



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Καλλιθέα, 3.10.2016

Αριθμός απόφασης: 3331

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 20131604565

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. Β1 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 5.5.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, με έδρα την τον Κερκύρας, κατά της υπ' αριθμ./2016 Απόφασης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) - άρθρου 54 ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας φορολογικού έτους 01/01/2015- 31/12/2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) - άρθρου 54 ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ φορολογικού έτους 01/01/2015- 31/12/2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 9.12.2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 5.5.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, 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 υπ' αριθμ. /23.2.2016 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 7.500,00 €, για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. ε' και θ' της παραγρ. 1 και της περίπτ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 12§1 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) .

Οι παραβάσεις αφορούν :

Α) Σε μη έκδοση, από τον προσφεύγοντα σε είκοσι (20) περιπτώσεις, Α.Λ.Π. (Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης) από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ., η άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας και συγκεκριμένα μη έκδοση είκοσι (20) Α.Λ.Π. αξίας 10 € εκάστη σε ισάριθμους πελάτες για παροχή υπηρεσιών ευεξίας από την επιχείρηση του προσφεύγοντος..

Β) Σε μη επίδειξη των απλογραφικών βιβλίων της επιχείρησης στον έλεγχο .

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ κατόπιν της από 9.12.2015 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/1023(Κ.Φ.Δ.) των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ., α) και β)
.....

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Διότι ο έλεγχος διενεργήθηκε χωρίς προηγούμενη ενημέρωσή του κατά παράβαση του άρθρου 23 ν. 4174/2013.
2. Η έκθεση ελέγχου βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη Απόφαση επιβολής προστίμου είναι αόριστη και στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για τη νομική βάση , τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου (άρθρο 64 ν. 4174/ 2013)
3. Στο κεφάλαιο της έκθεσης πραγματικά περιστατικά- διαπιστώσεις ελέγχου δεν αναφέρεται η λειτουργική έκταση και η δυναμικότητα εξυπηρέτησης συγκεκριμένου αριθμού πελατών, το εάν επρόκειτο για πελάτες του ξενοδοχείου, στις εγκαταστάσεις του οποίου φιλοξενείται η επιχείρηση και οι οποίοι έχουν διαφορετική αντιμετώπιση από πελάτες μη φιλοξενούμενους στο ξενοδοχείο.
4. Στο χώρο της επιχείρησής του, η οποία λειτουργεί εντός του ξενοδοχείου «» βρίσκονται εγκατεστημένα δέκα ενυδρεία με ψάρια που είναι κατάλληλα για τη μέθοδο αφαίρεσης νεκρών κυττάρων, με δυνατότητα εξυπηρέτησης ενός ατόμου ανά ενυδρείο. Συνεπώς ακόμα και σε συνθήκες πληρότητας του χώρου θα μπορούσαν να εξυπηρετηθούν δέκα (10) άτομα, η δε συνεργασία με τον κάθε πελάτη απαιτεί περί τα 30 λεπτά της ώρας. Με βάση τα παραπάνω δεν αποδεικνύονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου για δήθεν συνεδρία σε είκοσι άτομα.
5. Αυθαίρετα και αναπαιολόγητα προσδιόρισε ο έλεγχος το έσοδο ανά πελάτη στα 10 ευρώ.

6. Η φορολογική αρχή όφειλε να αποδείξει: α) τον ακριβή αριθμό πελατών β) το αν πρόκειται για ελευθέρους πελάτες ή πελάτες του ξενοδοχείου με διαφορετικό καθεστώς τιμολόγησης των παρεχομένων υπηρεσιών, γ) τον τιμοκατάλογο θεραπειών δ) την διάρκεια παραμονής του ελέγχου στο χώρο, ώστε να δύναται ο ίδιος να ανταποδείξει την αδυναμία παρακολούθησης είκοσι (20) πελατών.
7. Κατά την ημέρα του ελέγχου δημιουργήθηκε λειτουργικό πρόβλημα στην ταμειακή μηχανή της επιχείρησης και εξέδωσε, αντί των μηχανογραφημένων, σειρά χειρόγραφων αποδείξεων, τις οποίες προσκομίζει με την υπό κρίση προσφυγή.
8. Ως προς την μη επίδειξη των βιβλίων της επιχείρησης, ισχυρίζεται ότι επέδειξε στους ελεγκτές το με αριθμό καταχώρισης TAXISNET/28.7.2014 έντυπο υποβολής γνωστοποιήσεων επιτηδευματιών, από το οποίο προκύπτει, ότι είχε γνωστοποιήσει στη φορολογική αρχή ότι τα βιβλία του βρίσκονται στην έδρα της λογίστριας του στη, όπου ενημερώνονται και ότι ο έλεγχος δεν δέχθηκε το έγγραφο, αλλά ούτε και μνημόνευσε την προσκομιδή του ως όφειλε.
9. Μη νόμιμα του επιβλήθηκε το πρόστιμο των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013 («δεν συνεργασθεί στη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου»), ενώ έπρεπε να του επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 1 περ. δ' του ίδιου άρθρου και νόμου άρθρου («δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων»).

