



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aade.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 201/28-01-2021

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4738Β/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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 30/08/2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/22-07-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2020.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **30/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/22-07-2020 προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για το φορολογικό έτος 2020, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 500,00 €**, για μη έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών σε εννέα περιπτώσεις για φυσιοθεραπείες (υπηρεσίες που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.), συνολικής αξίας 180,00 €. Η εν λόγω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 21/07/2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για τ...ν προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με
ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**,
ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της
Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Από τις εννέα περιπτώσεις πελατών για τις οποίες δεν εκδόθηκε απόδειξη παροχής
υπηρεσιών, μόνον οι δύο αφορούσαν σε μεμονωμένες συνεδρίες χωρίς επόμενη επίσκεψη. Οι
υπόλοιπες αφορούσαν σε συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών που δεν είχε ολοκληρωθεί –για τις
οποίες δεν είχε λάβει ούτε μέρος της αμοιβής– δεδομένου ότι στις πλείστες περιπτώσεις
φυσιοθεραπειών η αποκατάσταση απαιτεί συνεχείς συνεδρίες και επισκέψεις. Σε πέντε από τις
ανωτέρω περιπτώσεις μη έκδοσης απόδειξης, προσκομίζονται Υπεύθυνες Δηλώσεις (άρθρο 8 του
Ν.1599/1986) των πελατών που επιβεβαιώνουν τις συνεχιζόμενες φυσιοθεραπείες τους. Η δε
αναγραφή από τ...ν ίδι... της φράσης «*αποδέχομαι τις παραβάσεις*» στο σημείωμα διαπιστώσεων
ελέγχου – κλήση σε ακρόαση και στην πράξη του προσωρινού προσδιορισμού του προστίμου και
της φράσης «*για τους παραπάνω δεν έχω εκδώσει αποδείξεις*» στην χειρόγραφη κατάσταση μη
εκδοθέντων αποδείξεων, οφείλεται σε παρανόηση εκ μέρους τ... . Σύμφωνα με την
ΠΟΛ.1003/31-12-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου
Οικονομικών και το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ15Β 1078378 ΕΞ και ημερομηνία 14/05/2013
έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, η απόδειξη παροχής υπηρεσιών εκδίδεται με την
ολοκλήρωση της παροχής ή κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... **απορρίπτεται ως νόμω
και ουσία αβάσιμος**, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 13 (Βιβλία και στοιχεία) παρ. 1 του Ν.4174/2013
«Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013)**, όπως τροποποιήθηκαν
και ισχύουν, ορίζεται ότι

«**1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο
λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που
προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και
άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του
παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι
αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά στην αξιοπιστία και στην καταλληλότητά
τους.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 5 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού
συστήματος) παρ. 1 εδ. πρώτο, παρ. 5, παρ. 10 και παρ. 11 του Ν.4308/2014 «Ελληνικά
Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ251Α/24-11-2014)** ορίζεται
ότι

«**1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και
κατάλληλων λογιστικών αρχείων για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων
πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά
περίπτωση.**

**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 στον 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.**

**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 την διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.**

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 (Τιμολόγιο πώλησης) παρ. 1, παρ. 2, παρ. 5 εδ. πρώτο και δεύτερο και παρ. 7 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν τον 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.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

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.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 (Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών) παρ. 1, παρ. 2, παρ. 5 και παρ. 7 εδ. πρώτο και δεύτερο του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«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 στην διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό 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) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε)

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

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης) περ. β) και δ) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

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 το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ15Β 1078378 ΕΞ και ημερομηνία 14/05/2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Χρόνος έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από λογοθεραπευτές, φυσικοθεραπευτές ή από καθηγητές, όταν αυτοί παραδίδουν κατ' οίκον φροντιστηριακά μαθήματα.», ορίζεται ότι

«1.

