



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 7.12.2022

Αριθμός απόφασης: 3874

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., με έδρα επί της οδού, κατά της με αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1ε' του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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 την αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 1.000,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2η' του ΚΦΔ, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου αξίας για ιατρική πράξη αξίας 10,00 €, η οποία δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1ε' του ΚΦΔ.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης ελέγχου του άρθρου 54 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, σύμφωνα με την οποία στιςδιενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία. Όπως ενημέρωσε τον έλεγχο ο νόμιμος εκπρόσωποςαπό την προσφεύγουσα εταιρεία διενεργούνται, μεταξύ άλλων, διαγνωστικά τεστ για COVID-19 είτε στις εγκαταστάσεις της είτε σε ξενοδοχειακές μονάδες της περιοχής (σε αλλοδαπούς τουρίστες) όπου μεταβαίνει για το σκοπό αυτό συνεργάτης της επιχείρησης και εκδίδει προς τούτο χειρόγραφες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από στελέχη σε 4 σειρές, Α, Β, Γ, Δ.

Ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα τα στελέχη των παραπάνω φορολογικών στοιχείων που χρησιμοποιούσε εκείνη τη στιγμή και παραδόθηκαν το στελέχη Το στέλεχος της σειράς Γ δεν παραδόθηκε, διότι όπως ισχυρίστηκε ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης το είχε μαζί του ο συνεργάτης του, ο οποίος παρείχε εκείνη τη στιγμή υπηρεσίες εκτός των εγκαταστάσεων της προσφεύγουσας. Αντί αυτού παρέδωσε στους ελεγκτές τα ροζ αντίγραφα των φορολογικών που είχαν εκδοθεί έως και 13/10/2021 και είχαν παραδοθεί στο Λογιστήριο.

Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει αν εκδίδονται τα φορολογικά στοιχεία για τις πράξεις που διενεργούνται, ζήτησε από την προσφεύγουσα τα ιατρικά αρχεία των διαγνωστικών τεστ για τον COVID-19 που είχαν διενεργηθεί από 11/10/2021 έως και 13/10/2021 και αφού διευκρινίστηκε ότι δεν τηρούνται τέτοια αρχεία, ο έλεγχος ζήτησε να δοθούν τα στοιχεία των τεστ που δηλώθηκαν στην ηλεκτρονική πλατφόρμα covid@idika.gr για τις εν λόγω ημέρες.

Παραδόθηκαν εννέα (9) σελίδες εκτύπωσης οθόνης (print screen) με τα στοιχεία των τεστ που διενεργήθηκαν και δηλώθηκαν από 11/10/2021 έως και 13/10/2021, τα οποία ο έλεγχος αντιπαραέβαλε με τις αποδείξεις που εκδόθηκαν και διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει μία (1) Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο για τη διενέργεια διαγνωστικού τεστ στο φυσικό πρόσωπο, το οποίο είχε δηλωθεί στην ηλεκτρονική πλατφόρμα με ημερομηνία, barcode ελέγχουκαι αρ. ταυτοποιητικού

Μετά την παραπάνω διαπίστωση, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με αρ.και του Προσωρινού Προσδιορισμού προστίμου με αρ., τα οποία επέδωσε νομότυπα στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση απάντησε στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου με το αρ.έγγραφο της, προσκομίζοντας στέλεχος χειρόγραφων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ΣΕΙΡΑ Γ' με α/α, από το οποίο είχε εκδοθεί με ημερομηνία η Α.Π.Υ. Νο στοναξίας 10,00 ευρώ. Στην απάντηση της η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι η απόδειξη είχε εκδοθεί κατά το χρόνο του ελέγχου και ότι είχε μπερδευτεί με αποδείξεις άλλου είδους υπηρεσιών και για το λόγο αυτό δεν παραδόθηκε στον έλεγχο όταν της

ζητήθηκε. Βρέθηκε δε και παρουσιάστηκε στον έλεγχο μετά τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων και του Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου.

