



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 : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 31.8.2020

Αριθμός απόφασης: 24

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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

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

4. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **16.3.2020** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, για την εταιρεία, ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, ως νόμιμος εκπρόσωπος αυτής, κατά της με αρ. /12.2.2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 8.5.17 Έκθεση Ελέγχου, της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **16.3.2020** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της για την εταιρεία, ως νόμιμος εκπρόσωπος αυτής, 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 αρ. /12.2.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, λόγω ανακριβούς έκδοσης ενός (1) φορολογικού στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ καθαρής αξίας 185,84 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 25,18 €) για ποσό ανακρίβειας ύψους 1,02 €, κατά παράβαση των διατάξεων του ως άνω άρθρου.

Η ανωτέρω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 8.5.17 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με την οποία στις 18.8.16 διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην προσφεύγουσα ξενοδοχειακή εταιρεία και διαπιστώθηκε ότι σε μία περίπτωση παροχής υπηρεσιών διαμονής και εστίασης εξέδωσε ανακριβώς τη με αρ. /16.8.16 ΑΠΥ καθαρής αξίας ύψους 185,84 € (πλέον ΦΠΑ 13% ύψους 24,16 €, ήτοι συνολικής αξίας 210,00 €), για ποσό ανακρίβειας ύψους 1,02 € (= 25,18 € - 24,16 €), που αντιστοιχεί στη διαφορά ΦΠΑ που υπολόγισε η προσφεύγουσα με συντελεστή 13% ποσού 24,16 €, αντί του ορθού 13% για το 95% της αξίας των υπηρεσιών διαμονής και εστίασης με ενιαία τιμή και 24% για το 5% της εν λόγω ενιαίας τιμής, συνολικού ποσού 25,18 € (= 22,95 € + 2,23 €), σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1161/2015. Στο εν λόγω φορολογικό στοιχείο δεν αναγραφόταν το ποσό και ο συντελεστής ΦΠΑ. Σύμφωνα με το αρ. /5.9.16 υπόμνημα της προσφεύγουσας στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ., στην περίπτωση της με αρ. /16.8.16 ΑΠΥ ο πελάτης (που διέμεινε στο ξενοδοχείο) επέλεξε, μετά την άφιξή του στο ξενοδοχείο, να λαμβάνει πρωινό για συγκεκριμένες ημέρες, με αποτέλεσμα να χρεωθεί επιπλέον της τιμής του δωματίου (καθαρής αξίας 185,84 €), και ότι για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών εστίασης-πρωινού εκδόθηκαν (ξεχωριστές) αποδείξεις λιανικής πώλησης από την ταμειακή μηχανή που η αξία τους περιλαμβάνεται στα με αρ. /13.8.16 και /16.8.16 ημερήσια δελτία Ζ. Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε καθώς, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, είναι ατεκμηρίωτος ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας (ότι στην περίπτωση της αρ. /16.8.16 ΑΠΥ δεν παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες διαμονής και εστίασης έναντι ενιαίας τιμής και ότι συνεπώς στην καθαρή αξία των 185,84 € της ως άνω ΑΠΥ δεν περιλαμβάνονται και οι χρεώσεις παροχής υπηρεσιών εστίασης-πρωινού) καθώς δεν είναι δυνατή η συσχέτιση από τον έλεγχο των εκδοθεισών ΑΛΠ με τον λήπτη της υπηρεσίας που αναγράφεται στη με αρ. /16.8.16 ΑΠΥ, και καθώς ο ως άνω ισχυρισμός δεν προβλήθηκε κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως ανωτέρω προβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενη ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι αναπόδεικτες, εσφαλμένες και μη νόμιμες. Κακώς ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι για την υπό κρίση παροχή υπηρεσιών εστίασης-πρωινού εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής πώλησης από την ταμειακή μηχανή και η αξία τους δεν περιλαμβάνεται στην τιμή παροχής υπηρεσιών διαμονής καθαρής αξίας των 185,84 €. Σε κάθε περίπτωση, η υπό κρίση επιβολή προστίμου ύψους 500,00 € για ανακρίβεια ύψους 1,02 € αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013: «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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1161/2015 'Διευκρινίσεις σχετικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες των ξενοδοχείων': «....Επίσης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, από 20.07.2015 οι υπηρεσίες εστίασης υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23% και 16% για τα νησιά). Η εν λόγω διάταξη αφορά και τις υπηρεσίες εστίασης που παρέχονται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα λοιπά καταλύματα στους ειδικούς χώρους εστίασης που διαθέτουν, καθώς και στα δωμάτια ως υπηρεσία εξυπηρέτησης δωματίου (room service). Με στόχο την αποφυγή ουσιαστικής επιβάρυνσης του ξενοδοχειακού τομέα, ο οποίος συμβάλλει σημαντικά στην ανάπτυξη του τουρισμού, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι τα τουριστικά πακέτα συμφωνούνται σε χρόνο προγενέστερο της εκτέλεσής τους, στην περίπτωση που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή άλλες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής, υπό την προϋπόθεση ότι ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, γίνεται δεκτό η διάκριση, κατά συντελεστή φόρου, από 20.07.2015, να γίνεται ως εξής:

α. Διαμονή με πρωινό: 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό.

β. Διαμονή με ημιδιατροφή: 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για το πρωινό και το γεύμα.

γ. Διαμονή με πλήρη διατροφή (full bord): 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για πρωινό και δύο γεύματα.

