



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 15/10/2020

Αριθμός απόφασης: 2210

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ, με έδρα τη, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2020 ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2017, β) του υπ' αριθμ. /2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθμ. /2020 ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2017, και δ) του υπ' αριθμ. /2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 31/10/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμ./2020 πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2017 ειδική χρηματική κύρωση ποσού **2.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13Α παρ. 1 και 8 του ν. 2523/1997, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 47 παρ. 1 του ν.4465/2017. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε ΑΠΥ σε εκατόν δέκα επτά (117) περιπτώσεις πελατών, οι οποίοι είχαν επιβιβασθεί στο πλοίο «.....» και ενεργούσαν ως λήπτες υπηρεσιών περιήγησης, από το λιμάνι της προς τα μετ' επιστροφής, συνολική: αξίας 4.755,00 ευρώ (καθαρή αξία 3.874,67 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 920,32 ευρώ), κατά παράβαση των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.), καθώς και της παρ. 1 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997.

β) Με τον με αριθμ./2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε ΑΠΥ σε εκατόν δέκα επτά (117) περιπτώσεις πελατών, οι οποίοι είχαν επιβιβασθεί στο πλοίο «.....» και ενεργούσαν ως λήπτες υπηρεσιών περιήγησης, από το προς μετ' επιστροφής, συνολική: αξίας 4.755,00 ευρώ (καθαρή αξία 3.874,67 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 920,32 ευρώ), κατά παράβαση των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.), καθώς και της παρ. 1 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997.

γ) Με τη με αριθμ./2020 πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2017 ειδική χρηματική κύρωση ποσού **4.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13Α παρ. 1 και 8 του ν. 2523/1997, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 47 παρ. 1 του ν.4465/2017. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε ΑΠΥ σε εκατόν ενενήντα δύο (192) περιπτώσεις πελατών, οι οποίοι είχαν επιβιβασθεί στο πλοίο «.....» και ενεργούσαν ως λήπτες υπηρεσίας

περιήγησης, από το λιμάνι τηςπρος μετ' επιστροφής, συνολικής αξίας 7.820,00 ευρώ (καθαρή αξία 6.306,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 1.514,00 ευρώ), κατά παράβαση των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.), καθώς και της παρ. 1 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997.

δ) Με τον με αριθμ. /2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε ΑΠΥ σε εκατόν ενενήντα δύο (192) περιπτώσεις πελατών, οι οποίοι είχαν επιβιβασθεί στο πλοίο «.....» και ενεργούσαν ως λήπτες υπηρεσίας περιήγησης, από προς μετ' επιστροφής, συνολικής αξίας 7.820,00 ευρώ (καθαρή αξία 6.306,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 1.514,00 ευρώ), κατά παράβαση των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.), καθώς και της παρ. 1 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 31/10/2019 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 13Α του ν. 2523/1997 και μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Πύργου. Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Πύργου, κατόπιν της με αριθμ. /2017 χειρόγραφης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., διενεργώντας μερικό επιτόπιο έλεγχο με την συνδρομή του Λ/Χ Ηγουμενίτσας:

Α) στις 16/09/2017 ημέρα Σάββατο και ώρα 15:30 μμ, προσέγγισαν κατά την προσάραξη, στο λιμάνι, το πλοίο, το οποίο διενεργούσε θαλάσσια περιήγηση, με επιβίβαση από και αποβίβαση, όπου προέβησαν σε έλεγχο για την νομότυπη έκδοση των φορολογικών στοιχείων διακίνησης των επιβατών (εισιτήρια) από την εταιρεία προς τους επιβάτες των παραπάνω πλοίων. Συγκεκριμένα προέβησαν στην καταμέτρηση των επιβατών, από την οποία προέκυψε ότι στο πλοίο επιβιβάζονταν 117 άτομα πλέον του προσωπικού. Κατά την αποβίβαση τους από αυτό, ο έλεγχος ζήτησε δειγματοληπτικά σε σύνολο περίπου πενήντα ατόμων - τουριστών, ώστε να μην εμποδίζεται η ομαλή έξοδο του συνόλου των επιβαινόντων από το πλοίο, να του επιδείξουν τα εισιτήρια τους και ερωτήθηκαν για το ποσό που κατέβαλαν για την συμμετοχή τους στην περιήγηση. Ωστόσο κανείς από τους επιβαίνοντες που ρωτήθηκαν δεν επέδειξε φορολογικό στοιχείο (εισιτήριο ή voucher) λέγοντας μας ότι το μόνο που τους έχει δοθεί είναι μια κάρτα επιβίβασης και το ποσό που είχαν πληρώσει ήταν σαράντα έξι ευρώ (46,00 ευρώ) και τριάντα πέντε ευρώ (35,00 ευρώ).

