



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 6/10/2022

Αριθμός απόφασης: 1969

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

1. Την από 12/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... » με Α.Φ.Μ.και διακριτικό τίτλο «..... », που εδρεύει στην, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/**12 -4-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ξάνθης.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 12/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... » με Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθ./**12 -4-2022** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **1.000,00 €**, διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

Για τη χρήση 2016:

Μη έκδοση χιλίων εκατόν δεκαέξι (1.116) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 16.764,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση τουλάχιστον δεκαοχτώ (18) Α.Π.Υ τουλάχιστον μια ανά εκδρομή συνολικής αξίας 5.036,00.

Για τη χρήση 2017:

Μη έκδοση χιλίων εξακοσίων εβδομήντα δυο (1.672) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 26.006,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση τουλάχιστον πέντε (5) Α.Π.Υ τουλάχιστον μια ανά εκδρομή συνολικής αξίας 1.000,00 €.

Για τη χρήση 2018:

Μη έκδοση δυο χιλιάδων τριακοσίων μια (2.301) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 39.053,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση τουλάχιστον επτά (7) Α.Π.Υ τουλάχιστον μια ανά εκδρομή συνολικής αξίας 2.232,00 €.

Για τη χρήση 2019:

Μη έκδοση εβδομήντα εννέα (79) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 1.650,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση τουλάχιστον οκτώ (8) Α.Π.Υ τουλάχιστον μια ανά εκδρομή συνολικής αξίας 2.143,00 €.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επιβάλλονται στην χρήση 2019 και επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν.2859/2000- Κ.Φ.Π.Α περί ειδικού καθεστώτος πρακτορείων ταξιδίων.

Δυνάμει των με αρ./2021 και/2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Πρακτορεία για κρατήσεις μεταφοράς», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2016 - 2019. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η αποστολή (αρ. πρωτ. εισερχ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης/18) από το Τελωνείο των Κήπων καταστάσεων επιβατών για ημερήσιες εκδρομές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα οντότητα στην περιοχή της Τουρκίας κατά το έτος 2017, έπειτα από σχετικό αίτημα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Συγκεκριμένα, το Τελωνείο απέστειλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατάσταση με τις πραγματοποιηθείσες εκδρομές του ταξιδιωτικού γραφείου «.....» προς την περιοχή της Τουρκίας με συνημμένες ονομαστικές καταστάσεις των επιβατών για κάθε εκδρομή.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και κατόπιν επεξεργασίας των προσκομιζόμενων από την προσφεύγουσα στοιχείων και των στοιχείων που συνέλεξε ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προέκυψαν οι ακόλουθες παραβάσεις :

Για την χρήση 2016:

- Έκδοση και καταχώρηση στα βιβλία τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους συνολικής αξίας 11.820,00 €, καθαρής αξίας 9.534,55 € και ΦΠΑ 2.285,45 €, τα οποία συμπεριλήφθησαν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και στις δηλώσεις ΦΠΑ του αντίστοιχου έτους.
- Μη έκδοση χιλίων εκατόν δεκαέξι (1.116) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 16.764,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση τουλάχιστον δεκαοχτώ (18) Α.Π.Υ τουλάχιστον μια ανά εκδρομή συνολικής αξίας 5.036,00 €.

Για την χρήση 2017:

- Έκδοση και καταχώρηση στα βιβλία σαράντα πέντε (45) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους συνολικής αξίας 20.525,00 €, καθαρής αξίας 16.552,42 € και ΦΠΑ 3.972,58 €, τα οποία συμπεριλήφθησαν στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και στις δηλώσεις ΦΠΑ του αντίστοιχου έτους.
- Μη έκδοση χιλίων εξακοσίων εβδομήντα δυο (1.672) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 26.006,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση τουλάχιστον πέντε (5) Α.Π.Υ τουλάχιστον μια ανά εκδρομή συνολικής αξίας 1.000,00 €.

Για την χρήση 2018:

- Έκδοση και καταχώρηση στα βιβλία σαράντα ενός (41) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους συνολικής αξίας 23.680,00 (εκ της οποίας η καθαρή αξία

απαλλασσόμενη από ΦΠΑ είναι 4.746,26 €, η καθαρή αξία με ΦΠΑ είναι 15.269,14 € και ο ΦΠΑ 3.664,60 €), τα οποία συμπεριλήφθησαν στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και στις δηλώσεις ΦΠΑ του αντίστοιχου έτους.

