



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604534
ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 03/09/2019

Αριθμός απόφασης: 2472

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από **05/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία **ΑΦΜ**, με έδρα, κατά της με αριθμό/15-02-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/15-02-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 04/09/2018 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία, **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 με αριθμό/15-02-2019 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 2018 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, διότι υπέπεσε σε μια παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 7 και 13 του ν.4308/2013 και του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013, καθώς εμφανίζει τους ημερήσιους περιηγητικούς πλόες που διενεργεί σαν ολική ναύλωση, και σαν αποτέλεσμα δεν τηρεί αξιόπιστα λογιστικά αρχεία (στοιχεία), ούτε εκδίδει απόδειξη σε κάθε πελάτη της χωριστά. Η επιβολή του προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. η' §2 περ. ε' του ν.4174/2013

Το ως άνω πρόστιμο εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν του πορίσματος της από 04/09/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου επί ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (εφαρμογής των ν.4308/2014 και 4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ. /24-05-2018 εντολής μερικού προληπτικού ελέγχου του ως άνω προϊσταμένου.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

1. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από τη φορολογική αρχή, καθόσον η εταιρεία είχε ναυλώσει το πλοίο σε παρέα πελατών και όχι σε περισσότερους, αγνώστους μεταξύ τους πελάτες, με αποτέλεσμα να μην έχει υποχρέωση έκδοσης περισσότερων του ενός φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα:

A) Το σκάφος με την επωνυμία, στο οποίο πραγματοποιήθηκε ο επιτόπιος έλεγχος, ανέκαθεν προοριζόταν για ολική ναύλωση (βάσει σχετικής αδείας) με αντίστοιχη χρέωση ολικής ναύλωσης και ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε για περιηγητικούς πλόες με χρέωση κατ' άτομο. Πράγματι, με το προσκομιζόμενο από 22.5.2018 ναυλοσύμφωνο ολικής ναύλωσης μεταξύ της εταιρείας και του το σκάφος αυτό παραχωρήθηκε σε εκείνον και την παρέα του έναντι συνολικού ναύλου ύψους 1.350,00 ευρώ. Εξάλλου, δεν υπάρχει διάταξη νόμου που να υπαγορεύει την αναγραφή όλων των ονομάτων των προσώπων που θα χρησιμοποιούσαν το σκάφος και των οποίων η συναίνεση συνάγεται σιωπηρώς και δεν απαιτείται να περιβληθεί τον έγγραφο τύπο. Για το λόγο αυτό, για την κατάρτιση του ναυλοσυμφώνου αρκούσε η υπογραφή του ενός εξ' αυτών. Το γεγονός, άλλωστε, ότι επρόκειτο για παρέα ατόμων προκύπτει και από την προσκομιζόμενη υπεύθυνη δήλωση της, ιδιοκτήτριας της κατοικίας που μίσθωσαν ο και η παρέα του, καθώς και από το προσκομιζόμενο αντίγραφο της ηλεκτρονικής επικοινωνίας που είχε η με τον, σύμφωνα με το οποίο ο ίδιος διέμεινε σε κατοικία στην περιοχή του Βουρβούλου Σαντορίνης κατά το διάστημα από 22/5/2018 έως 24/5/2018 μαζί με τους 9 φίλους του, τα ονόματα των οποίων αναφέρονται αναλυτικά και στη λίστα επιβατών του σκάφους που είχε στη

διάθεσή της η φορολογική αρχή (.....). Ως εκ τούτου, δεν πρόκειται για άγνωστα μεταξύ τους πρόσωπα, αλλά για παρέα φίλων που είχαν ναυλώσει κατ' αποκλειστικότητα το σκάφος για ημερήσια εκδρομή αναψυχής. Έτσι, ορθώς και κατά τα συμφωνηθέντα πραγματοποιήθηκε χρέωση ολικής ναύλωσης και μολονότι το αντίτιμο της εκδρομής μπορεί να συγκεντρώθηκε και να καταβλήθηκε από όλους, εκδόθηκε ένα φορολογικό στοιχείο, το οποίο αντιστοιχούσε σε μία παρεχόμενη υπηρεσία με αποδέκτες περισσότερα του ενός πρόσωπα.