Επειδή, οι διατάξεις του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ορίζουν ότι :

Άρθρο 8

Τιμολόγιο πώλησης

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.

.....

Άρθρο 12

Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:
 - α) Την ημερομηνία έκδοσης.
 - β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.
 - γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

- δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

.....

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. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

.....

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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.

10. Οι οντότητες δύναται 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.

.....

13. Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του μέσου της παραγράφου 8, λόγω τεχνικού προβλήματος. Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου λόγω τεχνικού προβλήματος, η οντότητα λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της παραγράφου 9 δύναται να ρυθμίζονται θέματα εφαρμογής αυτής της παραγράφου, καθώς και να επιβάλλονται υποχρεώσεις ενημέρωσης της Διεύθυνσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Άρθρο 13

Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

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.

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.

.....

Επειδή, στις παραγράφους 10 κα 14 του άρθρου 5 του ιδίου νόμου ορίζεται ότι:

«10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και

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 την ΠΟΛ 1003/31-12-2014:

«5.14.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι, για τις ανάγκες αυτού του νόμου, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και παραστατικά) πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα εντός ευλόγου χρονικού περιθωρίου. Σημειώνεται ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της πρόσβασης στα λογιστικά αρχεία (σχετικές και οι διατάξεις των άρθρων 14 και 24 του Ν. 4174/2013).

12.8.1 Με την παράγραφο 8 εισάγεται γενική υποχρέωση για χρήση Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) που προέβλεπε ο Ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων λιανικής (αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια). Συγκεκριμένα, οι αποδείξεις λιανικής (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή, εφόσον εκδίδονται μηχανογραφικά, με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.

13.1.2 Για την περίπτωση πώλησης αγαθών (περίπτωση α), το παραστατικό εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής.

13.1.3 Διευκρινίζεται ότι στις λιανικές πωλήσεις αγαθών η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης. Το στοιχείο αυτό πρέπει να εκδίδεται και πάλι κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών

13.1.4 Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο.

Επειδή, το άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζει 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, στην από 9.12.2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/1023(Κ.Φ.Δ.) των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ., α) και β) στο κεφάλαιο «Πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις ελέγχου αναφέρεται ότι:

« Την 13.9.2015 ημέρα Κυριακή και ώρα 22:00 μ.μ. εκτελώντας την πιο πάνω εντολή ελέγχου μεταβήκαμε στον Κέρκυρας εντός του ξενοδοχείου Αφού ο έλεγχος δήλωσε την ιδιότητά του επιδεικνύοντας την υπ' αριθμ...../2015 εντολή ελέγχου διαπίστωσε ότι ό του δεν εξέδωσε ως όφειλε σε είκοσι (20) πελάτες όπου τους παρείχε υπηρεσίες τις αντίστοιχες Α.Λ.Σ. αξίας 10,00 ευρώ έκαστος, συνολικής αξίας 200,00 ευρώ,

Επίσης ο έλεγχος ζήτησε και δεν του επεδείχθησαν τα απλογραφικά στοιχεία της επιχείρησης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος συνέταξε τον από 13.9.2015 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου καθώς επίσης και το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.....τα οποία επέδωσε στον κ.

....., προκειμένου μέσα στην οριζόμενη προθεσμία των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του.

Επειδή στην ως άνω έκθεση ελέγχου δεν περιγράφονται οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και συναλλαγής με τους ευρισκόμενους στο χώρο της πελάτες κατά την ώρα του ελέγχου, όπως αναφέρονται στις σελίδες 3,4 της ενδικοφανούς προσφυγής. Αναφέρεται ότι πρόκειται για παροχή υπηρεσίας χωρίς να προσδιορίζεται τι ακριβώς υπηρεσίες παρείχε η επιχείρηση του προσφεύγοντος και με ποιον τρόπο.

Στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται βάσει ποιων ελεγκτικών επαληθεύσεων οι ελεγκτές κατέληξαν στο συμπέρασμα της διαπίστωσης ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ως όφειλε σε είκοσι (20) πελάτες όπου τους παρείχε υπηρεσίες τις αντίστοιχες Α.Λ.Σ. αξίας 10,00 ευρώ έκαστος. Δεν αναφέρεται εάν κατά τον χρόνο του ελέγχου παρέχονταν υπηρεσίες στους συγκεκριμένους πελάτες ή αν είχε ολοκληρωθεί η παροχή υπηρεσιών, αν οι πελάτες ρωτήθηκαν και επιβεβαίωσαν τις παρασχεθείσες σε αυτούς υπηρεσίες, με ποιο αντίτιμο, εάν κατέβαλαν τίμημα καθώς και τον τρόπο καταβολής του τιμήματος.

