



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 10/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1001

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 Α.Α.Δ.Ε. (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' 1440/27-04-2017),
- 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία **13-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, με έδρα στη, επί της οδού, κατά της με αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη φορολογική περίοδο : 01/01/2022-31/12/2022 και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **13-06-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ποσού **250,00€** για τη φορολογική περίοδο : 01/01/2022-31/12/2022. Το πρόστιμο αφορά την μη έκδοση είκοσι έξι (26) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, για παροχή υπηρεσιών επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων, συνολικής καθαρής αξίας 1.159,00€, πλέον ΦΠΑ 278,16€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,5,12,13 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ήτοι: **250,00€** (278,16X 50%= 139,08€, ποσό προστίμου ΦΠΑ μικρότερο από 250,00€, εφαρμογή του ελάχιστου ποσού για απλογραφικά βιβλία , ήτοι :250,00€).

Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της με αρ.χειρόγραφης εντολής ελέγχου), διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Εγκατάστασης, Επισκευής και Συντήρησης Ανελκυστήρων». Στις 02-02-2023, ημέρα της εβδομάδος Πέμπτη και ώρα 15:00μμ., ο έλεγχος διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα - Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ.

Στο πλαίσιο του συγκεκριμένου ελέγχου, ελεγκτές-υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., προέβησαν παρουσία των νόμιμων εκπροσώπων της ελεγχόμενης εταιρίας,, σε αντιπαραβολικό επιτόπιο έλεγχο Α.Λ.Σ (Παροχής υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής ανελκυστήρων), που είχαν εκδοθεί κατά το αμέσως προηγούμενο χρονικό διάστημα και συγκεκριμένα, των αποδείξεων που

είχαν εκδοθεί μέχρι και την 31/12/2022 και αφορούσαν ολοκληρωμένες υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης Ανελκυστήρων προς τους πελάτες - οικοδομών της προσφεύγουσας εταιρίας.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, οι ελεγκτές - υπάλληλοι, ζήτησαν από τους ανωτέρω δύο εκπροσώπους της προσφεύγουσας, να τους επιδείξουν κατάλογο των πελατών -οικοδομών, για τις οποίες η εταιρία είχε αναλάβει την μηνιαία υπηρεσία επισκευής και συντήρησης των ανελκυστήρων τους. Ανταποκρινόμενοι οι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας στο αίτημα του ελέγχου, έθεσαν σε λειτουργία τον Ηλεκτρονικό Υπολογιστή που βρισκόταν σε γραφείο της επιχείρησης και επέδειξαν στον παρόντα έλεγχο κατάλογο πελατών (Οικοδομών) στον οποίο καταχωρούσαν τις διευθύνσεις των οικοδομών, τις μηνιαίες περιόδους και τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά των συμφωνηθέντων αμοιβών για τις παρεχόμενες υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης των ανελκυστήρων. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε, με τη συνεργασία των εκπροσώπων της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία (Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών) σε είκοσι έξι (26) περιπτώσεις πελατών της (οικοδομών), στους οποίους παρείχε ολοκληρωμένες υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων, συνολικής καθαρής αξίας χιλίων εκατό πενήντα εννέα (1.159,00 €) ευρώ, ή άλλα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, κατά παράβαση των άρθρων 1, 5 12 και 13 του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις-πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.

Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας,, παρέδωσε στους ελεγκτές- υπαλλήλους, χειρόγραφο κατάσταση που συνέταξε και υπέγραψε ο ίδιος, την ημέρα του διενεργηθέντος ελέγχου, η οποία αναφέρει αναλυτικά τις αποδείξεις που δεν εξέδωσε.

Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, για την παραπάνω αναφερόμενη παράβαση, εκδόθηκε και επιδόθηκε στον εκπρόσωπο της επιχείρησης,το με αρ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε ακρόαση, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα να υποβάλει εγγράφως εντός είκοσι (20) ημερών, τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, καθώς επίσης και η με αριθμ. πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου ύψους 250,00 €(άρθρο 58Α του ΚΦΔ). Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω Κλήση προς Ακρόαση υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο Υπόμνημα της, εκθέτοντας τις απόψεις της, σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο και στο οποίο επισύναψε αφενός τις Α.Π.Υ που δεν είχαν εκδοθεί μέχρι και την ώρα του επιτόπιου ελέγχου (2/2/2023) και εκδόθηκαν εκ των υστέρων (με ημερομηνίες 3/2/2023. 6/2/2023 κ.λ.π) και αφετέρου συμφωνητικά που αφορούν την εξυπηρέτηση ανελκυστήρων οικοδομών κατατεθειμένα στη Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση Θεσσαλονίκης.

Το προαναφερθέν υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα, ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο και απορρίφθηκε αιτιολογημένα. Ως εκ τούτου, συντάχθηκε η από 18-05-2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα - Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ. και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επικαλούμενη ότι :

1. Παράβαση κατ' ουσίαν διατάξεως νόμου.

α) ακυρότητα του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και της προσωρινής καταλογιστικής πράξης λόγω ανυπαρξίας εντολής ελέγχου για την έκδοση τους,

β) ακυρότητα του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και της προσωρινής καταλογιστικής πράξης καθ' υπέρβαση του ελεγχόμενου φορολογικού χρόνου,

γ) ακυρότητα του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας και

δ) ακυρότητα του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου λόγω μη υπογραφής του από τους ελεγκτές υπαλλήλους.

2. Λόγοι ουσίας

Η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη γιατί πρόκειται για συνεχιζόμενες παροχές, όπου ο χρόνος έκδοσης κάθε Α.Π.Υ. είναι ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος της υπηρεσίας που παρασχέθηκε.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράβασης κατ' ουσίαν διατάξεως νόμου:

Α. Σε ό, τι αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για ακυρότητα του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και της προσωρινής καταλογιστικής πράξης, λόγω ανυπαρξίας εντολής ελέγχου για την έκδοση τους.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 25** του Κ.Φ.Δ.: «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» έχει 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. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται... [...]»

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 παρ. 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ' και δ' 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/ 6.7.2016** έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με θέμα: «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» διευκρινίζονται τα εξής: «...Οι Προϊστάμενοι των υπηρεσιών πρέπει να μεριμνούν για τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων σε ημερήσια βάση, συμπεριλαμβανομένων του Σαββάτου και της Κυριακής, εκδίδοντας γενική χειρόγραφη εντολή ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της **ΔΙ.ΕΠΙ.ΔΙ./Τμήμα Γ/ Ιούλιος 2022** της **ΑΑΔΕ** (Οδηγίες Διασύνδεσης Στοιχείων Εντολών Συνεργείων Ελέγχου σε Υποθέσεις) ορίζεται ότι : «...*Εκδίδεται Εντολή Ελέγχου από το σύστημα ΟΠΣ/ELENXIS με αναφορά στην χειρόγραφη εντολή ελέγχου μόνο για την έκδοση οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου και την καταχώρηση της οικείας έκθεσης ελέγχου στο παραπάνω σύστημα ΟΠΣ/ELENXIS...*»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα μέλη του συνεργείου ελέγχου της ΔΟΥ, έφεραν μαζί τους κατά τον διενεργηθέντα μερικό επιτόπιο έλεγχο την με αριθμό χειρόγραφη εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ, όπως προβλέπεται στις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ.. στην οποία περιλαμβάνονταν η περιοχή αρμοδιότητας της ΔΟΥ όπου θα ελάμβανε χώρα ο έλεγχος, στην οποία υπάγεται και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Εν συνεχεία, και μετά το πέρας του μερικού επιτόπιου ελέγχου, και αφού διαπιστώθηκε παράβαση, εκδόθηκε η με αριθμό ηλεκτρονική εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ , από το σύστημα ΟΠΣ/ELENXIS, με αναφορά στην ανωτέρω χειρόγραφη εντολή, προκειμένου να εκδοθεί η οριστική καταλογιστική πράξη και να καταχωρηθεί η οικεία έκθεση ελέγχου στη σχετική εφαρμογή ΟΠΣ/ELENXIS.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς εκδόθηκαν οι πράξεις του Ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθ. γενικής χειρόγραφης εντολής ελέγχου και της μεταγενέστερης ηλεκτρονικής εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος .

