιση της οικονομικής πραγματικότητας.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
- Αν θεωρηθεί παράβαση θα μπορούσε να αφορά αποκλειστικά το πάγιο ποσό των 35,00€ ανά δήλωση το οποίο ήταν το μόνο γνωστό και απαιτητό στοιχείο κατά την υποβολή. Το πρόστιμο, επί αυτής της βάσης θα έπρεπε να υπολογιστεί ως 625,80€.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρου 13 του ν.5104/2024 (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 σύμφωνα με το **άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζεται ότι:

«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.[...]»

Επειδή με σύμφωνα με το **άρθρο 8 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)**, 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. [...]

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. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. [...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«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. [...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«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. [...]».

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 εσόδου 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 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 κατόπιν διασταύρωσης των φορολογικών στοιχείων για την παροχή υπηρεσιών σε πελάτες της επιχείρησης με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας που τους παρείχε ως προς την υποβολή δηλώσεων ΟΣΔΕ ,διαπιστώθηκε για το φορολογικό έτος 2025 εκ μέρους της προσφεύγουσας, η μη έκδοση 149 φορολογικών στοιχείων σε αντίστοιχα ΑΦΜ.

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. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, οι παρεχόμενες προς αυτούς υπηρεσίες δεν ολοκληρώνονταν κατά το χρόνο υποβολής της αρχικής αίτησης, όπως εσφαλμένα θεώρησε η φορολογική αρχή. Επιπροσθέτως, δεν γνώριζε το ακριβές ύψος της αμοιβής της, η οποία καθορίζεται από τα τελικά δεδομένα τα οποία θα συμπεριληφθούν στην δήλωση όπως για παράδειγμα ο αριθμός των αγροτεμαχίων .

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία λειτουργεί ως πιστοποιημένο Κέντρο Υποδοχής Δηλώσεων (ΚΥΔ), δηλαδή ως φορέας υποβοήθησης των αγροτών για τη συμπλήρωση και υποβολή της Ενιαίας Αίτησης Ενίσχυσης. Οι υπηρεσίες που παρέχει στην προκειμένη περίπτωση περιλαμβάνουν την καταχώριση αλφαριθμητικών στοιχείων, τον εντοπισμό των αγροτεμαχίων στο σύστημα αναπαράστασης, τη δήλωση καλλιέργειας και την ψηφιοποίηση των απαραίτητων δικαιολογητικών. Η ολοκλήρωση της υπηρεσίας σηματοδοτείται από την οριστικοποίηση της αίτησης στο πληροφοριακό σύστημα. 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 δεν καθιστά την αρχική πράξη ημιτελή. Οι ενέργειες αυτές αφορούν νέες,

επιπρόσθετες υπηρεσίες οι οποίες μάλιστα σύμφωνα με την συνήθη επιχειρηματική τακτική, επιφέρουν επιπλέον κοστολόγηση λόγω περισσότερων απαιτούμενων ωρών εργασίας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο και τα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, οι υπηρεσίες υποβολής Ενιαίων Αιτήσεων Ενίσχυσης για λογαριασμό αγροτών, παρήχθησαν και ολοκληρώθηκαν με την οριστική καταχώρηση της αίτησης στο πληροφοριακό σύστημα, χωρίς να αποδεικνύεται η ύπαρξη συμβατικής υποχρέωσης παροχής συνεχιζόμενης υπηρεσίας μέχρι την ολοκλήρωση της προθεσμίας για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων ή την ολοκλήρωση μεταγενέστερων διοικητικών διαδικασιών, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών δεν συνδέεται με τον χρόνο είσπραξης της σχετικής αμοιβής.

Επειδή, για να χαρακτηριστεί μια υπηρεσία νομίμως ως συνεχιζόμενη, σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014 και την ΠΟΛ 1003/2014, 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, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 καθώς η υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων γεννήθηκε κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης της εκάστοτε υπηρεσίας υποβολής της αίτησης και ότι η μη έκδοσή τους συνιστά παράβαση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης **31/01/2026** έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ./**09-04-2026** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση**:

α) της υπ' αριθμ...../09-03-2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2025** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

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

Συνολικό ποσό : 1.762,02 €.

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**

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Β' ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.