Επειδή στην ως άνω έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας της συναλλαγής.

Επειδή, η ως άνω έκθεση ελέγχου, ως προς την καταλογισθείσα σε βάρος του προσφεύγοντος α' παράβαση της μη έκδοσης σε είκοσι (20) πελάτες, στους οποίους παρείχε υπηρεσίες των αντίστοιχων Α.Λ.Σ. αξίας 10,00 ευρώ εκάστη, δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη, ως προς τα πραγματικά γεγονότα και περιστατικά που θεμελιώνουν την παράβαση, κατά τα οριζόμενα από τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 .

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ως προς την υπό κρίση α' παράβαση παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την ενδικοφανή προσφυγή λόγων του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 (όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 45 του Ν. 4223/2013) 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) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

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.

«Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ.1 και 2 του ιδίου ως άνω νόμου 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 στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ.δ του άρθρου 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:

- α)β)γ)
- δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,
- ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου
- στ).....ζ).....
- η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.
- θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ.2 και 3 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α)...β)...γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.
.....

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 5 του ν.4308/2014, καθώς και από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 23 και 24 του ν.4174/2013 προκύπτει σαφώς η υποχρέωση του φορολογούμενου για την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων που τηρούνται στην επιχείρησή του, καθώς και η υποχρέωσή του για την παροχή πληροφοριών και στοιχείων προς την Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή στην υπό κρίση β' παράβαση, λόγω της μη επίδειξης βιβλίων στον έλεγχο, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 χωρίς να αναφέρεται βάσει ποιών συγκεκριμένων διατάξεων του άρθρου 54 ν. 4174/2013 επεβλήθη το πρόστιμο. Καθόσον το ως άνω πρόστιμο του ποσού 2.500,00 ευρώ επισύρει τόσο η παράβαση της μη συνεργασίας του στον έλεγχο (περίπτ. ε ' της παραγρ. 1, του άρθρου 54 του ν. 4174/2013), αλλά και αυτή της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (περίπτ. η ' της παραγρ. 1, του άρθρου 54 του ν. 4174/2013).

Στην τρίτη σελίδα ωστόσο της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται, προφανώς εκ παραδρομής, ότι η διαπιστωθείσα παράβαση αφορά στην περίπτ. δ' της παραγρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013,

καθόσον αυτή επισύρει το πρόστιμο ύψους 250€ της περίπτωσης γ' της παραγρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ενώ του επεβλήθη το πρόστιμο ύψους 2.500€ της περίπτωσης ε' της παραγρ. 2 του ιδίου άρθρου).

Επειδή από τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 9.12.2015 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ., α) και β) δεν προκύπτει η μη συνεργασία του προσφεύγοντος κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αλλά και ούτε η μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, καθόσον η δεύτερη αναφέρεται στην υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων και όχι στην υποχρέωση επίδειξης αυτών κατά τον έλεγχο. Κατά συνέπεια η μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων από τον προσφεύγοντα δε συνιστά παράβαση της περίπτ. ε της παραγρ. 1, του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 'περί μη συνεργασίας κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, ούτε της περίπτ. η' του ιδίου άρθρου και νόμου περί μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του ικανές να επισύρουν το πρόστιμο ύψους 2.500€ της περίπτωσης ε της παραγρ. 2 του ιδίου άρθρου. Η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά παράβαση της περίπτ. δ' της παραγρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων (όπως αναφέρεται και στη σελίδα τρία της οικείας έκθεσης ελέγχου), η οποία επισύρει το πρόστιμο ύψους 250€ της περίπτωσης γ' της παραγρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/5.5.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

- A) την αποδοχή αυτής ως προς την άπαράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Σ.) σε είκοσι (20) πελάτες .
- B) Την μερική αποδοχή αυτής ως προς την β'παράβαση και την τροποποίηση αυτής από μη συνεργασία του προσφεύγοντος στον έλεγχο (περίπτ. ε ' της παραγρ. 1, του άρθρου 54 του ν. 4174/2013) σε μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων (περίπτ. δ' της παραγρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013)

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

Φορολογικό έτος : 01/01-31/12/2015

A) Πρόστιμο άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ' και παράγραφος 2 περίπτωση γ', του ν. 4174/2013 όπως ίσχυε στο χρόνο διάπραξης της παράβασης : 0 €

B) Πρόστιμο άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση δ' και παράγραφος 2 περίπτωση γ', του ν. 4174/2013 όπως ίσχυε στο χρόνο διάπραξης της παράβασης: 250 ευρώ

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).