



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 6.03.2019

Αριθμός απόφασης: 809

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 6.11.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α)της με αριθ. /2018 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2013, β)της με αριθ. /2018 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2011, γ)της με αριθ. /2018 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2012, δ)της με αριθ. /2018 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2014, ε)της με αριθ. /2018 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Η με αριθ./2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2013, β) η με αριθ./2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2011, γ) η με αριθ./2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2012, δ) η με αριθ./2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2014, ε) η με αριθ./2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 16.11.2018 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 6.11.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

i. Με την αριθ./2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.000,00 ευρώ, λόγω της διαπίστωσης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα της μη έκδοσης τριάντα (30) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών αξίας 40,00 ευρώ εκάστη, για την παροχή πρωινών στα ενοικιαζόμενα δωμάτια του συζύγου της για το έτος 2013, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1&3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

ii. Με την αριθ./2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.000,00 ευρώ, λόγω της διαπίστωσης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα της μη έκδοσης είκοσι (20) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών αξίας 40,00 ευρώ εκάστη, για την παροχή πρωινών στα ενοικιαζόμενα δωμάτια του συζύγου της για το έτος 2011, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1&3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

iii. Με την αριθ./2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.000,00 ευρώ, λόγω της διαπίστωσης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα της μη έκδοσης εικοσιτεσσάρων (24) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών αξίας 40,00 ευρώ εκάστη, για την παροχή πρωινών στα ενοικιαζόμενα δωμάτια του συζύγου της για το έτος 2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1&3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

iv.Με την αριθ./2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 2014, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.500,00 ευρώ, λόγω της διαπίστωσης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα της μη έκδοσης δεκαοκτώ (18) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών αξίας 40,00 ευρώ εκάστη, για την παροχή πρωινών στα ενοικιαζόμενα δωμάτια του συζύγου της για το έτος 2014, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1&3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

v.Με την αριθ./2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 2015, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 5.000,00 ευρώ, λόγω της διαπίστωσης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα της μη έκδοσης είκοσι (20) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών αξίας 40,00 ευρώ εκάστη, για την παροχή πρωινών στα ενοικιαζόμενα δωμάτια του συζύγου της για το έτος 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1&3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 4.10.2016 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, οι οποίοι κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας μετέβησαν στις 30.06.2016 στην έδρα της επιχείρησης όπου διατηρεί η προσφεύγουσα στην περιοχή, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες που παρέχονται από σνακ μπαρ. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν εξέδωσε 20 ΑΛΣ το έτος 2011, 24 ΑΛΣ το έτος 2012, 30 ΑΛΣ το έτος 2013, 18 ΑΛΣ το έτος 2014 και 18 ΑΛΣ το έτος 2015, ούτε κανένα άλλο χειρόγραφο στοιχείο για τις υπηρεσίες που παρείχε και συγκεκριμένα πρωινά και ημιδιατροφή σε ισάριθμους πελάτες οι οποίοι είχαν διαμείνει στα ενοικιαζόμενα δωμάτια του συζύγου της κατά τα συγκεκριμένα έτη, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 2 παρ. 1 και 13 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 8α και 9 του ν.2523/1997 και τις διατάξεις του άρθρου 5&8 περ. α΄ του ν.2523/97, άρθρο 54 του ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση εν όλω ή εν μέρει, άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις χρήσεις των ετών 2011 και 2012 έχει υποπέσει σε παραγραφή (σχ. Ολομ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017).
- Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αρχής της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς την Διοίκηση. Στην έκθεση ελέγχου γίνεται σαφής μνεία για τα έγγραφα που ελήφθησαν υπόψη από την Διοίκηση για την εξαγωγή του πορίσματος και τα οποία αναφέρονται ως συνημμένα έγγραφα, ωστόσο τα έγγραφα αυτά ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν. Η παράλειψη αυτή της στέρησε τη δυνατότητα

να ελέγξει την ορθότητα και την βασιμότητα των διαπιστώσεων του ελέγχου και την οδηγεί σε δυσχερή θέση από άποψη πραγματικού χρόνου λόγω της σύντομης προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής.

- Για τα έτη 2011, 2014 & 2015 ο σύζυγός της είχε συνάψει σύμβαση με τουριστικό πράκτορα της Κέρκυρας, στην οποία προβλέπονταν και η παροχή πρωινού στους πελάτες κάποιων γραφείων το οποίο παρείχε η ίδια στα πλαίσια λειτουργίας της οικογενειακής επιχείρησης, ενώ η αμοιβή του πρωινού συμπεριλαμβανόταν στην τιμή του δωματίου. Εκ παραδρομής και από άγνοια του συζύγου της δεν εκδόθηκαν τα αντίστοιχα ΤΔΑ με αποτέλεσμα ο σύζυγός της να δηλώνει μεγαλύτερα κέρδη στην ατομική του επιχείρηση κι εκείνη μικρότερα κέρδη, όμως με συνολικό αποτέλεσμα την μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση του οικογενειακού τους εισοδήματος. Για τα έτη 2012 και 2013 είχαν συναφθεί αντίστοιχα συμβόλαια από το σύζυγό της με τον ίδιο τουριστικό πράκτορα, στα οποία δεν προβλέπονταν η παροχή πρωινού.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. 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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Όσον αφορά τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής των χρήσεων 2011 και 2012