Β) στις 16/09/2017 ημέρα Σάββατο και ώρα 16:10 μμ προσέγγισαν κατά την προσάραξη, στο, το πλοίο το οποίο διενεργούσε θαλάσσια περιήγηση με επιβίβαση από το και αποβίβαση, και προέβησαν σε έλεγχο για την νομότυπη έκδοση των φορολογικών στοιχείων διακίνησης των επιβατών (εισιτήρια) από την εταιρεία προς τους

επιβάτες των παραπάνω πλοίων. Συγκεκριμένα προέβησαν στην καταμέτρηση των επιβατών, από την οποία προέκυψε ότι στο πλοίο επιβιβάζονταν εκατόν ενενήντα δύο (192) άτομα πλέον του προσωπικού. Κατά την αποβίβαση τους από αυτό, ο έλεγχος ζήτησε δειγματοληπτικά σε σύνολο περίπου πενήντα ατόμων - τουριστών, ώστε να μην εμποδίζεται η ομαλή έξοδο των επιβαινόντων από το πλοίο, να του επιδείξουν τα εισιτήρια τους και το ποσό που κατέβαλαν για την συμμετοχή τους στην περιήγηση. Ωστόσο κανείς από τους επιβαίνοντες που ρωτήθηκαν δεν επέδειξε εισιτήριο, λέγοντας μας ότι το μόνο που τους έχει δοθεί είναι μια κάρτα επιβίβασης και το ποσό που είχαν πληρώσει κυμαινόταν στα σαράντα έξι ευρώ (46,00 ευρώ) και τριάντα πέντε ευρώ (35,00 ευρώ).

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό της παράβασης της μη έκδοσης:

Α) εκατόν δέκα επτά (117) εισιτηρίων για επιβάτες που επιβιβάστηκαν στο για περιήγηση από προς το, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περίπτωση α' του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και προσδιόρισε την αποκρυβείσα αξία στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων επτακοσίων πενήντα πέντε ευρώ (4.755,00 ευρώ: 60 εισιτήρια των 46,00 ευρώ και 57 εισιτήρια των 35,00 ευρώ) και

Β) εκατόν ενενήντα δύο (192) εισιτηρίων για επιβάτες που επιβιβάστηκαν στο για περιήγηση από προς κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περίπτωση α' του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και προσδιόρισε την αποκρυβείσα αξία στο ποσό των επτά χιλιάδων οκτακοσίων είκοσι ευρώ (7.820,00 ευρώ: 100 εισιτήρια των 46,00 ευρώ και 92 εισιτήρια των 35,00 ευρώ).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και οριστική διαγραφή των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι εκθέσεις ελέγχου είναι αόριστες και υποπίπτουν σε αντιφάσεις οι οποίες αναιρούν τους ίδιους τους ισχυρισμούς της ελεγκτικής αρχής. Συγκεκριμένα:

α) στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναγράφεται ότι έγινε δειγματοληπτικός έλεγχος εισιτηρίων σε περίπου 50 άτομα – τουρίστες στα δύο πλοία, ωστόσο και στις δυο περιπτώσεις υπολογίσθηκαν και επιβλήθηκαν πρόστιμα που αφορούν το σύνολο των επιβαινόντων ήτοι 117 άτομα για το πλοίο και 192 άτομα για το πλοίο, χωρίς να αποδεικνύεται από τον έλεγχο με ποιον τρόπο προσδιόρισε την μη ύπαρξη εισιτηρίων ή voucher στο σύνολο των επιβατών.