Β) Η ιστοσελίδα δεν αποτελεί «*ιστοσελίδα της επιχείρησης*», και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να ταυτιστεί με την εταιρεία όπως εσφαλμένως επάγεται η φορολογική αρχή. Αντιθέτως, η εν λόγω ιστοσελίδα κατασκευάστηκε για εμπορικούς (διαφημιστικούς, κυρίως, σκοπούς) και μέσω αυτής διαφημίζεται και το σκάφος της εταιρείας, μαζί με σκάφη άλλων εταιρειών, επισημαίνεται δε ότι η εταιρεία δεν διατηρεί δικό της διαδικτυακό τόπο (άλλωστε, το σκάφος διαφημίζεται και μέσω άλλων διαδικτυακών τόπων όπως για παράδειγμα το). Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι μέσω της ιστοσελίδας διαφημίζονται και υπηρεσίες ημι-ιδιωτικών περιηγήσεων (semi private) και κοινωνικο-λαϊκών εκδρομών (social) με χρέωση κατ' άτομο, δεν συνεπάγεται άνευ ετέρου ότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται με χρήση του σκάφους, το οποίο, προοριζόταν πάντοτε και συνεχίζει να προορίζεται μόνο για ολική ναύλωση. Εξάλλου, μέσω της ιστοσελίδας διαφημίζεται και πλήθος άλλων σκαφών, τα οποία διαφοροποιούνται ως προς το είδος, τη χωρητικότητα και τις υπηρεσίες που παρέχονται στους επιβαίνοντες αυτών (διαδρομή, γεύματα κ.λπ.) και προορίζονται για μερική ναύλωση. Συνεπώς, ναι μεν μέσω του site προωθούνται και υπηρεσίες μερικής ναύλωσης, όμως εσφαλμένα συγχέει και ταυτίζει την παροχή τέτοιων υπηρεσιών μερικής ναύλωσης που προωθούνται μέσω της ιστοσελίδας και για τις οποίες αξιοποιούνται άλλα σκάφη με τις υπηρεσίες που παρέχονται με χρήση του σκάφους, οι οποίες ήταν αποκλειστικά υπηρεσίες ολικής ναύλωσης.

2. Η υπ' αριθ. /15.2.2019 πράξης επιβολής προστίμου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, εκδόθηκε δε κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς αυτή και της αρχής της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα, η σχετική έκθεση επιτόπιου ελέγχου συντάχθηκε μια ημέρα μετά την έρευνα, ήτοι την 24.5.2018, οπότε τα ελεγκτικά όργανα μετέβησαν στην έδρα της επιχείρησης, η οποία τηρεί έγγραφα που αφορούν και την εταιρεία και παρέλαβε το από 23.5.2018 ναυλοσύμφωνο, το διαφημιστικό φυλλάδιο του site και τη λίστα επιβατών, ωστόσο και πάλι με βάση τα έγγραφα αυτά δεν ήταν σε θέση να διαπιστώσει εάν ορθώς ή εσφαλμένως η εταιρεία είχε εκδόσει ένα φορολογικό στοιχείο, πράγμα που θα μπορούσε να ερευνηθεί, μόνο με την υποβολή ερωτήσεων προσωπικά στους επιβαίνοντες. Επιπροσθέτως, αξίζει να σημειωθεί ότι η εντολή ελέγχου έχει ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας του επιτόπιου ελέγχου,

πράγμα που αποδεικνύει ότι, κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης τα ελεγκτικά όργανα λειτούργησαν αυτοβούλως, ο δε επιτόπιος έλεγχος που πραγματοποίησαν υπήρξε αυθαίρετος και τα πορίσματά του στηρίχθηκαν σε ελλιπή στοιχεία.

3. Σε κάθε περίπτωση, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρ. 13 του ΚΦΔ περί μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το προσβαλλόμενο πρόστιμο, καθόσον η δήθεν μη έκδοση φορολογικού στοιχείου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω διάταξης, σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1026/2018 και 1252/2015.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, δυνάμει της με αριθ./24-05-2018 εντολής μερικού ελέγχου (προληπτικού) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΥΟΥ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, και συγκεκριμένα από τις σελίδες 4 και 5 της από 04/09/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου επί ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (εφαρμογής των ν.4308/2014 και 4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ:

Στις 23/05/2018, ημέρα Τρίτη και από ώρα 14:30 έως 16:00 διενεργήθηκε έλεγχος στην περιοχή και συγκεκριμένα στον λιμένα αναχώρησης τουριστικών σκαφών για εκδρομές στην Καλντέρα της Σαντορίνης, όπου διαπιστώθηκε ο ελλιμενισμός δεκάδων σκαφών αναψυχής τα οποία παραλάμβαναν πελάτες που έφταναν στο χώρο με μικρά λεωφορεία.

