



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/07/2019

Αριθμός απόφασης: 1719

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ. /13.02.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2018,

β) της υπ' αριθ. /13.02.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2018, η οποία εκ παραδρομής φέρει τίτλο ως άρθρου 13Α ν.2523/1997,

γ) της υπ' αριθ./13.02.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 13Α ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, την υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 και την υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 13Α ν.2523/1997, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη έκδοσης ειδικού στοιχείου – απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 16,50€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 53 του ν.4389/2016 που επισύρει την προβλεπόμενη από τις παρ. 1 περ. ιε' και 2 περ. η' του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωση. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ με τον Α.Χ.Κ./06.03.2019 (Α.Τ.Β./06.03.2019).

Με την υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 435,48€ πλέον ΦΠΑ 13% 104,52€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ με τον Α.Χ.Κ./06.03.2019 (Α.Τ.Β./06.03.2019).

Με την υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 13Α ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 1.500,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 435,48€ πλέον ΦΠΑ 13% 104,52€, ήτοι συνόλου 540,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων

διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 8 του άρθρου 13Α του ν.2523/1994. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ με τον Α.Χ.Κ./06.03.2019 (Α.Τ.Β./06.03.2019).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Η υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου δεν σχετίζεται με το αναγραφόμενο άρθρο 13Α του ν.2523/1997 αλλά με το 58Α του ν.4174/2013. Επί της υπ' αριθ./13.02.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 δεν αναγράφεται το φορολογικό έτος ή η φορολογική περίοδος ενώ στην από 17/01/2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναγράφεται στην πρώτη σελίδα «Φορολογικά Έτη – Περίοδοι: Έτος 2017 Από ημερομηνία 01/01/2018 έως ημερομηνία 31/12/2018» προκαλώντας σύγχυση περί του έτους επιβολής της παράβασης.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Αβάσιμο και αυθαίρετο το συμπέρασμα του ελέγχου για τη μη έκδοση αποδείξεων και το ύψος αυτών.

Επειδή, με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου...».*

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η*

Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, με το άρθρο 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, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου...».

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις και συνεπώς, δεν υφίσταται παραβίαση του τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από την περιγραφή της παράβασης στο σώμα της πράξης και το πόρισμα της επισυναπτόμενης έκθεσης ελέγχου, πρόστιμο 250,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 435,48€ πλέον ΦΠΑ 13% 104,52€, που επισύρει τις προβλεπόμενες από το άρθρο 58Α του ν.4174/2013 κυρώσεις μολοντί στον τίτλο της αναγράφεται, εκ παραδρομής, ως «οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 13Α ν.2523/1997». Επιπροσθέτως, επί της υπ' αριθ./13.02.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 δεν αναγράφεται το φορολογικό έτος ή η φορολογική περίοδος ενώ στην από 17/01/2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναγράφεται στην πρώτη σελίδα «Φορολογικά Έτη – Περίοδοι: Έτος 2017 Από ημερομηνία 01/01/2018 έως ημερομηνία 31/12/2018». Με την εν λόγω πράξη επιβλήθηκε πρόστιμο, κατόπιν επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε στις 12/08/2018, λόγω μη έκδοσης ειδικού στοιχείου – απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 16,50€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 53 του ν.4389/2016 και από την ενότητα «διαπιστωθείσες παραβάσεις» την συνημμένης έκθεσης ελέγχου σε συνδυασμό με τον χρόνο διενέργειας του επιτόπιου ελέγχου προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η επιβληθείσα παράβαση αφορά το φορολογικό έτος 2018 (φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018). Εξάλλου, ακόμη κι αν εκληφθούν ως ουσιαστικές οι ανωτέρω πλημμέλειες των προαναφερθεισών πράξεων λόγω ασάφειας ως προς τις εφαρμοστέες διατάξεις ή την φορολογική περίοδο που αφορούν, παρά ταύτα ουδόλως επηρεάζεται το κύρος τους, υπό την έννοια των ατομικών διοικητικών εκτελεστών πράξεων που επιφέρουν άμεσα (δυσμενείς) φορολογικές συνέπειες, καθότι αφενός η αιτιολογία τους αποσαφηνίζεται και συμπληρώνεται από την οικεία έκθεση ελέγχου αφετέρου δεν αποδεικνύεται η πρόκληση σύγχυσης ή/και βλάβης στην προσφεύγουσα. Περαιτέρω και όλως επικουρικώς, οι ως άνω υποτιθέμενες «πλημμέλειες» θεωρείται ότι καλύφθηκαν, εφόσον η ενδιαφερόμενη, στις 19/03/2019 κατέθεσε την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, προσβάλλοντας τις υπό κρίση πράξεις επιβολής προστίμου και προβάλλοντας αναλυτικά τους κρίσιμους ισχυρισμούς της.

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: *«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».

Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη».

