



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/10/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3266

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με αριθμ. πρωτ./09-06-2022 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, επί της οδού, Τ.Κ., κατά του με αριθμό/2022 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τον με αριθμό/2022 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και την από 28/09/2021 έκθεση μερικού επιτόπιου εφαρμογής των διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ./09-06-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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 τον με αριθ./2022 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§ 2 περ. ε΄ του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την παρ. 1 περ. ε΄ του ιδίου άρθρου και νόμου, λόγω μη κατά τη διάρκεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταστεί ανέφικτος.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει της με αρ./2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ και εδράζεται επί της σχετικής από 28/09/2021 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου των υπαλλήλων της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) και , που συντάχθηκε βάσει της με αρ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας. Η ως άνω Έκθεση Ελέγχου μαζί με την οριστική πράξη επιβολής προστίμου επιδόθηκε νομίμως την 5η Μαΐου 2022.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στις 23/12/2020, ημέρα Τετάρτη και ώρα 11.30, ο υπεύθυνος της ελεγχόμενης επιχείρησης αρνήθηκε να συνεργαστεί με κλιμάκιο ελεγκτών της ως άνω υπηρεσίας που πραγματοποιούσε μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο πλησίον της έδρας της ελεγχόμενης, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει πρόστιμο της παρ. 1^ε και 2^ε του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (μη συνεργασία σε έλεγχο).

Για την παράβαση αυτή, ο έλεγχος εξέδωσε οίκοθεν και απέστειλε ταχυδρομικώς στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθμό/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς Ακρόαση με το οποίο κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις της ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, ανταποκρίθηκε στην εν λόγω κλήση και απάντησε εγγράφως με το με αρ. πρωτ./2022 έγγραφο κατάθεσης απόψεων του διαχειριστή , ΑΦΜ, ο οποίος ισχυρίστηκε ότι δεν είχε λόγο να αρνηθεί τον έλεγχο. Ωστόσο η ελέγκτρια εισήλθε στην επιχείρηση ενώ απαγορευόταν λόγω των μέτρων προστασίας της δημόσιας υγείας από τον κίνδυνο διασποράς του κορωνοϊού COVID-19, χωρίς να επιδείξει, την εντολή ελέγχου ή οποιοδήποτε έγγραφο που θα υποδείκνυε την ιδιότητά της. Για το λόγο αυτό ο προσφεύγων δεν εξέδωσε την απόδειξη των 0,10€ που του είχε ζητήσει και της είπε να περάσει εκτός καταστήματος.

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίφθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, συντάχθηκε από την εν λόγω φορολογική αρχή η με ημερομηνία θεώρησης 28/09/2021 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξης από Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, η οποία επιδόθηκε την 10η/05/2022.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας διενέργειας του ελέγχου: οι υπάλληλοι της φορολογικής διοίκησης δεν επέδειξαν το δελτίο ταυτότητας και την εντολή ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω, η εντολή ελέγχου δεν περιείχε τα απαραίτητα στοιχεία που προβλέπονται από την παρ.1 περ. γ' του άρθρου 25 του ν.4174/2013, ήτοι τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Ουσία αβάσιμη και πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί μη συνεργασίας για τη διεξαγωγή του ελέγχου: Χωρίς τη γνωστοποίηση των στοιχείων ταυτότητας και της αρμοδιότητας των υπαλλήλων της φορολογικής αρχής, δεν υφίστατο υποχρέωση για την ελεγχόμενη επιχείρηση να επιδείξει οιοδήποτε στοιχείο. Επιπλέον ο ισχυρισμός ότι ζητήθηκε από το συνεργείο ελέγχου να φύγει είναι ψευδής αφού οι ελεγκτές δεν αιτήθηκαν τη συνδρομή της Ελληνικής Αστυνομίας για τη διενέργεια του ελέγχου. Περαιτέρω δε, στην προσβαλλόμενη πράξη δεν προσδιορίζεται σε τι συνίσταται η μη διευκόλυνση και η μη συνεργασία κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, επομένως η πράξη στερείται της απαιτούμενης αιτιολογίας.
- Ουσία αβάσιμη η επιβολή εις βάρος της προσφεύγουσας του προστίμου της παρ. 2 περ. ε του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για τη διαδικαστική παράβαση της παρ. 1 περ. ε του ιδίου ως άνω άρθρου: Η μη χορήγηση της απόδειξης λιανικής πώλησης αξίας 0,10€ στους υπαλλήλους της φορολογικής αρχής εμπίπτει στην περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 η οποία αφορά στη μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και δε συνιστά άρνηση συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, πολλώ δε μάλλον αφού οι ελεγκτές δεν επικαλέστηκαν θετικές ενέργειες ώστε να πληρούνται οι προϋποθέσεις άρνησης συνεργασίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4174/2013, 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 τη 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 τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) ...