Από ερωτήσεις που έκαναν οι ελεγκτές στους πελάτες διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι α) οι πελάτες κάθε σκάφους αποτελούνταν από διαφορετικές παρέες, από διάφορες εθνότητες και ήταν άγνωστοι μεταξύ τους, β) διέμεναν σε καταλύματα διασκορπισμένα σε όλη τη νήσο Θήρα, γ) είχαν κάνει κράτηση για την εκδρομή αυτή με διάφορους τρόπους, δ) στην τιμή περιλαμβανόταν και η μεταφορά από το ξενοδοχείο προς τη Βλυχάδα και η επιστροφή και ε) κανείς από τους πελάτες δεν είχε λάβει απόδειξη λιανικής ή ΑΠΥ ή άλλο φορολογικό στοιχείο για το ποσό που κατέβαλε.

Από καταστάσεις που κρατούσε ο υπάλληλος της ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το σκάφος, ιδιοκτησίας της εταιρείας, κατά την 23/05/2018 πραγματοποίησε ένα ταξίδι το πρωί , με τους κάτωθι επιβάτες:

ΟΝΟΜΑ ΕΠΙΒΑΤΗ	ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΟΧΗΜΑ
.....	15:15 BLYXADA	.....
.....	15:15 BLYXADA	.....
.....	15:15 BLYXADA	.....
.....	15:15 BLYXADA	.....

.....	.....	15:15 BLYXADA	.....
.....	.....	15:15 BLYXADA	.....
.....	.....	15:15 BLYXADA	.....
.....	.....	15:15 BLYXADA	.....
.....	.....	15:15 BLYXADA	.....
.....	.....	15:15 BLYXADA	.....

Επιπλέον, την επομένη του επιτόπιου ελέγχου, δηλαδή την 24.5.2018 ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της επιχείρησης με ΑΦΜ:, διότι οι εγκαταστάσεις της εταιρείας αυτής υπεδείχθησαν ως το υποκατάστημα της προσφεύγουσας, στην Οία της Σαντορίνης. Εκεί, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η έχει αναλάβει την πρακτόρευση της προσφεύγουσας και τηρεί όλα τα απαραίτητα έγγραφα για τις εκδρομές (λίστες επιβατών, ναυλοσύμφωνα, κρατήσεις κλπ). Κατά τον έλεγχο επεδείχθη ναυλοσύμφωνο, κατατεθειμένο την 23/05/2018 στο λιμεναρχείο Θήρας και θεωρημένο από την Υπηρεσία αυτή, σύμφωνα με το οποίο:

Κατά την 23/05/2018 το σκάφος Νηολογίου Πειραιά με αριθμό, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας ναυλώθηκε από τον,, από 9:00 π.μ. έως 21:00 μ.μ., έναντι του ποσού των 1.350,00 ευρώ.

Προς τον πελάτη, αυτόν έχει εκδοθεί χειρόγραφη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, η οποία τηρείται στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας στην Αθήνα, αξίας 1.350,00 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.»

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι το ναυλοσύμφωνο που είχε κατατεθεί στο λιμεναρχείο της θήρας δεν έχει σχέση με την πραγματικότητα και ότι σε καμία περίπτωση δεν πρόκειται για ολική ναύλωση σκάφους, αλλά για ημερήσιους περιηγητικούς πλόες που διοργανώνει η επιχείρηση σε τακτά χρονικά διαστήματα (πρωί – απόγευμα) και σε καθορισμένο δρομολόγιο, όπως οι εκδρομές αυτές διαφημίζονται στην ιστοσελίδα της επιχείρησης καθώς και σε φυλλάδιο.

