



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/12/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2406

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 1069/4-3-2014 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 από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων της φορολογικής διοίκησης:

- α) της με αριθμό2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για το φορολογικό έτος 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης,
- β) της με αρ.2022 πράξη αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του άρθρου 13^Α του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς
- γ) του με αρ.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήσης σε ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης
- δ) της υπ' αρ./2022 απόφασης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης
- ε) του με αρ./20.04.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήσης σε ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης
- στ) της υπ' αρ./2022 απόφασης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης
5. Τις ανωτέρω πράξης της φορολογικής διοίκησης, για τις οποίες ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας (φαρμακείου) πρόστιμο συνολικού ύψους 2.000,00€, στο φορολογικό έτος 2022, λόγω:

- α) ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου σε εννέα (9) περιπτώσεις πελατών, συνολικής ανακρίβειας ύψους 32,00€ και
- β) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 5,00€, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (διαγνωστικούς ελέγχους νόσησης από τον κορωνοϊό COVID 19 - rapid test), κατά παράβαση (καθ' υποτροπή) των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 παρ. 1ιε του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2η & 3 του Ν. 4174/2013. Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 01/06/2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ.23.07.2022 πράξη αναστολής λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης άρθρου 13^α παρ. 1 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, αποφασίστηκε η αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης της προσφεύγουσας, επί της οδού στην Θεσσαλονίκη για 96 ώρες.

Με το υπ' αρ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και τον υπ' αριθ./2022 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου φορολογικού έτους 2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, γνωστοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, που διενεργήθηκε σε βάρος της, δυνάμει της υπ' αρ. 1235/2022 εντολής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, δίνοντάς της τη δυνατότητα εντός προθεσμίας είκοσι ημερών να εκθέσει τις απόψεις της επ' αυτών.

Με το υπ' αρ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και τον υπ' αριθ./2022 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου φορολογικού έτους 2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, γνωστοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα τα τροποποιημένα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, κατόπιν αξιοποίησης του υπ' αρ./27.04.2022 υπομνήματός της ως απάντησης στο υπ' αρ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής είναι άκυρη, αφού σύμφωνα με την υπ' αρ. 98491/ΦΕΚ 4181/Β/9-9-2021 υπουργική απόφαση παράβαση υφίσταται μόνο στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας διενέργειας rapid test σε τιμή ανώτερη της προβλεπόμενης από τον νόμο (10 ευρώ). Σύμφωνα με τον ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) δεν υπάρχει διάταξη που να προβλέπει την έκδοση απόδειξης μεγαλύτερης αξίας από την πραγματική.
2. Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας.

Αναφορικά με την υπ' αρ./23.07.2022 πράξη αναστολής λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης άρθρου 13α παρ. 1 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του Ν.4174/2013: «Ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία

Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου....»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1064/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 «Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας» 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη. Άρθρο 2 «Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής» 1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13^α του Ν. 2523/97:«1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος. Εάν, εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων διαπιστωθεί εκ νέου, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες. Σε κάθε επόμενη διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο των παραβάσεων του προηγούμενου εδαφίου εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τη διαπίστωσή τους σε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για δέκα (10) ημέρες.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13§9 του Ν. 2523/97: «Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.....».

Επειδή, σύμφωνα τις προαναφερθείσες διατάξεις η υπ' αρ. 365/23.07.2022 πράξη αναστολής λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης άρθρου 13α παρ. 1 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, δεν δύναται να προσβληθεί ,στο πλαίσιο του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 με ενδικοφανή προσφυγή, αλλά μόνο με προσφυγή, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ενώπιον του Προέδρου Πρωτοδικών του διοικητικού Πρωτοδικείου του τόπου κατοικίας του προσφεύγοντος ή της έδρας της επιχείρησής του. Συνεπώς, ως προς την εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται απαραδέκτως.

Αναφορικά με α) το υπ' αρ.2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήση σε ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, β) την υπ' αρ./2022 απόφαση προσωρινού προσδιορισμού προστίμου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, γ) το με αρ./20.04.2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήση σε ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης δ) την υπ' αρ./2022 απόφαση προσωρινού προσδιορισμού προστίμου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 31.12.2013: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου 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 αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « 8. . Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, και κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, στο άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα

πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,.....».

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιείται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

Επειδή, τα με αριθ./2022 &/2022 σημειώματα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου και οι συνημμένοι σε αυτά υπ' αρ./2022 και/2022 αντίστοιχα προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκαν βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά έχουν ενημερωτικό χαρακτήρα ή συνιστούν προπαρασκευαστικές πράξεις, κατά συνέπεια δεν εντάσσονται στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 και δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.