- Μη έκδοση δυο χιλιάδων τριακοσίων μια (2.301) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 39.053,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση τουλάχιστον επτά (7) Α.Π.Υ τουλάχιστον μια ανά εκδρομή συνολικής αξίας 2.232,00 €.

Για την χρήση 2019:

- Έκδοση και καταχώρηση στα βιβλία ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, συνολικής αξίας 500,00 €, (εκ της οποίας η καθαρή αξία απαλλασσόμενη από ΦΠΑ είναι 360,00 €, η καθαρή αξία με ΦΠΑ είναι 112,90 € και ο ΦΠΑ 27,10 €), το οποίο συμπεριλήφθηκε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και στη δήλωση ΦΠΑ του αντίστοιχου έτους.

- Μη έκδοση εβδομήντα εννέα (79) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 1.650,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση τουλάχιστον οκτώ (8) Α.Π.Υ τουλάχιστον μια ανά εκδρομή συνολικής αξίας 2.143,00 €.

Για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στα αντίστοιχα φορολογικά έτη εκδόθηκε αρμοδίως από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους ακόλουθους λόγους :

1. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου- εσφαλμένη ερμηνεία – εφαρμογή. Η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, που της καταλογίζονται ως εικονικά, αποτυπώνουν συναλλαγές που δεν πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους, εντούτοις, ενώ θεωρεί ανύπαρκτες αυτές τις συναλλαγές, ταυτόχρονα για τα ίδιο ταξίδι της καταλογίζει παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για ένα έκαστο επιβάτη που έλαβε μέρος σε αυτό (σχετ. πίνακες 12, 15, 18 και 21 της έκθεσης ελέγχου)
2. Ισχυρισμοί σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τις επιχειρήσεις «..... – ΑΦΜ», «.....– ΑΦΜ» και «..... – ΑΦΜ», τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.
3. Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου – αντιφατικές αιτιολογίες του ελέγχου. Συνακόλουθα και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου μη νόμιμη και ακυρωτέα.
4. Σχετικά με την παράβαση της μη έκδοσης μίας τουλάχιστον απόδειξης λιανικής πώλησης ανά εκδρομή, αξίας ίσης με τη διαφορά μεταξύ της αξίας του παραστατικού που η προσφεύγουσα εξέδωσε και της αξίας που ο έλεγχος θεωρεί ότι θα έπρεπε να αναγράφεται σε αυτό, η αιτιολογία του

ελέγχου είναι νομικά έωλη και ανεπαρκής, διότι κι αν ακόμα η αξία του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου ήταν στο ύψος των προσδοκιών του ελέγχου, τότε θα είχαμε και πάλι παράβαση της μη έκδοσης τόσων φορολογικών στοιχείων, όσοι και οι επιβάτες του λεωφορείου. Το ζήτημα της υπολειπόμενης αξίας του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου θα έπρεπε να αποτελεί στοιχείο έρευνας από πλευράς φορολογίας εισοδήματος και όχι αφορμή για πρόστιμο περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5, ως ισχύει από 1/2/2016 (άρθρο 8 του Ν.4337/2015) δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».*

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, ορίζεται :

«**Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

...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. ...

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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....

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.

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

1. Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) ... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν. 4174/2013, ορίζεται : « 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, στο 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, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρία στα φορολογικά έτη 2016-2019 προς τις επιχειρήσεις «..... – ΑΦΜ, «..... – ΑΦΜ» και «..... – ΑΦΜ, είναι εικονικά ως προς το σύνολο της

συναλλαγής, με την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα στοιχεία δεν πραγματοποιήθηκαν από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Η εν λόγω παράβαση ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, ενώ δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου μετά την κατάργηση της παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, ήτοι μετά την 16/10/2015.