β) ο έλεγχος υποπίπτει σε αντιφάσεις οι οποίες αναιρούν τους ίδιους τους ισχυρισμούς του αφού σε διαφορετικά σημεία της έκθεσης αναγράφεται ότι δεν επιδείχθηκαν voucher από τους επιβαίνοντες στα πλοία, ενώ αλλού ότι τα voucher δεν έφεραν το όνομα του πλοίου. Υπάρχει δηλαδή πλήρης αντίφαση για το αν υπήρχαν τελικά voucher κατά τη διάρκεια του ελέγχου τα οποία εμείς ως ελεγχόμενοι τα θέσαμε υπόψιν του ελέγχου και τα οποία αγνοήθηκαν.

γ) δεν προκύπτει σαφώς από τον φορολογικό έλεγχο ο τρόπος με τον οποίο υπολόγισε με

ακρίβεια την αποκρυσβαίσει αξία τόσο για τη μη έκδοση στοιχείων που αφορούσε το πλοίο , η οποία επέσυρε τις οριστικές πράξεις προστίμου/2019 και/2019, όσο και για το πλοίο , η οποία επέσυρε τις οριστικές πράξεις προστίμου/2019 και/2019.

- Με τα αριθμ. πρωτ. /04-10-2017 και /05-10-2017 υπομνήματά της απάντησε επί του Σημειωμάτων Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ Πύργου, ωστόσο κατά την έκδοση των εκθέσεων ελέγχου δεν απαντήθηκαν πλήρως και με σαφήνεια, ως όφειλαν, από τη διοίκηση όλες οι εξηγήσεις της εταιρείας.
- Η Δ.Ο.Υ Κέρκυρας καταλόγισε πρόστιμα λόγω μη επίδειξης φορολογικών στοιχείων (εισιτήριο ή voucher) κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Το κρίσιμο γεγονός για την έκδοση των παραβάσεων ήταν η μη επίδειξη στοιχείων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ωστόσο δεν ελήφθη υπόψη καθόλου το γεγονός ότι η επιχείρηση δεν ήταν υπόχρεη σε έκδοση στοιχείων αξίας κατά τη στιγμή που διενεργούνταν ο έλεγχος. Αντίθετα ετέθησαν υπόψη του ελέγχου και αγνοήθηκαν από αυτόν τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η επιχείρηση τη συγκεκριμένη στιγμή. Αυτά ήταν τα συλλεχθέντα voucher κατά την επιβίβαση των τουριστών στα σκάφη καθώς και το ημερολόγιο πλοίου με αναλυτική λίστα επιβατών η οποία συμφωνούσε με την καταμέτρηση που διενεργήθηκε από τα ελεγκτικά όργανα. Μετά το πέρας του ελέγχου προσκομίσθηκαν συμφωνητικά και στοιχεία αξίας (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες προς τα τουριστικά γραφεία πελάτες της επιχείρησης που αφορούσαν την ημερομηνία ελέγχου. Από αυτά αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης.
- Η εταιρεία παρέθεσε τον τρόπο τιμολόγησης των τουριστικών πρακτορείων, τα οποία πωλούν τις εκδρομές στους επιβάτες των σκαφών και ο οποίος προκύπτει από προηγούμενη συμφωνία. Ωστόσο ο έλεγχος δεν απάντησε με ποιο τρόπο αυθαίρετα υπολόγισε την αποκρυσβαίσει αξία και στις δυο περιπτώσεις των σκαφών, ενώ στα υπομνήματά της αποδεικνύεται ότι πελάτες της είναι τα τουριστικά πρακτορεία και η τιμές πώλησης δεν είναι αυτές που ανέφεραν οι επιβάτες που ρωτήθηκαν προφορικά από τον έλεγχο. Συνεπώς δεν προκύπτει σαφώς από τον φορολογικό έλεγχο ο τρόπος με τον οποίο υπολόγισε με ακρίβεια την αποκρυσβαίσει αξία τόσο για τη μη έκδοση στοιχείων από τα δύο πλοία.

A. Όσον αφορά τη με αριθμ. /2020 και /2020 πράξεις ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997:

«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, β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 (Α' 170).

.....

9. Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του Ν. 2523/1997.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13 παρ. 9 του ν. 2523/1997:**

«9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013**, όπως το τελευταίο εδάφιο της προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 18 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22-12-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 32 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2016 και μετά:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.....