Επομένως, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε σε μια παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 7 και 13 του ν.4308/2013 και του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013, διότι εμφανίζει τους ημερήσιους περιηγητικούς πλόες που διενεργεί σαν ολική ναύλωση, ήτοι δεν τηρεί αξιόπιστα λογιστικά αρχεία (στοιχεία), ούτε εκδίδει απόδειξη σε κάθε πελάτη της χωριστά. Η εν λόγω παράβαση επισύρει πρόστιμο ύψους 2.500,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. η' και 2 περιπ.ε' του ν.4174/2013.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι, κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης τα ελεγκτικά όργανα λειτούργησαν αυτοβούλως, ο δε επιτόπιος έλεγχος που πραγματοποιήσαν υπήρξε αυθαίρετος και τα πορίσματά του στηρίχθηκαν σε ελλιπή στοιχεία, κατά παράβαση του άρθρου 64 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 εντός είκοσι (20) ημερών 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 εμπειριστρωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013** 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, από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, αλλά και από κανένα άλλο στοιχείο του φακέλου, δεν προκύπτει ότι οι ελεγκτές απέδειξαν θετικά ότι η προσφεύγουσα δεν προέβη σε ολική ναύλωση του πλοίου, καθώς δεν απέδειξαν ότι οι δέκα προαναφερόμενοι επιβάτες/ εκδρομείς οι οποίοι όλοι διέμεναν στο ίδιο ξενοδοχείο και είχαν την ίδια εθνικότητα (US) ήταν άγνωστα μεταξύ τους πρόσωπα, ήτοι δεν αποτελούσαν μέλη μιας παρέας ατόμων/ φίλων του πρώτου εξ αυτών (.....).

Επειδή, το γεγονός αυτό θα μπορούσε να αποδειχθεί εάν προέκυπτε από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου ότι οι ελεγκτές προέβησαν στην υποβολή ερωτήσεων στους συγκεκριμένους 10 εκδρομείς/ επιβάτες σχετικά με το εάν ήταν μέλη μιας παρέας, εάν γνωρίζονταν μεταξύ τους ή εάν ο καθένας τους ταξίδευε χωριστά και εν συνεχεία κατέγραφαν τις απαντήσεις τους στην έκθεση.

Επειδή, στο διαφημιστικό φυλλάδιο αναγράφεται η δυνατότητα είτε ιδιωτικών περιηγήσεων (private) με τιμή ολικής ναύλωσης από 1.200€, είτε ήμι-ιδιωτικών με τιμή κατ' άτομο από 140,00€, είτε και κοινωνική / λαϊκή εκδρομή (social) με τιμή κατ' άτομο από 140,00€.

Επειδή, κατά τον έλεγχο επεδείχθη ναυλοσύμφωνο, κατατεθειμένο την 23/05/2018 στο λιμεναρχείο Θήρας και θεωρημένο από την Υπηρεσία αυτή, σύμφωνα με το οποίο: «Κατά την 23/05/2018 το σκάφος Νηολογίου Πειραιά με αριθμό, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας ναυλώθηκε από τον ,, από 9:00 π.μ. έως 21:00 μ.μ., έναντι του ποσού των 1.350,00 ευρώ.»

Επειδή, προς τον πελάτη, αυτόν έχει εκδοθεί χειρόγραφη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, η οποία τηρείται στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας στην Αθήνα, αξίας 1.350,00 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.»

Επειδή, βάσει των ως άνω, από την οικία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υποπέσει στην κρινόμενη παράβαση.

Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, που συνίσταται στην αοριστία της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, επιπροσθέτως, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρ. 13 του ΚΦΔ, περί μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος επιβλήθηκε σε βάρος της το προσβαλλόμενο πρόστιμο, καθόσον η δήθεν μη έκδοση φορολογικού στοιχείου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω διάταξης, σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1026/2018 και 1252/2015.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **13§1 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **12 του ν.4308/2014** «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.

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.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης

ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

4. [...] 5. [...]. 6. [...].

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **13 του ν. 4308/2014** «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) [...], δ)[...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54§§1,2 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)[...], ε)[...], στ)[...], ζ)[...] «η. δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. θ)[...].»

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

α) [...], β) [...], γ) [...], δ)[...], ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1252/2015** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

« 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

[...] ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του [άρθρου 3](#) του Ν. [4337/2015](#) , "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη

των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του [άρθρου 3](#) του Ν. [4337/2015](#)), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.

Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του [άρθρου 13](#) του Ν. [4174/2013](#) θα δοθούν αναλυτικές οδηγίες με νεώτερη εγκύκλιο.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1026/2018** ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

IV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αναφορικά με την επιβολή ή μη κυρώσεων στις περιπτώσεις μη διαφύλαξης των αχρησιμοποίητων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

-Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν. [4174/2013](#)), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1β' του [άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#) και ισχύουν, ορίζουν το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές ορίζουν ότι τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ'ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.1 του [άρθρου 7](#) του ν. [4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι το σύνολο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων διαφυλάσσεται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου και β) το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

-Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω υποχρέωση καταλαμβάνει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δηλαδή αυτά που έχουν χρησιμοποιηθεί και όχι αυτά που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, δεδομένου ότι ο χρόνος διαφύλαξης αυτών συναρτάται με τις περιόδους που αυτά αφορούν. Ανάλογα δηλαδή με το φορολογικό έτος (περίοδο) που αυτά αφορούν, καθορίζεται και ο χρόνος διαφύλαξής τους. Συνεπώς, τόσο τα χρησιμοποιηθέντα

στοιχεία, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές, όσο και τα χρησιμοποιηθέντα βιβλία, στα οποία απεικονίζονται οι συναλλαγές, πρέπει να διαφυλάσσονται στον οριζόμενο, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του [άρθρου 13](#) του ν. [4174/2013](#), χρόνο, προκειμένου να είναι εφικτός ο έλεγχος και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.

-Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του [άρθρου 13](#) του ν. [4174/2013](#), δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης η` της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε` της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ.

-Η απώλεια ή η μη διαφύλαξη των μη χρησιμοποιηθέντων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων δεν αποτελεί παράβαση των εν λόγω διατάξεων του ΚΦΔ, ούτε κάποια άλλη παράβαση. Επομένως, για την απώλεια ή τη μη διαφύλαξη αυτών δεν επιβάλλονται κυρώσεις, εκτός εάν αποδειχθεί ότι αυτά έχουν χρησιμοποιηθεί.

Επισημαίνεται ότι ο τρόπος απόδειξης ότι τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία έχουν χρησιμοποιηθεί (εξαντληθεί) ή όχι, είναι σε κάθε περίπτωση θέμα πραγματικό, η εξέταση του οποίου ανάγεται στην αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων, οι οποίοι δύνανται να το εξετάζουν με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (όπως από τις καταχωρήσεις στα βιβλία, τις καταστάσεις πελατών, προμηθευτών, στοιχεία που θα προσκομίσει ο υπόχρεος, κλπ).

Τέλος, τονίζεται ότι κατά τη διακοπή των εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας (είτε πρόκειται για εμπρόθεσμη είτε για εκπρόθεσμη διακοπή) δεν υπάρχει υποχρέωση προσκόμισης για επίδειξη στη Δ.Ο.Υ. των αχρησιμοποίητων θεωρημένων στοιχείων, δεδομένου ότι δεν υφίσταται πλέον υποχρέωση ακύρωσης των στοιχείων αυτών κατά τη διακοπή των εργασιών επιχείρησης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1163/2016.

Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η` της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι για λοιπές περιπτώσεις παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (όπως η εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, η μη καταχώρηση στα βιβλία στοιχείου ή στοιχείων, η μη παρακολούθηση της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης κάποιου στοιχείου εσόδου, εξόδου, κλπ.), **δεν θεμελιώνεται παράβαση και δεν επιβάλλονται πρόστιμα**. Το θέμα αυτό επίσης έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.[1252/2015](#).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες ΠΟΛ. 1252/2015 και 1026/2018 διευκρινίστηκε ποιες παραβάσεις **θεωρούνται αποκλειστικά και μόνο** ότι εμπίπτουν στη **« μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις»**.

Επειδή, η παράβαση της μη έκδοσης απόδειξης σε κάθε πελάτη χωριστά και η παράβαση εμφάνιση των ημερήσιων περιηγητικών πλόνων σαν ολική ναύλωση, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013 .

Ως εκ τούτου, σε κάθε περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **05/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ** και την ακύρωση της με αριθμό/15-02-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2018:

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013

ΜΗΔΕΝ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.