δ. Διαμονή με το σύστημα all inclusive (πλήρης διατροφή περιλαμβανομένης της κατανάλωσης ποτών και της παροχής λοιπών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στην ενιαία τιμή, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, χρήση ομπρελών, δραστηριότητες διασκέδασης, απασχόλησης παιδιών (animation), αθλητικές υπηρεσίες κ.α.): 30% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες εστίασης, για τις καταναλώσεις αλκοολούχων ή μη ποτών και για τις λοιπές παροχές που ενδεχομένως περιλαμβάνει το πακέτο.

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω ποσοστά παραμένουν τα ίδια, όπως είχαν προσδιοριστεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1182/26.8.2011 και ΠΟΛ.1208/5.10.2011, όταν η εστίαση είχε υπαχθεί στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ με το άρθρο 34, παρ. 1, του ν.3986/2011.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας

Διοικητικής Διαδικασίας) 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...».

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης ως τυπικό στοιχείο του κύρους της και η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα αυτήν έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτή (σχετ. ΣτΕ 949/2012, 950/2012, 5339/1995, 3711/2011).

Περαιτέρω, δε, όπως συνάγεται από τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), η αιτιολογία είναι νόμιμη, δηλαδή σύμφωνη με τη διάταξη ή τη γενική αρχή του δικαίου που την επιβάλλει, όταν έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) να είναι ειδική (και όχι γενική και αόριστη), δηλαδή, σχετική με την προσβαλλόμενη πράξη, με την έννοια ότι όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη,

β) να είναι πλήρης ή επαρκής και να περιέχει σαφώς όλα τα ουσιώδη συγκεκριμένα περιστατικά, κατά τρόπο ο οποίος δεν αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου και

γ) να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (βλ. Επ. Σπηλιωτόπουλο, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 2, 13^η Έκδοση, σελ. 142-143).

Επειδή, εν προκειμένω, το υπό κρίση πρόστιμο ανακριβούς έκδοσης της αρ./16.8.16 ΑΠΥ επιβλήθηκε με την αιτιολογία ότι, σύμφωνα με την 8.5.17 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ:

α. ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι στην εν λόγω περίπτωση δεν παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες διαμονής και εστίασης έναντι ενιαίας τιμής και ότι συνεπώς στην καθαρή αξία των 185,84 € της ως άνω ΑΠΥ δεν περιλαμβάνονται και οι χρεώσεις παροχής υπηρεσιών εστίασης-πρωινού για τις οποίες εκδόθηκαν ΑΛΠ, είναι ατεκμηρίωτος καθότι δεν είναι δυνατή η συσχέτιση από τον έλεγχο των εκδοθεισών ΑΛΠ με τον λήπτη της υπηρεσίας που αναγράφεται στη με αρ./16.8.16 ΑΠΥ, και

β. ο ως άνω ισχυρισμός δεν προβλήθηκε κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου.

Επειδή, τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής κρίνονται αόριστα ως προς τη στοιχειοθέτηση της πραγματικής βάσης της παράβασης, εάν σε αυτή δεν ιστορείται ο τρόπος με τον οποίο τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ουσιαστικό έλεγχο και κατέληξαν στο κρίσιμο συμπέρασμα (σχετ. ΔΠρΑθ 9964/2003, ΔΦΝ 2004. 766). Περαιτέρω δε, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, είναι απαραίτητο στην οικεία έκθεση ελέγχου να προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων.

Στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, όπως, εν προκειμένω, μεταξύ άλλων, ο τρόπος κράτησης του δωματίου (μέσω κάποιας ηλεκτρονικής πλατφόρμας κλπ), στοιχεία για την κράτηση (μόνο το δωμάτιο ή και με πρωινό κλπ), στοιχεία για την πληρωμή κλπ.

Επειδή, η επικαλούμενη στην ως άνω έκθεση ελέγχου αδυναμία συσχέτισης από τον έλεγχο των εκδοθεισών ΑΛΠ με τον λήπτη της υπηρεσίας που αναγράφεται στη με αρ./16.8.16 ΑΠΥ, καθώς και το γεγονός ότι οι ισχυρισμοί που προέβαλε η προσφεύγουσα στον έλεγχο δεν προβλήθηκαν κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου αλλά κατόπιν αυτού με το αρ./5.9.16 υπόμνημά της, δεν αποτελούν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την επιβολή του υπό κρίση προστίμου.

Επειδή, η θεμελίωση των παραβάσεων από τη φορολογική αρχή, η οποία φέρει και το βάρος απόδειξης, δεν μπορεί να στηρίζεται σε συλλογισμούς και υποθετικές σκέψεις του ελεγκτή, αλλά μόνον σε συγκεκριμένες διαπιστώσεις που προέκυψαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου (σχετ. ΣΤΕ, 1023/1999, πρβλ. επίσης 2931/2006).

Επειδή, στην περίπτωση του υπό κρίση προστίμου ανακριβούς έκδοσης της αρ./16.8.16 ΑΠΥ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε ότι παρασχέθηκαν υπηρεσίες διαμονής και υπηρεσίες εστίασης έναντι ενιαίας τιμής και ότι συνεπώς στην καθαρή αξία των 185,84 € της ως άνω ΑΠΥ περιλαμβάνονται και οι χρεώσεις παροχής υπηρεσιών εστίασης-πρωινού.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή δεν παρείχε την απαιτούμενη από τις ανωτέρω διατάξεις σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που να θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλομένης πράξης επιβολής προστίμου σε βάρος της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, η αρ./12.2.2020 πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθεί ως αναιτιολόγητη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **16.3.2020** και με αρ. ηλεκτρονικού πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, για την εταιρεία, ΑΦΜ, ως νόμιμος εκπρόσωπος αυτής, και την ακύρωση της υπ' αρ./12.2.2020 πράξης επιβολής προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Αρ./12.2.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό Έτος 2016

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 **0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

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 με υποχρέωση.