



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/6/2021

Αριθμός απόφασης: 1936

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. 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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

..... που εδρεύει στην, στη οδό, κατά των: α) υπ' αριθμ./...../2020 πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 54ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, β)/...../2020 πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 58Α Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και γ)/...../2020 πράξη επιβολής προστίμου αρθ.58Α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 26-3-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α'ΑΘΗΝΩΝ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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:

Α) Με την υπ' αρ./...../2020 πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 30.000,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§§ 1 περ. θ' και 2 περ.γ' κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5,8§1,12 §§1,2,4,5,6,7, 8 και 13 του ν.4308/2014, του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1003/2014.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

α) Δεν εξέδωσε δέκα έξι (16)φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής, συνολικής καθαρής αξίας 3.830,00 € πλέον ΦΠΑ 245,00€.

β)Εξέδωσε εκατόν δέκα τέσσερα(114) ανακριβή φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 20.978,00 € πλέον ΦΠΑ 1.448,00€.

Β) Με την υπ' αριθμ./...../2020 πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 58Α Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 377,14€ σύμφωνα διατάξεις του άρθρου 58Α§1 Ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5,8§1,12 §§1,2,4,5,6,7, 8 και 13 του ν.4308/2014, του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1003/2014

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

α) Δεν εξέδωσε δύο (2) φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής, συνολικής καθαρής αξίας 199,12 € πλέον ΦΠΑ 25,88€.

β) Εξέδωσε σαράντα έξι (46) ανακριβή φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 5.603,10 € πλέον ΦΠΑ 728,40€.

Γ) Με την υπ' αριθμ./...../2020 πράξη επιβολής προστίμου αρθ.58Α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 1.566,75€ σύμφωνα διατάξεις του άρθρου 58Α§1 Ν.4174/2013 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5,8§1,12 §§1,2,4,5,6,7, 8 και 13 του ν.4308/2014, του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1003/2014

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

Χρονικό διάστημα 1/1-24/7/2016

α) Δεν εξέδωσε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής, συνολικής καθαρής αξίας 1.140,27 € πλέον ΦΠΑ 148,23€.

β) Εξέδωσε εβδομήντα τρία (73) ανακριβή φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 15.593,09 € πλέον ΦΠΑ 2.027,10€.

Χρονικό διάστημα 25/7-31/12/2016

α) Δεν εξέδωσε έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής, συνολικής καθαρής αξίας 898,63 € πλέον ΦΠΑ 116,82€.

β) Εξέδωσε τριάντα δύο (32) ανακριβή φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 6.471,79 € πλέον ΦΠΑ 841,33€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 26-3-2020 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η προσφεύγουσα είναι ομόρρυθμη εταιρία, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου Β' κατηγορίας και κάτω, χωρίς εστιατόριο.

Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ ήταν το με αρ.πρωτ. ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. ΕΞ2018ΕΜΠ Δελτίο πληροφοριών της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) με θέμα «Διενέργεια Ελέγχων σε τουριστικά καταλύματα» το οποίο εισήλθε την 15-3-2018 (αρ.πρωτ./2018) στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Η ανωτέρω Διεύθυνση προέβη στη δημιουργία στόχευσης για επιχειρήσεις –καταλύματα σε όλους τους νομούς της χώρας που εμφανίζουν ενδείξεις φοροδιαφυγής. Η στόχευση βασίστηκε σε στοιχεία που αντλήθηκαν από το σύστημα VIES σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του συνόλου των καταλυμάτων της επικράτειας από αλλοδαπό πρακτορείο διεθνούς εμβέλειας (.....). Οι αποκτήσεις αυτές που αφορούσαν υπηρεσίες διαμεσολάβησης του αλλοδαπού πρακτορείου αντιστοιχούσαν, βάσει αναγωγής, σε έσοδα από εκμίσθωση καταλυμάτων. Τα ποσά που προέκυψαν από την αναγωγή αυτή συσχετίστηκαν με τα ακαθάριστα δηλωθέντα έσοδα των επιχειρήσεων. Από τον συγκεκριμένο συσχετισμό προέκυψε λίστα καταλυμάτων, των οποίων τα έσοδα από τις συνεργασίες με το αλλοδαπό πρακτορείο υπερέβαιναν τα ακαθάριστα έσοδα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ή τις εκροές που παρουσίαζαν στις δηλώσεις ΦΠΑ. Μία εκ των επιχειρήσεων της εξαχθείσας λίστας ήταν και η ελεγχόμενη, η οποία εμφάνιζε ληφθέντα παραστατικά χρήσης 2016 από την εταιρία ποσού 53.018,00 ευρώ και με αναγωγή στα ακαθάριστα έσοδά της όφειλε να έχει δηλώσει ακαθάριστα έσοδα βάσει της προμήθειας του(20%) ποσού 265.090,00 ευρώ, ενώ δεν είχε υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής δυνάμει της/...../2018 εντολής ελέγχου μετέβησαν στην έδρα της προσφεύγουσας την 24-5-2018 και επέδωσαν στην διαχειρίστρια της ελεγχόμενης την με αριθμό/2018 πρόσκληση για προσκόμιση λογιστικών αρχείων προκειμένου να προσκομίσει τα βιβλία της, τα λοιπά φορολογικά στοιχεία της και τις κρατήσεις μέσω για τις χρήσεις 2015 και 2016, ώστε να διαπιστωθεί εάν έχουν τελεστεί φορολογικές παραβάσεις. Η ελεγχόμενη την ίδια μέρα απέστειλε με ηλεκτρονική αλληλογραφία τις καταστάσεις κρατήσεων μέσω για τις χρήσεις 2015 και 2016, ώστε να γίνει αντιπαραβολή με τα εκδοθέντα παραστατικά, τα οποία δεν ευρίσκονταν εντός της εγκατάστασης κατά τον επιτόπιο έλεγχο. Στη συνέχεια ανταποκρινόμενη στην πρόσκληση δια του λογιστή της , έστειλε με ηλεκτρονική αλληλογραφία στις 30-5-2018 τα βιβλία εσόδων-εξόδων για τις χρήσεις 2015 και 2016 και στις 2-4-2019 τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και τα Ε3 των χρήσεων 2015 και 2016. Τελικά μέχρι την 20-11-2019 προσκομίστηκαν όλα τα ζητηθέντα και ο έλεγχος διενεργήθηκε εντός της Υπηρεσίας βάσει της υπ' αρ/...../2019 εντολής ελέγχου. Στη συνέχεια επειδή δεν υπήρχε η δυνατότητα άμεσης επεξεργασίας τους

κατασχέθηκαν με την/2019 έκθεση κατάσχεσης, η οποία επιδόθηκε την ίδια μέρα στο λογιστή, στην ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Κατά την διενέργεια του ελέγχου και από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων και ειδικότερα από την αντιπαραβολή των κρατήσεων, που πραγματοποιήθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας κρατήσεων με τις ΑΠΥ και τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για διαμονές πελατών τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 και ότι η ελεγχόμενη είχε προβεί σε υποτιμολόγηση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών (μειωμένη τιμή σε σχέση με την αξία της κράτησης μέσω) στη συντριπτική πλειονότητα σε περιπτώσεις κατά τις οποίες εισέπραττε μετρητά, γεγονός για το οποίο υπάρχει επισημείωση σε κάθε ΑΛΣ, η οποία αναγράφει αν πληρώθηκε η ελεγχόμενη με πιστωτική κάρτα ή μετρητά, τις ίδιες διαχειριστικές περιόδους.

Ο έλεγχος εξέδωσε το με αρ. /2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε)-Κλήση σε ακρόαση και τον υπ' αρ /2020 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου τα οποία εστάλησαν στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και παρελθούσας της νόμιμης προθεσμίας για την κατάθεση των απόψεών της ο έλεγχος συνέταξε την από 26-3-2020 έκθεση ελέγχου και την απέστειλε στη ΔΟΥ Α' Αθηνών για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων

Η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων, άλλως και όλως επικουρικώς να περιοριστεί η πρώτη υπ' αρ. /..... /2020 πράξη επιβολής προστίμου στο συνολικό ποσό των 846,50 €, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου-παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- Αόριστη και χωρίς επαρκή αιτιολογία η έκθεση ελέγχου και οι μετ' αυτής πράξεις επιβολής προστίμου.
- Ακυρωτέα η έκθεση ελέγχου και η μετ' αυτής /..... /2020 πράξη επιβολής προστίμου που αφορά το χρονικό διάστημα 1/1 – 16/10/2015, λόγω κατάργησης της περ. θ' του άρθρου 54 παρ.1 4174/2013. Ζητά να εφαρμοστεί αναδρομικά η ευμενέστερη διοικητική κύρωση του άρθρου 58^A ν.4174/2013 όπως ισχύει σήμερα ήτοι να του επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