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη 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, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση...

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

.....

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

7. Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή/και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των υπό γ' και δ' στοιχείων, την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επισήμου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

8. Ο αρμόδιος υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί, οποτεδήποτε, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, να ζητήσει τη συνδρομή των οργάνων της Ελληνικής Αστυνομίας για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και τα όργανα της Ελληνικής Αστυνομίας υποχρεούνται να παρέχουν αυτή τη συνδρομή, κατά το χρόνο και στον τόπο που ζητείται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 §1 περ. ε' και §2 περ. ε' του ν.4174/2013 με θέμα «Διαδικαστικές παραβάσεις», ορίζεται ότι:

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

[..]

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου [...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

[...]

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1...».

Επειδή, σύμφωνα με το Κεφ. ΙΙ άρθρο 2 παρ. δ' της ΠΟΛ.1252/20-11-2015, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62) διευκρινίζεται ότι:

«δ) Άρνηση συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (παρ. 1 περ. ε ')

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε ').

Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ'.

Επειδή, το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 περ. δ' και 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ήτοι ποσού 250,00€ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, αφορά σε παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 14 του ίδιου νόμου, στις οποίες ορίζεται ο χρόνος μέσα στον οποίο ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίζει αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου κατόπιν σχετικού εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι, η μη έκδοση ΑΛΠ αξίας 0,10€ κατά τη διάρκεια του ελέγχου δε συνιστά μη συνεργασία και παρεμπόδιση αυτού, αλλά υπάγεται στις διατάξεις περί μη ανταπόκρισης σε αίτημα για παροχή πληροφοριών, προβάλλεται αβάσιμα και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «1...Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 του ν.2717/1999: «1.Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1

αποδεικτική δύναμη. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 3 και 25 της Κ.Υ.Α. Αριθμ. Δ1α/ΓΠ.οικ. 80189 με θέμα: «Έκτακτα μέτρα προστασίας της δημόσιας υγείας από τον κίνδυνο περαιτέρω διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 στο σύνολο της Επικράτειας για το διάστημα από την Κυριακή 13 Δεκεμβρίου 2020 και ώρα 6:00 έως και την Πέμπτη 7 Ιανουαρίου 2021 και ώρα 6:00», ορίζεται ότι:

«3. Ιδιωτικές επιχειρήσεις

- Λειτουργία με το αναγκαίο προσωπικό για την παροχή της υπηρεσίας ή την εκπλήρωση του έργου σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις.
- Υποχρεωτική προστασία εργαζομένων που ανήκουν σε ομάδες αυξημένου κινδύνου με χορήγηση ειδικής άδειας απουσίας και παροχή τηλεργασίας, όπου είναι εφικτό.
- Υποχρεωτική τηλεργασία στο μέγιστο δυνατό ποσοστό, εφόσον συνάδει προς τη φύση των καθηκόντων, ανεξαρτήτως εάν αφορά ευάλωτη/αυξημένου κινδύνου ομάδα.
- Εξυπηρέτηση κοινού μόνο σε επείγουσες περιπτώσεις και κατόπιν ραντεβού.
- Τήρηση απόστασης ενάμισι (1,5) μέτρου.
- Διενέργεια συναντήσεων εργασίας τηρουμένης της απόστασης του ενάμισι (1,5) μέτρου και με τη συμμετοχή έως επτά (7) ατόμων.

