



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 18/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2616

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 12/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα την ΑΘΗΝΑ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 12/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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. προβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 17.000,00 € για τη φορολογική περίοδο 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 8§1, 12§§1,8 και 13§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1003/31.12.2014. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξέδωσε τριάντα τέσσερις (34) Α.Π.Υ. (εισιτήρια) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για την επιβατική μεταφορά με σκοπό τα θαλάσσια λουτρά σε τριάντα τέσσερις διαφορετικούς επιβάτες-πελάτες της επιχείρησης αξίας 5,00 € έκαστο.

Συγκεκριμένα στις 10/08/2015 ημέρα Δευτέρα και ώρα 13.00, βάσει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του αναπληρωτή Προϊσταμένου της Υπηρεσίας τους και τηρώντας όλες τις νόμιμες διαδικασίες, οι ελεγκτές της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), και σταμάτησαν και επιβιβάστηκαν στο τουριστικό λεωφορείο Δ.Χ με αρ κυκλοφ., το οποίο βρισκόταν εν κινήσει με προορισμό επιστροφής την Αθήνα, αφού είχε μεταφέρει επιβάτες στην περιοχή για την πραγματοποίηση θαλάσσιων λουτρών, και διενέργησαν έλεγχο. Από το μερικό επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ουδείς επιβάτης - πελάτης από τους τριάντα τέσσερις (34) διέθετε φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση. Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκε στις η με αριθμό απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 16/03/2016.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της προβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου, προβάλλοντας του παρακάτω λόγους:

- Ουδόλως υφίσταται παράβαση της διάταξης του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του ν.4174/2013, ήτοι περί μη έκδοσης στοιχείου, καθώς η εταιρεία είχε ήδη εκδώσει και μάλιστα κατά τον δέοντα χρόνο, την υπ' αριθμ. Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών με ώρα έκδοσης 10.19 π.μ., ήτοι προ του ελέγχου, όπως προκύπτει από τον τηρούμενο Φορολογικό Μηχανισμό, στην οποία αναγραφόταν το πλήθος των επιβατών, ήτοι 34, ακριβώς όσους κατέγραψε ο έλεγχος.

- Η διοργάνωση εκδρομών για την πραγματοποίηση θαλασσίων λουτρών δεν αφορά αποκλειστικά και μόνο την μεταφορά των επιβατών, αλλά ολόκληρο πακέτο υπηρεσιών, που περιλαμβάνει την επιβίβασή τους στο λεωφορείο, την μεταφορά τους στο χώρο της πραγματοποίησης των λουτρών, την παραμονή του λεωφορείου στο χώρο για συμφωνημένο χρονικό διάστημα, την επανεπιβίβαση των πελατών στο λεωφορείο και την επιστροφή τους στον αρχικό χώρο επιβίβασης. Συνεπώς η καταβολή του αντιτίμου περιλαμβάνει την παροχή όλων των ανωτέρω υπηρεσιών εν συνόλω και όχι απλά και μόνο την απόκτηση του δικαιώματος πραγματοποίησης της εκδρομής και σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4308/2014 η έκδοση του σχετικού παραστατικού θα πρέπει να γίνει κατά την ολοκλήρωση της υπηρεσίας, ήτοι κατά την επιστροφή των πελατών.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1074/2013 μπορεί να μην εκδίδονται από τον εκμεταλλευτή τουριστικού ή ταξιδιωτικού γραφείου αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για έκαστο των συμμετεχόντων στην εκδρομή, με την προϋπόθεση ότι εκδίδεται μία συγκεντρωτική απόδειξη λιανικών συναλλαγών, για το σύνολο των δελτίων συμμετοχής της κάθε εκδρομής, στο περιεχόμενο της οποίας θα αναγράφονται ο συνολικός αριθμός των δελτίων συμμετοχής, καθώς και η συνολική αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- Η φορολογική αρχή οφείλει να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει στην προκειμένη περίπτωση τις ευνοϊκότερες διατάξεις και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς η μη εφαρμογή του ευνοϊκότερου νόμου έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τις αρχές της φορολογικής ισότητας, της χρηστής διοίκησης, του Κράτους Δικαίου και της αναλογικότητας. Επομένως, το επιβλητέο πρόστιμο θα έπρεπε να ανέρχεται στο 50% του ΦΠΑ, ήτοι στο ποσό των (30,67 € ΦΠΑ X 50% =) 15,34 €.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται:

«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.

.....

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.....»

Επειδή, όσον αφορά το χρόνο έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης, στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014 αναφέρεται:

«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.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής 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 στη διευκρινιστική ΠΟΛ.1003/31.12.2014 με την οποία παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 αναφέρεται:

«Άρθρο 13: Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Παράγραφος 1

.....

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 στις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται:

«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:

.....

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε εκδώσει το σχετικό παραστατικό πριν από την ώρα διενέργειας του ελέγχου. Πιο

συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εξέδωσε την υπ' αριθμ. Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών (ΑΠΥ), επί της οποίας αναγράφεται η υπηρεσία που παρασχέθηκε «ΜΠΑΝΙΑ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΣΤΟ ΣΤΙΣ 10/08/15, ΑΤΟΜΑ 31*5, 3*3, ΕΝΑ ΠΑΙΔΙ ΔΩΡΕΑΝ», περιλαμβάνει δηλαδή το σύνολο των επιβατών που κατέγραψε ο μερικός επιτόπιος έλεγχος (34). Η ώρα έκδοσης της εν λόγω απόδειξης είναι 10.19 π.μ., όπως αποδεικνύεται από το δελτίο ημερήσιας φορολογικής αναφοράς σήμανσης στοιχείων (ΔΗΦΑΣΣ) – Ζ του τηρούμενου φορολογικού μηχανισμού, φωτοτυπία του οποίου προσκομίζει η προσφεύγουσα για την ημερομηνία 10/08/2015, συνεπώς εκδόθηκε πριν λάβει χώρα ο έλεγχος (13.00), και όχι σκοπίμως και συνεπεία του ελέγχου. Επομένως δεν υφίσταται παράβαση της διάταξης του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του ν. 4174/2013 περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και η υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών εσφαλμένα εκδόθηκε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/04/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013: 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΣ

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).