Περαιτέρω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. από την επεξεργασία των τευχών καταστάσεων επιβατών (Interbus), τόσο αυτών που παρελήφθησαν από τη Δ/ση Μεταφορών και Επικοινωνιών Π.Ε. Ξάνθης, όσο και αυτών που κατασχέθηκαν από την προσφεύγουσα, προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο των δρομολογίων που εκτέλεσε η προσφεύγουσα προς την περιοχή της Τουρκίας σε σχέση με τα παραστατικά, τα οποία εξέδωσε για τα δρομολόγια αυτά. Ο έλεγχος επικεντρώθηκε στις Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν προς ιδιώτες. Από τον έλεγχο αυτό προέκυψε ότι για πλήθος δρομολογίων που διενεργήθηκαν στην περιοχή της Τουρκίας δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά προς πελάτες λιανικής. Συγκεκριμένα, διαπίστωσε στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη τη μη έκδοση πέντε χιλιάδων εκατόν εξήντα οκτώ (5.168) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 83.473,00 ευρώ για παροχή υπηρεσίας (εκδρομή) προς ιδιώτες πελάτες, όπως αυτοί αναγράφονται στις σχετικές καταστάσεις επιβατών και μη έκδοση τουλάχιστον τριάντα οκτώ (38) ΑΠΥ (τουλάχιστον μία ανά εκδρομή) προς ιδιώτες πελάτες για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού συνολικής αξίας 10.511,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5, 12 παρ. 1 & 7 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν.2859/2000- Κ.Φ.Π.Α περί ειδικού καθεστώτος πρακτορείων ταξιδίων.

Πρόκειται δηλαδή για δύο διακριτές παραβάσεις, αυτή της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την οποία δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου και αυτή της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για την οποία επιβλήθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο, κρίνοντας όχι ότι δεν πραγματοποιήθηκαν τα συγκεκριμένα ταξίδια/εκδρομές, αλλά ότι οι παροχές συντελέστηκαν όχι στα κατονομαζόμενα πρόσωπα των στοιχείων, αλλά σε άλλα πρόσωπα (φυσικά πρόσωπα) που αναφέρονται αναλυτικά στις καταστάσεις που λήφθηκαν από τις τελωνειακές αρχές. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραβίασης διάταξης νόμου και εσφαλμένης εφαρμογής τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη αφορά στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών προς ιδιώτες πελάτες της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση του προβαλλόμενου ισχυρισμού της περί εσφαλμένης και αντιφατικής κρίσης του ελέγχου σχετικά με την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή στην ΠΟΛ1252/2015 ορίζεται :

«Ι. ΓΕΝΙΚΑ....3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής:

α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59).

Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου....»

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 31/12/2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα αναγραφόμενα ονόματα στα τεύχη των καταστάσεων επιβατών (Interbus) διαπίστωσε ότι στις εκδρομές, τις οποίες πραγματοποίησε η προσφεύγουσα και αναφέρονται στους πίνακες 11,14,17 και 20 της έκθεσης ελέγχου, δεν εξέδωσε κανένα φορολογικό στοιχείο λιανικής πώλησης για την αντίστοιχη προσφερόμενη παροχή υπηρεσίας προς τα αναγραφόμενα στις καταστάσεις επιβατών (Interbus) άτομα. Οι παραπάνω εκδρομές όπως προέκυψε από τα πραγματικά περιστατικά του ελέγχου, τα οποία αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου (ιδιότητα λεωφορεία, απουσία συμφωνητικών με τρίτους που να πληρούν τις νόμιμες προδιαγραφές, καταστάσεις επιβατών με στοιχεία της προσφεύγουσας, κατασχεμένα έγγραφα πραγματοποίησης εκδρομών κλπ) πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα, η παροχή υπηρεσιών είχε παρασχεθεί προς ιδιώτες πελάτες και ολοκληρωθεί κατά την ημέρα του ελέγχου, δεν είχε εκδοθεί όμως κανένα αντίστοιχο παραστατικό αξίας.