2. Από τα προαναφερόμενα συνάγεται σαφώς ότι, για την παροχή υπηρεσιών λογοθεραπείας ή φυσικοθεραπείας ή παράδοσης κατ' οίκον φροντιστηριακών μαθημάτων από καθηγητές, η απόδειξη λιανικών συναλλαγών εκδίδεται στον χρόνο που με βάση την ειδικότερη συμφωνία ολοκληρώνεται η υπηρεσία (π.χ., ανά ώρα, ανά μήνα, ανά τρίμηνο, ανά έτος, εφάπαξ κ.λπ.) ή κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε και, πάντως, όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία (στο σύνολό της ή μέρος αυτής) (σχετικό έγγραφο Δ15Β 1129194 ΕΞ / 04-10-2010).

Ειδικότερα, επισημαίνεται 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) παρ. 1, παρ. 2 περ. β) εδ. πρώτο και δεύτερο και παρ. 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για την διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από την Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει την μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για την διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 (Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία) παρ. 1, 2 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από την Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 (Είσοδος σε εγκαταστάσεις) παρ. 1, παρ. 2, παρ. 3 και παρ. 6 εδ. πρώτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από την Φορολογική Διοίκηση, για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από την Φορολογική Διοίκηση, για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το

επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου.

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, στο κεφάλαιο II. ΟΔΗΓΙΕΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΜΕΡΙΚΩΝ ΕΠΙΤΟΠΙΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ του με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 06/07/2016 εγγράφου του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων», αναφέρεται ότι

«Οι έλεγχοι εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων διενεργούνται σε όλους τους κλάδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας με προτεραιότητα σε αυτούς που παρουσιάζουν υψηλή παραβατικότητα.

Έργο των συνεργείων μερικών επιτόπιων ελέγχων είναι η διενέργεια ελέγχων για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των οικείων διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), του Ν.2859/2000, όπως και του Ν.4172/2013, όπως ισχύουν.

Ειδικότερα:

1. Θα διενεργείται έλεγχος για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), κυρίως όσον αφορά στην διακίνηση των αγαθών, στην πώληση αυτών και στην παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, θα εξετάζεται αν εκδόθηκαν τα οριζόμενα από τον Ν.4308/2014 παραστατικά διακίνησης (Παραστατικό Διακίνησης, Δελτίο Αποστολής, Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων, Έγγραφο Διακίνησης Μη Τιμολογηθέντων Αποθεμάτων, Συγκεντρωτικό Δελτίο Διακίνησης κ.λπ.), τιμολόγια πώλησης και παραστατικά λιανικής πώλησης (Απόδειξη, Απόδειξη Λιανικής, Απόδειξη Λιανικής Πώλησης, Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών κ.λπ.), για την διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών – καταναλωτών.

3. Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου δύνανται να εισέρχονται σε επαγγελματική εγκατάσταση και στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται η μη έκδοση παραστατικού διακίνησης ή πώλησης ή τα παραστατικά που αφορούν στην συναλλαγή δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή πρόκειται για περιπτώσεις εκ των προτέρων στοχευμένων ελέγχων λόγω δραστηριότητας, ιστορικού επιχείρησης κ.λπ., θα εισέρχονται οπωσδήποτε στην επαγγελματική εγκατάσταση, θα αναφέρουν την ιδιότητά τους, θα επιδεικνύουν την εντολή ελέγχου και την αστυνομική τους ταυτότητα, θα επαληθεύουν την παράβαση (όταν διαπιστώνεται) και θα θεωρούν τα βιβλία (στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποχρεούται σε ενημέρωση βιβλίων και εφόσον αυτά επιδειχθούν) και τα στοιχεία της επιχείρησης (ημερομηνία ελέγχου, ονοματεπώνυμο υπαλλήλων, υπογραφές).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. ιε) και παρ. 2 περ. η) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 του Ν.4474/2017 (ΦΕΚ80Α/06-06-2017), ορίζεται ότι

«1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, στις περιπτώσεις ιε) και ιστ) της παραγράφου 1,».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα

“taxis” της Α.Α.Δ.Ε., ... προσφεύγ..... είναι επιτηδευματίας φυσιοθεραπε....., τηρεί βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δεν εντάσσεται σε καθεστώς Φ.Π.Α. (παροχή απαλλασσόμενων υπηρεσιών) και υπάγεται στην φορολογική και ελεγκτική αρμοδιότητα της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Επειδή, σύμφωνα με την από 21/07/2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, συνεργείο ελέγχου διενήργησε, κατά την 06/02/2020 ημέρα Πέμπτη και ώρα περίπου 15:00, στο πλαίσιο της με αριθμό/2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου την εν λόγω Δ.Ο.Υ. (χειρόγραφης εντολής/06-02-2020), μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013, στην επαγγελματική έδρα τ... προσφεύγο..... που στεγάζεται σε διαμέρισμα ορόφου οικοδομής κείμενης επί της οδού αριθμός στ... .. Κατά την διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε η ύπαρξη δύο επιτραπέζιων ημερολογίων (ανεπίσημων στοιχείων), σε ένα από τα οποία αναγράφονταν καθορισμένες επισκέψεις – συνεδρίες πελατών, σε προηγούμενες ημέρες, για παροχή υπηρεσιών φυσιοθεραπείας. Από τους ελεγκτές τέθηκαν ερωτήματα στ...ν προσφεύγο..... για κάθε αναγραφόμενο πελάτη στο ημερολόγιο, προκειμένου να αντιληφθούν τις περιπτώσεις που αφορούσαν σε επισκέψεις με παραπεμπτικά από ασφαλιστικούς φορείς και εκείνες που αφορούσαν σε μεμονωμένες επισκέψεις χωρίς παραπεμπτικό. ... προσφεύγ..... ανέγραψε ιδιοχείρως, σε κατάσταση, εννέα περιπτώσεις πελατών χωρίς παραπεμπτικό, σε έξι από τους οποίους είχαν παρασχεθεί υπηρεσίες κατά την 04/02/2020 ημέρα Τρίτη και στους υπόλοιπους τρεις κατά την 05/02/2020 ημέρα Τετάρτη, με το ποσό κάθε επίσκεψης που ήταν 20,00 € (απαλλασσόμενο από Φ.Π.Α.). Για τις εν λόγω περιπτώσεις, ... προσφεύγ..... δήλωσε ότι **η παροχή των υπηρεσιών είχε ολοκληρωθεί με την συγκεκριμένη επίσκεψη – συνεδρία**, στην δε κατάσταση που φέρει την σφραγίδα και την υπογραφή τ... **ανέγραψε ιδιοχείρως την φράση «για τους παραπάνω δεν έχω εκδώσει αποδείξεις»**. Ακολούθως, τ... επιδόθηκαν τα έγγραφα του με αριθμό/06-02-2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήσης σε Ακρόαση (άρθρα 28 και 62 του Ν.4174/2013 και άρθρο 6 του Ν.2690/1999) και του με αριθμό/06-02-2020 Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, τα οποία παρέλαβε νόμιμα **αναγράφοντας** επί αυτών **την φράση «αποδέχομαι τις παραβάσεις»**.

Επειδή, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμό/22-07-2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2020, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 500,00 €, για μη έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών σε εννέα περιπτώσεις, έκαστης αξίας 20,00 € και συνολικής αξίας 180,00 € (9 x 20,00 € = 180,00 €), για παροχή υπηρεσιών φυσιοθεραπείας (απαλλασσόμενων του Φ.Π.Α.), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε) του Ν.4174/2013 που επισύρει το εν λόγω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η) του ίδιου νόμου.

Επειδή, **οι διαπιστώσεις** του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην από 21/07/2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία αυτής, **κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές**.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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.», πλην, όμως, **οι ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... δεν δύνανται να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου**.

Ακόμη, όμως και στην περίπτωση που γινόταν αποδεκτός ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... ότι δύο μόνον από τις συνολικά εννέα περιπτώσεις πελατών –για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών– αφορούσαν σε μεμονωμένες συνεδρίες – επισκέψεις, συντρέχουν, εκ νέου, οι

προϋποθέσεις για την επιβολή του κρινόμενου προστίμου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι ορθώς επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., το ως άνω πρόστιμο, με την με αριθμό/22-07-2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2020.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 30/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενο πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. με βάση την παρούσα απόφαση:**

Φορολογικό έτος 2020

Η με αριθμό/22-07-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε) και παρ. 2 περ. η) του Ν.4174/2013, ήτοι

500,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στ...ν υπόχρε... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.