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καθώς το επίμαχο αντίγραφο του φορολογικού στοιχείου δεν βρέθηκε κατά την τακτοποίηση των αποδείξεων μετά το τέλος του ελέγχου, αλλά προσκομίστηκε από εργαζόμενη της επιχείρησης, αφού η ίδια είχε επικοινωνήσει τηλεφωνικά με άγνωστο πρόσωπο και είχε αποχωρήσει από το χώρο του ελέγχου για περισσότερη από μισή ώρα. Η προσφεύγουσα είχε το χρόνο να εντοπίσει στο αρχείο της την απόδειξη που έλλειπε κατά τη διάρκεια των δύο ωρών που διενεργούνταν ο επιτόπιος έλεγχος, αν αυτή πράγματι είχε εκδοθεί. Όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, η τηλεφωνική επικοινωνία της αρμόδιας υπαλλήλου και η επί μεγάλου χρονικού διαστήματος αποχώρησή της από το σημείο του ελέγχου, έγιναν προφανώς για να εκδοθεί εκείνη τη στιγμή η απόδειξη μετά τη διαπίστωση του ελέγχου, προκειμένου να αποφευχθούν οι συνέπειες της μη έκδοσης. Επισημαίνεται στην εν λόγω έκθεση ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν έχουν δηλωθεί στην ηλεκτρονική πλατφόρμα covid@idika.gr τα στοιχεία των προσώπων που αναφέρονται στις αποδείξεις που εκδόθηκαν μετά την υπό κρίση Α.Π.Υ. Νο με την ίδια ημερομηνία (.....), συνεπώς δεν ήταν δυνατό να διαπιστωθεί ο πραγματικός χρόνος έκδοσης των αποδείξεων αυτών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, ισχυριζόμενη ότι η υπό κρίση Α.Π.Υ. Νο για το τεστ της είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις με ημερομηνία 13.10.2021 και η εν λόγω απόδειξη εμφανίζεται στο στέλεχος του μπλοκ αποδείξεων κατά χρονολογική και αριθμητική σειρά γεγονός που αποδεικνύει ότι εκδόθηκε κατά το χρόνο παροχής της εν λόγω υπηρεσίας και όχι μεταγενέστερα. Το στέλεχος το κατείχε ο συνεργάτης της επιχείρησης που εκείνη την ώρα έλειπε παρέχοντας υπηρεσίες διαγνωστικών τεστ εκτός των εγκαταστάσεων της προσφεύγουσας ώστε να κόβει τις σχετικές αποδείξεις κατά το χρόνο παροχής των υπηρεσιών. Αρχικά, κατά τη διενέργεια του ελέγχου δεν είχε γίνει αντιληπτό το ροζ απόκομμα της συγκεκριμένης απόδειξης και για αυτό οι ελεγκτές άρχισαν να γράφουν το ΥΣΕ για τη συγκεκριμένη παράβαση μη έκδοσης. Ωστόσο, πριν την ολοκλήρωση του ΥΣΕ ανευρέθηκε το ροζ απόκομμα το οποίο οι ελεγκτές φωτογράφισαν επιτόπου, αλλά επειδή όπως του εξήγησαν οι ελεγκτές δεν ήταν πλέον δυνατή η διαγραφή της παράβασης, θα έπρεπε να το προσκομίσει στον έλεγχο με την υποβολή των εξηγήσεων επί του ΥΣΕ. Η προσφεύγουσα αν και το προσκόμισε στον έλεγχο, εκδόθηκε η υπό κρίση πράξη επιβολής προστίμου. Το ροζ απόκομμα της εν λόγω απόδειξης ανευρέθη και επιδείχθηκε στον έλεγχο κατά τη διάρκεια του ελέγχου και συνεπώς δεν είναι δυνατό να εκδόθηκε η εν λόγω απόδειξη μεταγενέστερα.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 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.

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.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

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 (αυτοτιμολόγηση) 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.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

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

Επειδή, στο άρθρο 11 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «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.