Αναφορικά με την υπ' αρ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*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».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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.... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) ορίζεται ότι:

«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 μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.....4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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 1§2γ του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): « 2.Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη».

Επειδή στο 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 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§§1 & 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.....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. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)....β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.....».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 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:.... 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 (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1.... 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο

πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018: «.....Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017). Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων. Ως πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ ενδεικτικά νοούνται οι πράξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), δηλαδή πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι στο εσωτερικό της χώρας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες, φροντιστήρια, κλπ), οι πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (μικρές επιχειρήσεις), καθώς και οι πράξεις που διενεργούν κατηγορίες επαγγελματιών που εντάσσονται στα ειδικά καθεστώτα καταβολής του φόρου όπως του άρθρου 40 (Κατ' αποκοπή καταβολής φόρου αλιείς, ιππήλατα οχήματα) του άρθρου 43 (Πρακτορείων ταξιδιών), του άρθρου 45 (Μεταχειρισμένων αγαθών). Επιπλέον, πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ νοούνται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και οι περιπτώσεις που απαριθμούνται στις απαλλαγές των άρθρων 24, 25 και 26 του Κώδικα ΦΠΑ, στις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, στις απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Τέλος διευκρινίζεται ότι στις υπόψη πράξεις περιλαμβάνονται και αυτές, για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (τιμολόγια αγοράς, τίτλοι κτήσης, κλπ).....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στις2022 συνεργείο ελέγχου του τμήματος Β3 της Β' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρίας (φαρμακείο) επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Την ώρα του ελέγχου εξερχόταν από το φαρμακείο μια πελάτισσα, στην οποία είχε μόλις διενεργηθεί rapid test. Σε σχετική ερώτηση των ελεγκτών, δήλωσε πως για την υπηρεσία αυτή είχε πληρώσει 5,00€, καθώς και ότι δεν της είχε δοθεί η αντίστοιχη απόδειξη. Από τον έλεγχο που ακολούθησε στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του εν χρήσει Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού, διαπιστώθηκε ότι για την εν λόγω υπηρεσία είχε εκδοθεί ανακριβής απόδειξη αξίας 2.00€.

Στην συνέχεια, ζητήθηκε από τους ελεγκτές να δοθεί εκτύπωση με τις καταχωρήσεις των αποτελεσμάτων των διαγνωστικών τεστ (rapid test) στο ηλεκτρονικό σύστημα της Η.ΔΙ.ΚΑ. για την ημέρα εκείνη, από την οποία προέκυψε ότι είχαν διενεργηθεί συνολικά δεκαέξι (16) διαγνωστικά τεστ. Λαμβάνοντας υπόψη, τόσο την απάντηση της πελάτισσας σχετικά με το κόστος της συγκεκριμένης υπηρεσίας, όσο και την τιμή για την διενέργεια διαγνωστικών rapid-test, που ήταν ανηρτημένη σε εμφανές σημείο στην βιτρίνα του καταστήματος (5 ευρώ), ο έλεγχος κατέληξε στην διαπίστωση ότι προσφεύγουσα, έως και την ώρα του ελέγχου, θα έπρεπε να είχε εκδώσει αποδείξεις (με συντελεστή φπα 0%) συνολικής αξίας 80,00€ (16*5,00), αντί του ποσού των 43,00€, για το οποίο είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία βάσει του δελτίου προσωρινών συνόλων ημέρας (X).

Ακολούθησε η έκδοση και επίδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, βάσει των οποίων η προσφεύγουσα είχε παραλείψει να εκδώσει επτά (7) φορολογικά στοιχεία εσόδου και είχε εκδώσει ένα ανακριβές στοιχείο εσόδου αξίας 2,00€ σε ισάριθμους πελάτες που έλαβαν υπηρεσίες διεξαγωγής διαγνωστικών τεστ.