Άρθρο 25

Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2.0 οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στο κατάστημα της έδρας της προσφεύγουσας και όπως αναφέρεται και στην σελ.3 της οικείας έκθεσης ελέγχου, το συνεργείο ελέγχου, αφού εισήλθε στην επιχείρηση δήλωσε την ιδιότητά του επιδεικνύοντας την εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές ταυτότητες στη διαχειρίστρια της ελεγχόμενης Αφροδίτη Αρματά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.

Επειδή, όσον αφορά στο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της πριν την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, καθόσον η ΥΕΔΔΕ Αττικής, μετά την διαπίστωση των επίμαχων παραβάσεων επέδωσε στην διαχειρίστρια την 13-1-2020 το με αρ. /2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε) –Κλήση σε ακρόαση προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της για τις αποδιδόμενες παραβάσεις εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση και η ταχθείσα προθεσμία παρήλθε άπρακτη.

Επομένως οι προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα ισχυρισμοί περί μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω αοριστίας και έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή από 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 σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 26-3-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, η ελεγκτική αρχή προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο των καταστάσεων διαμονών πελατών που πραγματοποιήθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας στο κατάλυμα της προσφεύγουσας και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Ειδικότερα συνέκρινε μία προς μία τις εκδοθείσες ΑΠΥ και τα τιμολόγια της ελεγχόμενης σε αντιπαραβολή με τις κρατήσεις για τις οποίες είχε εισπραχθεί προμήθεια από την, δηλαδή τις περιπτώσεις που εισέπραξε η ελεγχόμενη ποσό για παροχή υπηρεσιών ή ποινή ακύρωσης. Όλες οι περιπτώσεις, που η κράτηση ακυρώθηκε χωρίς να καταβληθεί κάποιο ποσό στην (συνεπώς και στην ελεγχόμενη) δεν λήφθηκαν υπόψη.

Στην οικεία έκθεση ελέγχου παρατίθενται αναλυτικοί πίνακες με κάθε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβή έκδοση ΑΠΥ, στους οποίους αναφέρεται αναλυτικά ποιο άτομο έκανε την κράτηση, το όνομα των πελατών, η ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης των πελατών, ο αριθμός των διανυκτερεύσεων, το αριθμός των δωματίων, ο αριθμός των ατόμων, η αξία της κράτησης, ποιο στοιχείο εκδόθηκε στην περίπτωση των ανακριβών ΑΠΥ και με ποιο ποσό.

Όσον αφορά στις διαμονές πελατών για μικρότερο διάστημα από αυτό της κράτησης μέσω, ο έλεγχος μπόρεσε να εντοπίσει από τις ίδιες τις ΑΛΣ της ελεγχόμενης, που αναγράφουν την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να τις αφαιρέσει εκ των προτέρων και να μην υπολογιστεί ανακρίβεια σε αυτές τις περιπτώσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προέβη σε μείωση τιμών, λόγω «παραπόνων πελατών», χωρίς να μειώσει αντίστοιχα την αρχική τιμή της κράτησης από την, προκειμένου να μην ταλαιπωρήσει τους πελάτες της. Ισχυρίζεται δηλαδή η προσφεύγουσα ότι εισέπραξε από τους πελάτες της μικρότερο τίμημα, ενώ αυτοί ήδη είχαν συμφωνήσει εκ των προτέρων να της καταβάλλουν μεγαλύτερο τίμημα και επισυνάπτει προς επίρρωση των ισχυρισμών της κατάσταση 160 πελατών, στους οποίους έγινε ειδική έκπτωση αναφέροντας και τους λόγους (παραπόνα πελατών). Οι παραπάνω ισχυρισμοί θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, διότι αφενός δεν αποδεικνύονται, αφετέρου έρχονται σε αντίθεση με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη, καθόσον η προσφεύγουσα αποδέχεται να πληρώσει την προμήθεια 20% στην για χρήματα που τελικά, όπως ισχυρίζεται, δεν εισέπραξε εκδίδοντας μηδενικές αποδείξεις λιανικών συναλλαγών ή υποτιμολογημένες αποδείξεις.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, «όλες οι περιπτώσεις υποτιμολόγησης των ΑΛΣ (εκτός από την) αφορούν πληρωμή με