2... 3... 4...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6... 7...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης

εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

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

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ: «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 (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε και ιστ της παραγράφου 1,.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ΚΦΔ 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 τη 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. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επίσης στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ 135494/13-06-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με θέμα: «Επικαιροποίηση οδηγιών διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» στο κεφάλαιο II παρ 2.3 και 2.4 αναφέρεται: «2.3 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 (συνημμένο έντυπο 2) με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στον 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 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 διατάξεις.

2.4 Σημειώνεται ότι, παρότι δεν απαιτείται (να κοινοποιείται Σημείωμα Διαπιστώσεων και Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου) και στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαδικαστικές παραβάσεις, θα συντάσσεται και θα κοινοποιείται σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων, για ενημέρωση του φορολογούμενου για την παράβαση στην οποία υπέπεσε.

Η όλη διαδικασία ελέγχου θα πρέπει να ολοκληρώνεται στον ελάχιστο δυνατό χρόνο.

2.6 Στις περιπτώσεις μη επίδειξης των δηλώσεων ΦΠΑ και λοιπών παρακρατούμενων φόρων καθώς και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες είναι αντικειμενικά αδύνατη η επίδειξη των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (έλεγχος σε νυχτερινές ώρες, απουσία λογιστή κλπ), θα υποδεικνύεται εγγράφως στον φορολογούμενο με κοινοποίηση της προβλεπόμενης στο άρθρο 14 του ΚΦΔ Πρόκλησης (ως συνημμένο έντυπο 4), να προσκομίσει ή να αποστείλει τις σχετικές δηλώσεις, αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, συγκριμένης φορολογικής περιόδου, στην αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση της ως άνω πρόσκλησης. Για τα ανωτέρω θα ενημερώνεται εγγράφως και η αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. (εφόσον είναι διαφορετική) προκειμένου σε περίπτωση μη υποβολής των προαναφερόμενων δηλώσεων να προγραμματίσει και διενεργήσει τους σχετικούς ελέγχους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013: «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 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999): «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου του άρθρου 54 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε μια ΑΠΥ για διαγνωστικό τεστ COVID που διενήργησε στην στις το οποίο είχε δηλωθεί στην ηλεκτρονική πλατφόρμα covid@idika.gr. Η διαπίστωση της εν λόγω παράβασης αιτιολογήθηκε από τον έλεγχο από το γεγονός ότι κατά τη διενέργεια του ελέγχου στιςδεν επιδείχθηκε αποδεικτικό στοιχείο έκδοσης αυτής και ειδικότερα δεν επιδείχθηκε κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου το (ροζ) αντίγραφο από το σχετικό μπλοκ αποδείξεων ΣΕΙΡΑ Γ' με α/α

Επειδή, μετά την έκδοση και επίδοση του αρ.ΥΣΕ η προσφεύγουσα, σε ανταπόκριση του εν λόγω ΥΣΕ-κλήση σε ακρόαση, υπέβαλε το με αρ.υπόμνημά της, προσκομίζοντας το στέλεχος χειρόγραφων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ΣΕΙΡΑ Γ' με α/α, από το οποίο προέκυπτε ότι είχε εκδοθεί η Α.Π.Υ. Νο στονμε ημερομηνία αξίας 10,00 ευρώ, ήτοι ότι είχε εκδοθεί απόδειξη για την υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, το στέλεχος του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου της υπό κρίση συναλλαγής τελικά προσκομίστηκε στον έλεγχο με το ως άνω υπόμνημα. Σημειωτέον, δε, ότι ενώ κατά τη διενέργεια του επιτόπιου ελέγχου η προσφεύγουσα ενημέρωσε το συνεργείο ότι το μπλοκ αποδείξεων από το οποίο είχε εκδοθεί η εν λόγω απόδειξη δεν ήταν στον χώρο των εγκαταστάσεων της επιχείρησης αλλά με τον συνεργάτη της επιχείρησης που διενεργούσε διαγνωστικά τεστ COVID εκτός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης προκειμένου να εκδίδει τις σχετικές αποδείξεις, δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ότι ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ για την προσκόμιση του εν λόγω μπλοκ αποδείξεων/στοιχείου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα με τις εν λόγω διατάξεις και τις ως άνω οδηγίες διενέργειας επιτόπιων ελέγχων.