.....

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.»

Επειδή εκ των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας η σχετική ενδικοφανής προσφυγή όσον αφορά τις με αριθμ./2020 και/2020 πράξεις ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,

φορολογικού έτους 2017, καθώς αφορά διαφορές που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ήτοι δεν ισχύει η υποχρέωση άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής.

Β. Όσον αφορά τις με αριθμ./2020 και/2020 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας φορολογικού έτους 2017

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 “Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος” ορίζεται:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή στο άρθρο 7 παρ. 2 και 3 του ν. 4308/2014 “Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων” ορίζεται:

«2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 4308/2014: «1. 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 σύμφωνα με το **άρθρο 11 του ν. 4308/2014**:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.....»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 12 του ν. 4308/2014**:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 13 του ν. 4308/2014**

«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) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, περαιτέρω, στην **ΠΟΛ. 1003/2014**, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, αναφέρονται τα εξής:

«13.1.4 Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές,

πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι **πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας**, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο.»

Επειδή στο άρθρο 58Α ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, στις 16/09/2017, ημέρα Σάββατο, διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., με την συνδρομή του Λ/Χ Ηγουμενίτσας, μερικός επιτόπιος έλεγχος στα πλοία και, σχετικά με τη νομότυπη έκδοση των φορολογικών στοιχείων διακίνησης των επιβατών (εισιτήρια) από την εταιρεία προς τους επιβάτες των παραπάνω πλοίων. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου προέκυψε ότι κανείς από τους 117 και 192 επιβαίνοντες αντίστοιχα δεν επέδειξε φορολογικό στοιχείο (εισιτήριο ή voucher) και συνεπώς ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό της παράβασης της μη έκδοσης: α) εκατόν δέκα επτά (117) εισιτηρίων για επιβάτες που επιβιβάστηκαν στογια περιήγηση από προς και β) εκατόν ενενήντα δύο (192) εισιτηρίων για επιβάτες που επιβιβάστηκαν στο για περιήγηση από το προς και προσδιόρισε την αποκρυσταλλωμένη αξία στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων επτακοσίων πενήντα πέντε ευρώ (4.755,00 ευρώ: 60 εισιτήρια των 46,00 ευρώ και 57 εισιτήρια των 35,00 ευρώ) και στο ποσό των επτά χιλιάδων οκτακοσίων είκοσι ευρώ (7.820,00 ευρώ: 100 εισιτήρια των 46,00 ευρώ και 92 εισιτήρια των 35,00 ευρώ) αντίστοιχα, σύμφωνα με το ποσό που δήλωσαν στον έλεγχο ότι είχαν πληρώσει οι επιβαίνοντες.

Επειδή η προσφεύγουσα με τα με αριθμ. πρωτ. /04-10-2017 και /05-10-2017 υπομνήματα αντιρρήσεων σε απάντηση των με αριθμ. /16-09-2017 και /16-09-2017 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου, προέβαλε παρόμοιους ισχυρισμούς με την ενδικοφανή προσφυγή και προσκόμισε εκδοθέντα τιμολόγια κατά την ημερομηνία ελέγχου 16/09/2017 και αντίστοιχες συμβάσεις με γραφεία τουρισμού-οντότητες. Ειδικότερα ανέφερε ότι σε κάθε εκδοθέν τιμολόγιο ήταν συνημμένα τα voucher των τουριστών τα

οποία είχε συλλέξει κατά την επιβίβαση την ίδια ημέρα, ενώ όλα τα παραπάνω τα είχε θέσει υπ' όψιν του κλιμακίου ελέγχου, το οποίο (κλιμάκιο) τελικώς δεν τα έλαβε υπ' όψιν.