Στις 27.04.2022 η προσφεύγουσα εταιρία κατέθεσε στην ανωτέρω υπηρεσία το με αριθμ. πρωτ./27-04-2022 υπόμνημά της, διατυπώνοντας τις αντιρρήσεις της και προσκομίζοντας αναλυτική εκτύπωση των αποδείξεων της ημέρας. Από την εν λόγω εκτύπωση, προέκυψε ότι με συντελεστή φπα 0% είχαν εκδοθεί δεκατέσσερις (14) αποδείξεις, πέντε (5) από τις οποίες είχαν αξία 5,00€ και οι υπόλοιπες εννέα (9) αξία 2,00€. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος μετέβαλε την αρχική του κρίση ως προς το είδος των παραβάσεων, καταλήγοντας στη διαπίστωση ότι την ημέρα του διενεργηθέντος επιτόπιου ελέγχου εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα ανακριβώς εννέα (9) φορολογικά στοιχεία εσόδων με συνολική αξία ανακρίβειας 32,00€, ενώ δεν εκδόθηκε ένα φορολογικό στοιχείο αξίας 5,00€.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής είναι άκυρη, αφενός διότι, σύμφωνα με την υπ' αρ. 98491/ΦΕΚ 4181/Β/9-9-2021 υπουργική απόφαση, παράβαση υφίσταται μόνο στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας διενέργειας rapid test σε τιμή ανώτερη της προβλεπόμενης από τον νόμο (10 ευρώ) και αφετέρου διότι στερείται νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας. Ειδικότερα, διατείνεται ότι από την ταμειακή μηχανή αποδεικνύεται ότι αποδείξεις είχαν εκδοθεί για 13 από τα 15 ολοκληρωμένα rapid tests. Η διαφορά των δύο αφορά α) τους και (γονείς Κινέζων μεταναστών που πρόσφατα ήρθαν στην Ελλάδα) στους οποίους

διενεργήθηκαν τα διαγνωστικά τεστ χωρίς την λήψη αμοιβής (προσκομίζεται σχετική υπεύθυνη δήλωση της κόρης τους) και β) τον κ., προς τον οποίο εκδόθηκε απόδειξη με συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, καθώς είχε προμηθευτεί και άλλα είδη. Αναφορικά με την παράβαση έκδοσης ανακριβούς απόδειξης προς την πελάτισσα που εξερχόταν του φαρμακείου την ώρα του ελέγχου η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το κόστος διενέργειας του διαγνωστικού τεστ ήταν στα 2 ευρώ, ενώ τα 3 ευρώ που είχε πληρώσει επιπλέον αφορούσαν παλαιότερη οφειλή (προσκομίζεται σχετική υπεύθυνη δήλωση της πελάτισσας κας).

Επειδή, οι διατάξεις της υπ'αρ.98491/2021 υπουργικής απόφασης (ΦΕΚ 4181/Β/9-9-2021) του Υπουργού Ανάπτυξης και Επενδύσεων, τις οποίες επικαλείται η προσφεύγουσα, είναι αγορανομικές και σχετίζονται με τον καθορισμό ανώτατων ορίων τιμών πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, λόγω της κατάστασης εκτάκτου ανάγκης που προκάλεσε η πανδημία του κορωνοϊού COVID-19. Ουδεμία επίδραση δύναται να ασκήσουν στις φορολογικές διατάξεις (Ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π., Ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων η προσφεύγουσα ήταν υποχρεωμένη να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και να εκδίδει φορολογικά στοιχεία εσόδου για κάθε παροχή υπηρεσίας που παρείχε, εν προκειμένω για την διενέργεια των διαγνωστικών τεστ.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι η τιμή διενέργειας των rapid test, σύμφωνα με την σχετική ανάρτηση στην βιτρίνα του καταστήματος ανερχόταν στα 5,00€, γεγονός που επιβεβαιώθηκε και από την πελάτισσα, που την ώρα του ελέγχου εξερχόταν του φαρμακείου. Ενδεχόμενη δε προνομιακή τιμή σε συγκεκριμένους πελάτες θα έπρεπε να αποτελεί εξαίρεση και όχι τον κανόνα, όπως εμφανίζεται στην προκειμένη περίπτωση, (9 από τις 14 περιπτώσεις πελατών φέρεται να έτυχαν προνομιακής τιμής και οι 2 ήταν δωρεάν, ενώ στην κανονική τιμή των πέντε ευρώ τιμολογήθηκαν μόλις 5 πελάτες).

Επειδή, ουδέν ουσιαστικό στοιχείο προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία προς απόδειξη των ισχυρισμών της και αποδόμησης του πορίσματος του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 01/06/2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης νομίμου αιτιολογίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό/ πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου (Κ.Φ.Δ.) του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Καταλογιζόμενο ποσό
Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε εννέα (9) περιπτώσεις πελατών, συνολικής ανακρίβειας 32,00€ και μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 5,00€, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (διαγνωστικούς ελέγχους νόσησης από τον κορωνοϊό COVID 19 - rapid test), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 παρ. 1ε του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2η & 3 του Ν. 4174/2013.	2.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.