[...]

25. Λιανεμπόριο

Αναστολή λειτουργίας των οικονομικών δραστηριοτήτων του λιανικού εμπορίου της παρ. 3, εξαιρουμένης της παρακάτω διαδικασίας: α) Εξ αποστάσεως προαγορά/προεπιλογή των αγαθών μέσω ηλεκτρονικής ή τηλεφωνικής παραγγελίας (click away). β) Καταχώρηση της παραγγελίας από την επιχείρηση και αποστολή στον πελάτη είτε ηλεκτρονικού αποδεικτικού εγγράφου της αγοράς (προπληρωμένη παραγγελία) είτε μηνύματος (SMS) που φέρει τα εξής στοιχεία: βα) επωνυμία, διεύθυνση και Αριθμό Φορολογικού Μητρώου της επιχείρησης, ββ) χρονικό διάστημα παραλαβής που δεν μπορεί να υπερβαίνει τις δύο (2) ώρες συνολικά. γ) Παραλαβή από ένα (1) άτομο και μόνο από ειδικά διαμορφωμένο εξωτερικό χώρο των καταστημάτων. Πληρωμή μόνο ηλεκτρονικά ή με POS κατά την παραλαβή. δ) Κατά την παραλαβή: δα) τήρηση ελάχιστης απόστασης δύο (2) μέτρων μεταξύ πελατών, δβ) μέγιστος αριθμός ατόμων στην αναμονή: εννέα (9) άτομα και δγ) μέγιστος χρόνος παραμονής στο σημείο παραλαβής: δέκα (10) λεπτά.

Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε κλειστού τύπου εμπορικά κέντρα και όσες λειτουργούν με συμφωνίες συνεργασίας όλων των καταστημάτων λιανικού εμπορίου τύπου «κατάστημα εντός καταστήματος» (shops-in a-shop), μπορούν να αναπτύξουν τη διαδικασία εξ αποστάσεως προαγοράς/προεπιλογής μέσω ηλεκτρονικής ή τηλεφωνικής παραγγελίας (click away) σε ανοιχτό εξωτερικό χώρο σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περ. α) έως δ).

- Ειδικώς τα περίπτερα δύνανται να λειτουργούν είκοσι τέσσερις (24) ώρες. Τα καταστήματα πώλησης καπνικών και ψιλικών προϊόντων δύνανται να λειτουργούν έως τις 21.00.
- Επιτρέπεται η λειτουργία των επιχειρήσεων λιανικής πώλησης με κύριο κωδικό αριθμό δραστηριότητας (ΚΑΔ) κατά την 4η Δεκεμβρίου 2020 αμιγώς εποχικών χριστουγεννιάτικων ειδών, ως εξής: α) Λιανικό εμπόριο φωτιστικών διατάξεων των τύπων που χρησιμοποιούνται στα χριστουγεννιάτικα δέντρα/ΚΑΔ 47.59.56.16, β) λιανικό εμπόριο απομιμήσεων χριστουγεννιάτικων δέντρων/ΚΑΔ 47.65.67.02, γ) λιανικό εμπόριο εορταστικών ειδών γενικά/ΚΑΔ 47.65.67.06, δ) λιανικό εμπόριο εορταστικών, αποκριάτικων και άλλων ψυχαγωγικών ειδών κ.λπ./ΚΑΔ 47.65.67.07.