Επειδή ο έλεγχος πλήρως και με σαφήνεια αντέκρουσε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα στη σελίδα 4 των οικείων εκθέσεων ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

1. Κατά τον έλεγχο που έγινε την 16/9/2017 στο ανωτέρω πλοίο δεν επεδείχθη κανένα φορολογικό στοιχείο αξίας, εισιτήρια ή τα αντίστοιχα voucher των επιβατών, παρόλο, που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της επιχείρησης είχαν εκδοθεί και ήταν ήδη στην κατοχή της. Σημειώνεται δε ότι ο έλεγχος διήρκεσε περίπου δύο ώρες και η επιχείρηση είχε στη διάθεση της τον χρόνο να θέσει τα φορολογικά στοιχεία αξίας στην διάθεση του ελέγχου. Επίσης καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου, δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο σχετικά ΤΠΥ και ιδιωτικά συμφωνητικά - ναυλοσύμφωνα.

2. Στα προσκομισθέντα, με το υπόμνημα voucher δεν αναφέρεται το όνομα του πλοίου εκτός ενός voucher.

3. Προσκομίστηκαν με το υπόμνημα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με εκδότρια την ελεγχόμενη εταιρεία, προς γραφεία γενικού τουρισμού, τα οποία δεν επεδείχθησαν κατά την ώρα του ελέγχου στις 16/9/2017, παρόλο που όπως αναφέρεται στο απαντητικό σημείωμα ήταν ήδη εκδοθέντα.

4. Προσκομίστηκαν δεκαεννέα (19) ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ ελεγχόμενης επιχείρησης και των γραφείων τουρισμού, προς τα οποία εκδόθηκαν ΤΠΥ με ημερομηνία 16/9/2017, εκ των οποίων 8 θεωρήθηκαν εκπρόθεσμα στις 18/9/2017 και 21/9/2017, μετά την ημερομηνία του ελέγχου και 1 ιδιωτικό συμφωνητικό αφορά την φορολογική περίοδο 2016.

5. Στο υπ' αριθμ/16-9-2017 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδοθέν προς το γραφείο γενικού τουρισμού με ΑΦΜ ποσού 442,50 ευρώ αναφέρεται το πλοίο, ως το πλοίο που θα παρείχε εκδρομικές υπηρεσίες στους πελάτες του γραφείου, ενώ το συμφωνητικό που προσκομίστηκε με το ανωτέρω γραφείο τουρισμού, αναφέρει το πλοίο και το πλοίο

6. Επιπλέον από το αριθμ. πρωτ./18-9-2017 έγγραφο προς το Κεντρικό Λ/Χ Ηγουμενίτσας η Δ.Ο.Υ. ζήτησε και έλαβε σχετικό έγγραφο με αριθμ. πρωτ./12-10-2017 με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της Λιμενικής Αρχής, όπου μεταξύ άλλων αναφέρει ρητά ότι επιβλήθηκαν σχετικές παραβάσεις για την μη έκδοση εισιτηρίων ατομικού ή ομαδικού συνοδευόμενου από ονομαστική κατάσταση επιβατών, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος, για τον καταλογισμό των σχετικών παραβάσεων επικαλείται το γεγονός ότι δεν επεδείχθησαν, πέραν από φορολογικά στοιχεία (όπου πράγματι θα μπορούσε να εκδοθεί σχετικό τιμολόγιο προς αντισυμβαλλόμενο τουριστικό γραφείο σε μεταγενέστερο χρόνο), ούτε τα αντίστοιχα Voucher των επιβατών, ενώ και επί όσων προσκομίστηκαν κατά την υποβολή υπομνήματος, δεν υπήρχε αναγραφή των πλοίου, με εξαίρεση ενός εξ αυτών. Αντιβαίνουν, συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, πως είχαν εκδοθεί και

συλλεχθεί τα voucher, βάσει των οποίων θα γινόταν εν συνεχεία η τιμολόγηση προς τουριστικό πράκτορα, με τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στη σελίδα 4 της σχετικής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014).

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, εν προκειμένω, στην από 31/10/2019 έκθεσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Πύργου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και παρατίθενται εμπεριστατωμένα και λεπτομερειακά τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή στο **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 31/10/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την απόρριψη αυτής ως απαράδεκτης όσον αφορά τις με αριθμ. /2020 και /2020 πράξεις επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης.

- Την απόρριψη αυτής όσον αφορά τις με αριθμ. /2020 και /2020 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

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

Α) Φορολογικό Έτος 2017

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013: 500,00 €

Β) Φορολογικό Έτος 2017

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013: 500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.