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε

άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, σχετικά με την παραγραφή:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, σχετικά με την έκδοση φύλλων ελέγχου: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α`258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, υπ' 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής, εκδόθηκαν από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις :

α) Η ΠΟΛ 1154/04-10-2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού

φόρου (εφαρμοζόμενων σύμφωνα με την παρ.(ε) αυτής και από την Δ.Ε.Δ.) για τις παρακάτω χρήσεις :

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Εξ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

και

β) η ΠΟΛ 1192/01-12-2017(αποδοχή της υπ'αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ) με την οποία διευκρινίσθηκε ότι επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τις χρήσεις 2011 και 2012 ισχυριζόμενη ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοσή τους έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα με τα ανωτέρω ο φορολογικός έλεγχος για την διαχειριστική περίοδο 2011 έπρεπε να διενεργηθεί εντός της πενταετίας, ήτοι έως 31.12.2017, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και κατά συνέπεια η με αριθ./2018 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας που εκδόθηκε 1.10.2018 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 9.10.2018, πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής.

Επειδή, όσον αφορά τη με αριθ./2018 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, που αφορά την διαχειριστική περίοδο 2012, εκδόθηκε

στις 1.10.2018 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 9.10.2018, ήτοι εντός πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να εκδώσει την εν λόγω πράξη, αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αρχής της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς τη Διοίκηση

Επειδή, κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, στις 30.06.2016 διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας και στη συνέχεια εκδόθηκε το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει των άρθρων 28&62 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) καθώς και ο από 5.07.2016 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, όπου επιδόθηκαν στην προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός της οριζόμενης προθεσμίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου και κατέθεσε την με αριθ. πρωτ./25.07.2016 απάντησή της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο ως ανυπόστατη.

Όσον αφορά τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 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 της παραγράφου 5 του άρθρου 63 του ίδιου ως άνω νόμου: «*Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών*» από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση.».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τα έτη 2012 και 2013 στα ιδιωτικά συμφωνητικά που είχε συνάψει ο σύζυγός της με τον τοπικό τουριστικό πράκτορα δεν προβλέπονταν η παροχή πρωινού και για όσους εκ των πελατών του συζύγου της επιθυμούσαν την κατανάλωση πρωινού εξέδιδε τις απαραίτητες αποδείξεις λιανικής πώλησης τις οποίες και εισέπραττε από τους ίδιους.

Επειδή, στα από 15.05.2012 και 20.05.2013 προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης του συζύγου της με τα τουριστικά πρακτορεία πράγματι δεν προβλέπεται η παροχή πρωινού, ενώ και στην από 4.10.2016 οικεία έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται επαρκώς η καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης για τα έτη 2012 και 2013, αποδεχόμαστε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με την μη παροχή πρωινού κατά

τα έτη αυτά και ακυρώνουμε τις αντίστοιχες αποφάσεις επιβολής προστίμου που αφορούν τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στα από 15.01.2014 και 5.05.2015 προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης του συζύγου της με τα συνεργαζόμενα τουριστικά πρακτορεία έχει συμπεριληφθεί σχετικός όρος για την παροχή πρωινού, το κόστος του οποίου συμπεριλαμβάνεται στο συμφωνηθέν μίσθωμα.

Επειδή η προσφεύγουσα στην υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι στο εστιατόριο όπου διατηρούσε παρείχε πρωινό στους πελάτες του συζύγου της κατά τις χρήσεις 2014 και 2015, στα πλαίσια λειτουργίας της οικογενειακής τους επιχείρησης. Η ίδια δεν εξέδωσε τιμολόγιο για τη χορήγηση πρωινού στην ατομική επιχείρηση του συζύγου της, όπως όφειλε στα πλαίσια του ιδιωτικού συμφωνητικού που είχε συνάψει ο σύζυγός της με το τουριστικό πρακτορείο, λόγω άγνοιας.

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου «άγνοια νόμου δεν επιτρέπεται».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του α' εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (186/1992, σχετικά με την έκδοση τιμολογίων: «2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. ...»).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σχετικά με την τιμολόγηση συναλλαγών: «2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σχετικά με την έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου: «3. Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το

συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση».

Επειδή, στο άρθρο 8 της ΠΟΛ 1189/29.07.2013 ορίζεται ότι: «8.Στην περίπτωση ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και δεδομένου ότι η υπηρεσία διαμονής εντός των επιχειρήσεων αυτών υπάγεται στον υπερμειωμένο συντελεστή (6,5%), όταν παρέχονται περισσότερες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής, υπό την προϋπόθεση ότι ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, γίνεται δεκτό η διάκριση μεταξύ των διαφορετικών συντελεστών, να γίνεται ως εξής: α. Διαμονή με πρωινό: 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή (13%), ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για πρωινό.».