Επειδή, παρά την προσκόμιση του στελέχους της σχετικής απόδειξης καθώς και όλου του σχετικού μπλοκ αποδείξεων, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό το εν λόγω στέλεχος με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αλλά μετά το πέρας αυτού. Συγκεκριμένα στη σελ. 5 της απόέκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης αναφέρονται τα κάτωθι:

«Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης οντότητας, καθώς το επίμαχο αντίγραφο του φορολογικού στοιχείου δεν βρέθηκε κατά την τακτοποίηση των αποδείξεων μετά το τέλος του ελέγχου, αλλά προσκομίστηκε από εργαζόμενη της επιχείρησης, αφού η ίδια είχε επικοινωνήσει τηλεφωνικά με άγνωστο πρόσωπο και είχε αποχωρήσει αν και αρμόδια, από το χώρο του ελέγχου για περισσότερη από μισή ώρα.

Δεδομένου ότι ο έλεγχος είχε διάρκεια δύο ώρες (έναρξη ελέγχου στις 12:30, σύνταξη και επίδοση Σημειώματος Διαπιστώσεων στις 14:30), η ελεγχόμενη είχε το χρόνο να εντοπίσει στο αρχείο της την απόδειξη που έλλειπε, αν αυτή πράγματι είχε εκδοθεί.

Η τηλεφωνική επικοινωνία της αρμόδιας υπαλλήλου και η επί μεγάλου χρονικού διαστήματος αποχώρησή της από το σημείο του ελέγχου, έγιναν προφανώς για να εκδοθεί εκείνη τη στιγμή η απόδειξη μετά τη διαπίστωση του ελέγχου, προκειμένου να αποφευχθούν οι συνέπειες της μη έκδοσης.

Άλλωστε ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν έχουν δηλωθεί στην ηλεκτρονική πλατφόρμα covid@idika.gr τα στοιχεία των προσώπων που αναφέρονται στις αποδείξεις που εκδόθηκαν μετά την Α.Π.Υ. Νο με την ίδια ημερομηνία (.....), συνεπώς δεν είναι δυνατό να διαπιστωθεί ο πραγματικός χρόνος έκδοσης των αποδείξεων αυτών.»

Ωστόσο η θεμελίωση των σχετικών με τα βιβλία και στοιχεία παραβάσεων από τη φορολογική αρχή, η οποία φέρει και το βάρος απόδειξης, δεν μπορεί να στηρίζεται σε συλλογισμούς και υποθετικές σκέψεις του ελεγκτή, αλλά μόνον σε συγκεκριμένες διαπιστώσεις που προέκυψαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου (σχετ. ΣτΕ, 1023/1999, πρβλ. επίσης 2931/2006).

Επειδή, αν και το εν λόγω μπλοκ αποδείξεων δεν ήταν στη διάθεση του ελέγχου κατά τη διενέργεια του επιτόπιου ελέγχου, δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ότι το συνεργείο ελέγχου προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση ότι η υπό κρίση απόδειξη δεν θα εκδιόταν μεταγενέστερα του επιτόπιου ελέγχου.

Επειδή, τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής κρίνονται αόριστα ως προς τη στοιχειοθέτηση της πραγματικής βάσης της παράβασης, εάν σε αυτή δεν ιστορείται ο τρόπος με τον οποίο τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ουσιαστικό έλεγχο και κατέληξαν στο κρίσιμο συμπέρασμα (σχετ. ΔΠρΑθ 9964/2003, ΔΦΝ 2004. 766). Περαιτέρω

δε, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, είναι απαραίτητο στην οικεία έκθεση ελέγχου να προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), ενώ δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου δεν παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που να θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως προστίμου που επιβλήθηκε λόγω μη έκδοσης μιας ΑΠΥ για διαγνωστικό τεστ COVID που διενεργήθηκε στην, και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2021**

Αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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