Επειδή, με το άρθρο 53 του ν.4389/2016 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος υπέρ του Δημοσίου, με την ονομασία «φόρος διαμονής», σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου. Ο φόρος διαμονής επιβάλλεται ανά ημερήσια χρήση και ανά δωμάτιο ή διαμέρισμα, ως εξής: α. Σε κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα της υποπερίπτωσης αα΄ της περίπτωσης α΄ της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4276/2014 (Α΄ 155), ως ακολούθως:... 3 αστερών 1,50 ευρώ... 2. Ο φόρος διαμονής βαρύνει τον διαμένοντα, που έκανε χρήση του δωματίου ή του διαμερίσματος, κατά τις διακρίσεις της παραγράφου 1, επιβάλλεται μετά τη διαμονή του στο κατάλυμα και πριν την αναχώρησή του από αυτό με την έκδοση ειδικού στοιχείου-απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής από τις επιχειρήσεις της προηγούμενης παραγράφου και αποδίδεται από αυτές στη Φορολογική Διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 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:... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε΄ και ιστ΄ της παραγράφου 1,...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, με το άρθρο 13Α του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος... 8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν βάσει των από 17/01/2019 και με αρ. υπόθεσης/2018 εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) – ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και άρθρου 13Α του ν.2523/1997 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. 2101/2018 εντολής του Προϊσταμένου της. Συγκεκριμένα, στις 12/08/2018, ημέρα Κυριακή και ώρα 13:00, ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εισήλθαν στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους ζήτησαν από τον υπάλληλο του ξενοδοχείου το οριζόμενο από την υπ' αριθ. πρωτ. 1500/3/1-γ' ΑΣΤΥΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΤΑΞΗ υπ' αριθ. 8 Αρχηγού Ελληνικής Αστυνομίας «Υποχρεώσεις διευθυντών, υπαλλήλων και πελατών τουριστικών καταλυμάτων» (ΦΕΚ Β'-1957/1.11.1999), όπως τροποποιήθηκε με την αριθ.1500/3/1-κθ' (ΦΕΚ Β1674/2003), βιβλίο πελατών (πόρτας) το οποίο δεν βρέθηκε. Κατόπιν, οι ελεγκτές διαπίστωσαν την ύπαρξη στην υποδοχή ενός ημερήσιου πλάνου του ξενοδοχείου που απεικόνιζε όλα τα δωμάτια του ξενοδοχείου, τις διανυκτερεύσεις της προηγούμενης ημέρας, το όνομα των πελατών και σε ορισμένες εγγραφές εξ αυτών υπήρχε η ένδειξη «Α» που κατά δήλωση του υπαλλήλου που βρισκόταν στην υποδοχή αντιστοιχεί στην αναχώρηση. Το εν λόγω ανεπίσημο έγγραφο κατασχέθηκε με την υπ' αριθ./12.08.2018 έκθεση κατάσχεσης. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προέκυψε ότι σε έντεκα (- 11-) περιπτώσεις πελατών δεν είχαν εκδοθεί τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία και οι αντίστοιχες αποδείξεις είσπραξης του φόρου διανομής. Ειδικότερα, δεν εκδόθηκε στοιχείο για τους εξής πελάτες:

Δωμάτιο	Ονοματεπώνυμο	Αξία
116		40,00
200		50,00
207		50,00
211		50,00
212		50,00
214		50,00

217		50,00
219		50,00
310		50,00
315		50,00
317		50,00
Σύνολο		540,00

Οι αξίες ανά δωμάτιο δόθηκαν από τον υπάλληλο του ξενοδοχείου και διασταυρώθηκαν με άλλες περιπτώσεις για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Εν συνεχεία, τα μέλη του συνεργείου, συνοδεία του υπαλλήλου της προσφεύγουσας πραγματοποίησαν αυτοψία στα δωμάτια που αντιστοιχούσαν στις προαναφερθείσες έντεκα (-11-) περιπτώσεις και διαπιστώθηκε ότι αυτά ήταν κενά. Από τα διαλαμβανόμενα στις από 17/01/2019 και με αρ. υπόθεσης/2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) – ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και άρθρου 13Α του ν.2523/1997 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την προσφεύγουσα, θεμελιώνονται, αποδεικνύονται και αιτιολογούνται επαρκώς οι παραβάσεις τις μη έκδοσης ειδικού στοιχείου – απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 53 του ν.4389/2016, σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 16,50€ και της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 435,48€ πλέον ΦΠΑ 13% 104,52€. Κατ' επέκταση, συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997 για την επιβολή της οριζόμενης από την παρ. 8 του ίδιου άρθρου ειδικής κύρωσης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, η προσφεύγουσα, καίτοι επικαλείται έλλειψη εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, δεν εξειδικεύει με τον ισχυρισμό της τις τυχόν εσφαλμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που εδράζονται επί εικασιών ή μη δόκιμων παραδοχών, τα υπολογιστικά λάθη ή τις αοριστίες των εκθέσεων ελέγχου, ενώ επιπροσθέτως, ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς αποδόμηση του πορίσματος ελέγχου και απόδειξης των ισχυρισμών της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στις από 17/01/2019 και με αρ. υπόθεσης/2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) – ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και άρθρου 13Α του ν.2523/1997 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί πλημμελειών των προσβαλλόμενων πράξεων και έλλειψη εμπειριστατωμένης αιτιολογίας ως προς το πόρισμα του ελέγχου για μη έκδοση αποδείξεων, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 19/03/2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο	500,00 €
----------	----------

Η υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο	250,00 €
----------	----------

Η υπ' αριθ./13.02.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 13Α ν.2523/1997
φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο	1.500,00 €
----------	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.