Επιπλέον, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα αναγραφόμενα ονόματα στα τεύχη των καταστάσεων επιβατών (Interbus) διαπίστωσε ότι σε 38 εκδρομές, τις οποίες πραγματοποίησε η προσφεύγουσα και αναφέρονται στους πίνακες 12,15,18 και 21 της έκθεσης ελέγχου, εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο λιανικής πώλησης για την αντίστοιχη προσφερόμενη παροχή υπηρεσίας προς τα αναγραφόμενα στις καταστάσεις επιβατών (Interbus) άτομα με μειωμένη όμως αξία, η οποία δεν αντικατοπτρίζει την πραγματική αξία της εκδρομής. Επειδή για την εκάστη εκδρομή εκδόθηκε μεν φορολογικό παραστατικό, αλλά με μειωμένη αξία και ο έλεγχος δεν κατέστη δυνατό να προσδιορίσει το πλήθος των ατόμων, για τα οποία εκδόθηκε το συγκεκριμένο παραστατικό, ενώ παράλληλα είχε τη δυνατότητα συγκρίνοντας ομοειδή ή παρεμφερή στοιχεία να προσδιορίσει την ελάχιστη τιμή, στην οποία θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί η σχετική εκδρομή, κατέληξε στη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο λιανικής πώλησης για την

διαφορά της αξίας (πραγματική αξία μείον αξία εκδοθείσας ΑΠΥ) εκάστης εκδρομής των πινάκων 12,15,18 και 21.

Επειδή οι ανωτέρω 38 μη εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης αφορούν σε εκδρομές, για τις οποίες η προσφεύγουσα εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο λιανικής πώλησης για την αντίστοιχη προσφερόμενη παροχή υπηρεσίας προς τα αναγραφόμενα στις καταστάσεις επιβατών (Interbus) άτομα με μειωμένη όμως αξία, η οποία δεν αντικατοπτρίζει την πραγματική αξία της εκδρομής. Για την εκάστη εκδρομή εκδόθηκε μεν φορολογικό παραστατικό, αλλά με μειωμένη αξία και ο έλεγχος δεν κατέστη δυνατό να προσδιορίσει το πλήθος των ατόμων για τα οποία εκδόθηκε το συγκεκριμένο παραστατικό, ενώ παράλληλα είχε τη δυνατότητα συγκρίνοντας ομοειδή ή παρεμφερή στοιχεία να προσδιορίσει την ελάχιστη τιμή, στην οποία θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί η σχετική εκδρομή, κατέληξε στη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο λιανικής πώλησης για τη διαφορά της αξίας (πραγματική αξία μείον αξία εκδοθείσας ΑΠΥ) εκάστης εκδρομής. Επομένως ο ισχυρισμός ότι και σε περίπτωση που η εκδοθείσα ΑΠΠ ήταν στο ύψος των προσδοκιών του ελέγχου, τότε θα είχαμε και πάλι παράβαση της μη έκδοσης τόσων φορολογικών στοιχείων, όσο και οι επιβάτες του λεωφορείου τυγχάνει απορριπτέος, ως αναπόδεικτος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή περαιτέρω, όπως προαναφέρθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του ν. 4174/2013, οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 12 παρ. 4 του Ν.4474/2017 και τέθηκαν σε ισχύ από 7/6/2017, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου. Ως εκ τούτου, δεν δύναται να καταλογιστεί παράβαση για το φορολογικό έτος 2016 και τη φορολογική περίοδο 1/1/2017 – 6/6/2017, ελλείψει σχετικής νομοθετικής διάταξης και η προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να τροποποιηθεί ως ακολούθως :

Για τη χρήση 2017:

Μη έκδοση χιλίων εκατόν οκτώ (1.108) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 17.571,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση μία (1) Α.Π.Υ τουλάχιστον για μία εκδρομή συνολικής αξίας 90,00 €.

Για τη χρήση 2018:

Μη έκδοση δυο χιλιάδων τριακοσίων μια (2.301) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 39.053,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση τουλάχιστον επτά (7) Α.Π.Υ τουλάχιστον μια ανά εκδρομή συνολικής αξίας 2.232,00 €.

Για τη χρήση 2019:

Μη έκδοση εβδομήντα εννέα (79) Α.Π.Υ συνολικής αξίας 1.650,00 € σε αντίστοιχους πελάτες λιανικής για παροχή υπηρεσιών γραφείου τουρισμού και μη έκδοση τουλάχιστον οκτώ (8) Α.Π.Υ τουλάχιστον μια ανά εκδρομή συνολικής αξίας 2.143,00 €.

Συνολικό ποσό καταλογισμού 1.000,00 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., ως προς την αιτιολογία της πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αρ. /12 -4-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
	1.000,00 €	1.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.