- Απαγορεύεται στις επιχειρήσεις που διαθέτουν τους παραπάνω ΚΑΔ ως δευτερεύοντες να πωλούν τα εν λόγω προϊόντα.
- Επιτρέπεται το λιανικό εμπόριο βιβλίων από εξειδικευμένα καταστήματα με κύριο ΚΑΔ 47.61 υπό τις εξής προϋποθέσεις: α) Τέσσερα (4) άτομα έως 100 τ.μ. και ένα (1) άτομο για κάθε 15 τ.μ. επιπλέον. β) Έναρξη λειτουργίας τη Δευτέρα 14 Δεκεμβρίου 2020. γ) Προαιρετικό (διευρυμένο) ωράριο λειτουργίας από τις 7 π.μ. έως τις 9 μ.μ. δ) Δυνατότητα λειτουργίας τις Κυριακές 20 και 27 Δεκεμβρίου 2020.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στις 23/12/2020, ημέρα Τετάρτη και ώρα 11.30, ενώ οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ κατόπιν της υπ' αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, ενεργούσαν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και ευρισκόμενοι στην οδό στην διαπίστωσαν ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξυπηρετούσε πελάτες της εξωτερικά της επιχείρησης, με τη μέθοδο click away, πραγματοποιώντας εισπράξεις με μετρητά αντί του POS.

Στη συνέχεια πλησίασαν και ζήτησαν μία απόδειξη λιανικών συναλλαγών αξίας 0,10€ από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου Ο υπεύθυνος της επιχείρησης αρνήθηκε να εκδώσει την ανωτέρω Α.Λ.Π. και ζήτησε από τους ελεγκτές να αποχωρήσουν από το κατάστημα.

Οι ελεγκτές αποχώρησαν από το σημείο, έχοντας ωστόσο ζητήσει την απόδειξη μιας συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε εκείνη την ώρα με έναν πελάτη, προκειμένου να συλλέξουν τα απαραίτητα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης. Τις επόμενες ημέρες, από τα γραφεία της Υπηρεσίας τους, εξέδωσαν το υπ' αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου το οποίο απέστειλαν ταχυδρομικώς στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/ 6-7-2016 «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» αναφέρεται ότι: «II. ΟΔΗΓΙΕΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΜΕΡΙΚΩΝ ΕΠΙΤΟΠΙΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Οι έλεγχοι εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων διενεργούνται σε όλους τους κλάδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας με προτεραιότητα σε αυτούς που παρουσιάζουν υψηλή παραβατικότητα. Οι κλάδοι με την υψηλή παραβατικότητα δύνανται να εξευρίσκονται:

1. Από τα στοιχεία του αρχείου της υπηρεσίας και τα στοιχεία που τηρούνται στο ΟΠΣ-ELENXIS
2. Από έγγραφη πληροφόρηση (δελτία πληροφοριών, καταγγελίες φορολογουμένων κλπ.) και
3. Από επιλογή από εξωτερική πληροφόρηση ή άλλη αιτία, του Προϊσταμένου της υπηρεσίας.

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 τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), κυρίως όσον αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την πώληση αυτών και την παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, θα εξετάζεται αν εκδόθηκαν τα

οριζόμενα από το 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 τη διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών-καταναλωτών. Σχετική με τα ανωτέρω είναι η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ.1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΦΕΚ 252 Α') περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

2. Για το σκοπό αυτό κάθε συνεργείο μερικού επιτόπιου ελέγχου, όταν διαπιστώνει διακίνηση αγαθών στο δρόμο ή έξοδο πελατών από κάθε είδους επαγγελματική εγκατάσταση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, θα ζητά το προβλεπόμενο από το ν.4308/2014 παραστατικό διακίνησης ή πώλησης. Ευνόητο είναι ότι στις περιπτώσεις επιχειρήσεων εστίασης και αναψυχής (π.χ. ταβέρνες, εστιατόρια, ψησταριές, πιτσαρίες, καφενεία, μπαρ κ.λπ.), η είσοδος εντός του καταστήματος ή στους εξωτερικούς χώρους αυτού είναι απαραίτητη, προκειμένου να διαπιστωθεί η έκδοση παραστατικού λιανικής πώλησης για την επιτόπια κατανάλωση φαγητών, ποτών, κ.λπ.