Β. Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των πράξεων του Ελέγχου, ως εκδοθέντων καθ' υπέρβαση του ελεγχόμενου φορολογικού χρόνου, 1/1-31/12/2023, που δόθηκε με την εντολή ελέγχου με αριθμό, δεδομένου ότι οι καταλογισθείσες παραβάσεις έχουν χρόνο διενέργειας το φορολογικό έτος 2022.

Επειδή, ο παρών επιτόπιος έλεγχος διενεργήθηκε με βάση την γενική χειρόγραφη εντολή ελέγχου και στην συνέχεια εκδόθηκε η με Εντολή Ελέγχου από το σύστημα ΟΠΣ/ELENXIS ".

Επειδή, στην χειρόγραφη γενική εντολή ελέγχου με αριθμότου προϊσταμένου της ΔΟΥ, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε ο μερικός επιτόπιος έλεγχος στην προσφεύγουσα, αναφέρει με σαφήνεια τη φορολογική περίοδο που αφορούσε ο παρών έλεγχος και δη στο σώμα αυτής αναγράφεται : «ελεγχόμενες χρήσεις: 2022».

Κατά συνέπεια, η φορολογική ελεγκτική αρχή, άσκησε την αρμοδιότητα της στην αναφερόμενη φορολογική περίοδο και οι σχετικές διοικητικές πράξεις, δεδομένου ότι στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου, είναι καθ' όλα νόμιμες, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας αυτών, λόγω υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Γ. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ακυρότητας του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου λόγω έλλειψης νομίμου αιτιολογίας.

Επειδή, στο **άρθρο 64** του ΚΦΔ 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, με τις διατάξεις του **άρθ. 17 παρ. 1 και 2** του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*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, σύμφωνα με το **άρθρο 28** παρ. 1,2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες 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 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση*

ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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».

Επειδή, εν προκειμένω, στο με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - κλήση σε ακρόαση, και δη στο σώμα αυτού υπάρχει πλήρης, σαφής και συνοπτική περιγραφή της παράβασης στην οποία υπέπεσε η προσφεύγουσα, ενώ αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτέλεσαν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Δ. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, επί του οποίου εδράζεται η προσβαλλόμενη είναι άκυρο λόγω μη υπογραφής του από τους ελεγκτές υπαλλήλους.

Επειδή, σύμφωνα με την από 18-05-2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της ΔΟΥ :«...Στο συνταχθέν από το συνεργείο ελέγχου ΣΔΕ δεν υπήρχαν προεκτυπωμένα τα ονόματα των ελεγκτών, αλλά αυτά ανεγράφησαν τη στιγμή της σύνταξης του εγγράφου από τους ελέγχοντες υπαλλήλους και επομένως υπέχουν θέση ιδιόχειρης υπογραφής από αυτούς. Επιπλέον υπάρχει η ιδιόχειρη υπογραφή του ενός μέλους του συνεργείου ελέγχου στη θέση του επιδίδοντος το έγγραφο υπαλλήλου. Τέλος σε όλη τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου (στην οποία παρίσταντο από την αρχή οι εταίροι και ο Διαχειριστής της ελεγχόμενης) δεν αμφισβητήθηκε ποτέ η εγκυρότητα της σύνταξης των εγγράφων από τους ελέγχοντες υπαλλήλους, ούτε διατυπώθηκε καμία επιφύλαξη (γραφπτή στα έντυπα ελέγχου ή προφορική) από τον υπογράφο για την παραλαβή των εγγράφων Διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται, ούτε και αποδεικνύει συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από την ίδια τυπική πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., και γι' αυτό ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το σημείωμα διαπιστώσεων δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη και ως εκ τούτου απαραδέκτως προσβάλλεται και τίθενται διάφορα ζητήματα νομιμότητας και ουσίας αυτού.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη γιατί πρόκειται για συνεχιζόμενες παροχές, όπου ο χρόνος έκδοσης κάθε Α.Π.Υ. είναι

ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος της υπηρεσίας που παρασχέθηκε :

Επειδή, στο **άρθρο 23** του Κ.Φ.Δ. «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» , ορίζεται: «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. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή».

Επειδή, στο **άρθρο 58Α** του Κ.Φ.Δ. ορίζεται : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά **ανά φορολογικό έλεγχο**, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 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 ότι 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) 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12** του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» 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 στη διάθεση του πελάτη.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13** του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» ορίζεται ότι: «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, στο **άρθρο 24** του Κ.Φ.Δ. «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία», 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.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..... 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους.»

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του **άρθρου 171** του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο 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 παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ίδιος ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας κατά την ημέρα και ώρα του διενεργηθέντος ελέγχου, παρέδωσε στα μέλη του συνεργείου Ελέγχου την από 02-02-2023 χειρόγραφη έντυπη κατάσταση που φέρει την υπογραφή του, όπου καταγράφονται και οι είκοσι έξι (26) περιπτώσεις για τις οποίες ο Έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών. Περαιτέρω, από το ίδιο ιδιόχειρο σημείωμα του εκπροσώπου της προσφεύγουσας προκύπτει και ο χρόνος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών, όλων εντός του έτους 2022, καθώς και η αξία αυτών.

Επειδή, από τις προσκομιζόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) που εξέδωσε μεταγενέστερα του ελέγχου η προσφεύγουσα, για τις επίδικες περιπτώσεις, στο σώμα των οποίων αναγράφονται ως αιτιολογία της παρεχόμενης υπηρεσίας, προκύπτει ότι οι μήνες στους οποίους ολοκληρώθηκε έκαστη υπηρεσία – έργο είναι όλες εντός του έτους 2022.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω, από 18-05-2023 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε ότι ο χρόνος της παροχής υπηρεσίας (συντήρηση, επισκευή ανελκυστήρων) που προσέφερε η προσφεύγουσα στις οικοδομές, ολοκληρωνόταν με την αναχώρηση του συνεργείου συντήρησης της προσφεύγουσας από την κάθε Οικοδομή, κάθε μήνα και επομένως αυτός ήταν και ο χρόνος που έπρεπε να εκδοθεί η αντίστοιχη Α.Λ.Σ (Παροχής Υπηρεσιών).

Επειδή, από την κοινή πείρα, κάθε μήνα στον πίνακα κοινοχρήστων που αναρτάται σε κάθε οικοδομή περιλαμβάνεται και η δαπάνη για τη μηνιαία συντήρηση του ανελκυστήρα, συνεπώς πρόκειται για ολοκληρωμένη υπηρεσία με αξίωση για ποσό συγκεκριμένο και απαιτητό, για την οποία θα έπρεπε να έχει εκδοθεί το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο.

Περαιτέρω, από κανένα εκ των επικαλούμενων και προσκομιζόμενων από την προσφεύγουσα εγγράφων δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της ότι οι εν λόγω υπηρεσίες της ήταν συνεχιζόμενες, ούτε και η ύπαρξη συμφωνιών περί ετήσιας ή εξαμήνης περιόδου για το απαιτητό των παρασχεθέντων υπηρεσιών.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **13-06-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**

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

Αρ. πράξης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022	250,00	250,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.