μετρητά και συνεπώς δεν υπάρχει τραπεζικό δεδομένο για την πληρωμή από τους πελάτες, ενώ αντίθετα σε όλες τις περιπτώσεις που η πληρωμή έγινε με τραπεζικό μέσο πληρωμής (έμβασμα ή πιστωτική κάρτα) δεν υπάρχει μειωμένη τιμή των αποδείξεων πλην ελαχίστων εξαιρέσεων, που εντοπίστηκαν από τον έλεγχο και αφορούν διαμονή για μία βραδιά λιγότερη από την κράτηση (σελ. 24, 25 της έκθεσης ελέγχου)

Επίσης η μέση τιμή δωματίου της ελεγχόμενης, όπως αποδεικνύεται από την εκτύπωση της ιστοσελίδας του ξενοδοχείου με ημερομηνία 22-11-2017, η οποία αποτυπώνει τις χρεώσεις ανά δωμάτιο της ελεγχόμενης, αλλά και τις κρατήσεις μέσω της πλατφόρμας που διαθέτει ο έλεγχος, ανερχόταν σε 100 ευρώ περίπου ανά διανυκτέρευση (εορτές full season), ενώ η χρέωση στις περιπτώσεις των ανακριβών ΑΛΣ ανέρχεται μόλις σε 30 ή 40 ευρώ ανά διανυκτέρευση δηλαδή δεν περιλαμβάνουν ούτε το βασικό κόστος διαμονής στο ξενοδοχείο, την στιγμή που η ελεγχόμενη πρέπει να πληρώσει και προμήθεια 20% επι της αρχικής αξίας της κράτησης. Η τιμή δηλαδή των 30 ή 40 ευρώ ανά διανυκτέρευση δεν ανταποκρίνεται στην κατηγορία του ξενοδοχείου της ελεγχόμενης και δεν αντιστοιχεί στη πραγματικότητα».

Συνεπώς, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας περί ανεπαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων αποφάσεων επιβολής προστίμου, στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση της αποδιδόμενης παράβασης της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι ως προς την προσβαλλόμενη με αριθμό/...../2020 πράξη επιβολής προστίμου που αφορά το χρονικό διάστημα 1/1 – 16/10/2015, θα έπρεπε να εφαρμοστεί αναδρομικά η ευμενέστερη διοικητική κύρωση του άρθρου 58^A ν.4174/2013 όπως ισχύει σήμερα, λόγω αντί της περ. θ' του άρθρου 54 παρ.1 4174/2013, η οποία έχει καταργηθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 **όπως ίσχυε από 01/01/2014 έως και 16/10/2015**, οριζόταν 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:

....

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

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

....

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος

Επειδή με την στην ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίστηκε ότι:

.....η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση οι παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθώς και την ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./...../2020 πράξη επιβολής προστίμου, **διαπράχθηκαν το χρονικό διάστημα 01/01-16/10/2015.** Συνεπώς ορθά εφαρμόσθηκαν οι διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του δίου άρθρου και νόμου.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 26-3-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 2-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

«.....» με ΑΦΜ: και την επικύρωση των υπ' αριθμ.:
α)/...../2020 πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 54ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2015,
β)/...../2020 πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 58Α Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και γ)/...../2020 πράξη επιβολής προστίμου αρθ.58Α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΑΘΗΝΩΝ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Α) Φορολογικό έτος 2015 (1/1-16/10/2015)

υπ' αρ. / / 2020 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο αρ. 54§§ 1 περ. θ' και 2 περ. γ' ν. 4174/2013: ποσό 30.000,00€

Β) Φορολογικό έτος 2015 (16/10/2015-31/12/2015)

υπ' αριθμ. / / 2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 58^Α §1 ν. 4174/2013: ποσό 377,14€

Γ) Φορολογικό έτος 2016 (1/1-31/12/2016)

υπ' αριθμ. / / 2020 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 58^Α §1 ν. 4174/2013: ποσό 1.566,75€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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.