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 τη 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). Στη συνέχεια θα ελέγχουν αν αποδόθηκαν οι επιρριπτόμενοι και παρακρατούμενοι φόροι (Φ.Π.Α, Φ.Μ.Υ, Αμοιβές τρίτων, κ.λπ.) και θα αναζητούνται η υποβληθείσα δήλωση και η σχετική ταυτότητα οφειλής.

4. Με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τα μέλη του συνεργείου ελέγχου και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο παράβαση, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου (συνημμένο έντυπο 1), μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο τεκμηριώνει την διαπίστωση της παράβασης. Το σημείωμα διαπιστώσεων (συνημμένο έντυπο 2) θα υπογράφεται από τα μέλη του συνεργείου που διενήργησαν τον έλεγχο και θα επιδίδεται άμεσα στον φορολογούμενο. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται αμελλητί έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις οικείες Αποφάσεις.

Σημειώνεται ότι παρότι δεν απαιτείται να κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαδικαστικές παραβάσεις, θα συντάσσεται και θα κοινοποιείται σε κάθε περίπτωση σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων, για λόγους χρηστής διοίκησης, ενημέρωσης δηλαδή του φορολογούμενου για την παράβαση που υπέπεσε.».

Επειδή, με τις με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1107997 ΕΞ 2017/13-07-2017 και ΔΕΛ Β 135494 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/13-06-2019 παρέχονται επικαιροποιημένες οδηγίες διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων. Στις παραπάνω οδηγίες ομοίως αναφέρεται ότι σε περιπτώσεις όπως η παρούσα, η πιθανή παράβαση διαπιστώνεται προσεγγίζοντας τους εξερχόμενους πελάτες, επαληθεύεται δε με την είσοδο εντός του καταστήματος.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ συνάγεται ότι το συνεργείο ελέγχου είχε οπτική επαφή και μπορούσε να παρακολουθήσει τη διενέργεια συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης λόγω λειτουργίας αυτής με τη μέθοδο click away. Επιπλέον, οι ελεγκτές είχαν τη δυνατότητα να πλησιάσουν του διερχόμενους πελάτες και να τους ζητήσουν να αναφέρουν τα είδη που αγόρασαν, το τίμημα που κατέβαλαν επιδεικνύοντας αυτά, καθώς και το προβλεπόμενο από τον ν.4308/2014 παραστατικό πώλησης. Ήτοι, ήταν δυνατή η διαπίστωση της έκδοσης φορολογικού στοιχείου και σε περίπτωση παραβατικής συμπεριφοράς, η θυροκόλληση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και του Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου στο κατάστημα, αν ο προσφεύγων είχε αρνηθεί παραλάβει τα εν λόγω έγγραφα.

Επειδή, η παρεμπόδιση του προληπτικού ελέγχου με θετικές ενέργειες αφορά τις περιπτώσεις όπου από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει χρήση βίας, απειλών ή και εξύβριση με σκοπό την ματαίωση του φορολογικού ελέγχου. Στις περιπτώσεις αυτές ο έλεγχος αιτείται τη συνδρομή της αστυνομίας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φορολογούμενος δεν παρεμπόδισε με θετικές ενέργειες τον έλεγχο και ήταν δυνατή η διαπίστωση τυχόν παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, την ημέρα του ελέγχου ήταν σε ισχύ έκτακτα μέτρα προστασίας της δημόσιας υγείας κατά της διασποράς του κορωνοϊού COVID-19, τα οποία όριζαν μεταξύ άλλων την κοινωνική αποστασιοποίηση.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται βάσιμοι, ιδίως δεδομένων των ιδιαίτερων συνθηκών και μέτρων προστασίας που ίσχυαν στις 23/12/2020, ήτοι την ημέρα διενέργειας του ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/09-06-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση του υπ' αριθμ. /2022 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

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

Φορολογικό Έτος 2020

Πρόστιμο άρθρου 54 §1 περ. ε' και §2 περ. ε' ν.4174/2013: 0,00 €

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.