Επειδή, με το από 15.01.2014 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ορίζονταν το μίσθωμα της περιόδου 20.05.2014 – 10.10.2014 στο ποσό των 36.250 ευρώ, και το οποίο θα καταβάλλονταν σε 4 δόσεις, ήτοι στις 27.01.2014 ποσό 5.000 ευρώ, στις 30.05.2014 ποσό 11.000 ευρώ, στις 30.06.2014 ποσό 11.000 ευρώ και στις 15.07.2014 ποσό 9.250 ευρώ. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η παροχή πρωινού υπολογίζεται στο 5% της ενιαίας τιμής ήτοι στο συνολικό ποσό των 1.812,50 ευρώ και το οποίο η προσφεύγουσα θα ελάμβανε αντίστοιχα με την καταβολή των δόσεων του μισθώματος ως εξής: στις 27.01.2014 ποσό 250 ευρώ, στις 30.05.2014 ποσό 550 ευρώ, στις 30.06.2014 ποσό 550 ευρώ και στις 15.07.2014 ποσό 462,50 ευρώ.

Επειδή, με το από 5.05.2015 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ορίζονταν το μίσθωμα της περιόδου 20.05.2015 – 10.10.2015 στο ποσό των 44.500 ευρώ, και το οποίο θα καταβάλλονταν σε 4 δόσεις, ήτοι στις 5.05.2015 ποσό 5.000 ευρώ, στις 30.05.2015 ποσό 13.500 ευρώ, στις 30.06.2015 ποσό 13.500 ευρώ και στις 15.07.2015 ποσό 12.500 ευρώ. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η παροχή πρωινού υπολογίζεται στο 5% της ενιαίας τιμής ήτοι στο συνολικό ποσό των 2.225,00 ευρώ και το οποίο η προσφεύγουσα θα ελάμβανε αντίστοιχα με την καταβολή των δόσεων του μισθώματος ως εξής: στις 5.05.2015 ποσό 250 ευρώ, στις 30.05.2015 ποσό 675 ευρώ, στις 30.06.2015 ποσό 675 ευρώ και στις 15.07.2015 ποσό 625 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με όλες τις σχετικές με την υπόθεση πληροφορίες και συνεκτιμώντας τα υπόλοιπα δεδομένα του φακέλου, η προσφεύγουσα έπρεπε να εκδώσει τουλάχιστον 4 τιμολόγια το έτος 2014 και 4 τιμολόγια το έτος 2015 προς την επιχείρηση του συζύγου της για την χορήγηση πρωινού στους πελάτες που διέμεναν στα ενοικιαζόμενα δωμάτια που διατηρούσε αυτός.

Επειδή, με τις διατάξεις της περιπτ. θ' της παραγρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Η περίπτωση θ' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως προστέθηκε με την περίπτωση 9β της υποπαραγράφου Δ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 και ισχύει από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ2. Εν συνεχεία η περίπτωση θ' καταργήθηκε με την παράγραφο 3α του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015 σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου), ορίζεται :
«1.Για κάθε μία 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, με την περιπτ. γ' της παραγρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (όπως ισχύει μέχρι την αντικατάστασή της με τις παραγράφους 3δ και 3 ε του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, ήτοι μέχρι και 16-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου), ορίζεται

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

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».

Επειδή, περαιτέρω δεν προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας νέα στοιχεία ούτε έγινε επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών από την προσφεύγουσα δεν κλήθηκε απαραίτητη η αυτοπρόσωπη εμφάνιση προς ακρόαση και παροχή εξηγήσεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **6.11.2018** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, **το γένος**, με ΑΦΜ, κατοίκου, ως εξής:

- A. Την ακύρωση των: α) της με αριθ./2018 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2011, λόγω παραγραφής και β) της με αριθ./2018 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ και γ) της με αριθ./2018 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαχειριστικής περιόδου 2012 και 2013, αντίστοιχα, επειδή από τα συμφωνητικά δεν προκύπτει η υποχρέωση παροχής πρωινού.
- B. Την τροποποίηση των με αριθ./2018 και/2018 αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας των χρήσεων 2014 και 2015, αντίστοιχα.

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

1. Διαχειριστική περίοδος 2011

Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ: **0,00 €**

2. Διαχειριστική περίοδος 2012

Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ: **0,00 €**

3. Διαχειριστική περίοδος 2013

Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ: **0,00 €**

4. Διαχειριστική περίοδος 2014

Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ:	1.000,00 €
5. Διαχειριστική περίοδος 2015	
Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ:	1.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο	Με εντολή του Προϊσταμένου της
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος	Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Διοικητικής Υποστήριξης	Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
	Επανεξέτασης
	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.