



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

Email : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 09/01/2023

Αριθμός απόφασης: 47

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2000, Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. του άρθρου 10της 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. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ναυτιλιακής Εταιρείας Πλοίων Αναψυχής με την επωνυμία**ΑΦΜ**, που εδρεύει στην, με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΟΥ ΣΚΑΦΟΥΣ ΧΩΡΙΣ ΠΛΗΡΩΜΑ», κατά:

α) Της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του άρθρου **58Α παρ. 1** του Κ.Φ.Δ., με την οποία καταλογίστηκε στην εταιρεία πρόστιμο ύψους 250,00€.

β) Της με αριθμόΠράξης Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης και Ειδικού Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, με την οποία καταλογίστηκε στην εταιρεία πρόστιμο ύψους 1.500,00€.

γ) Της απόΈκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θήρας.

δ) Της απόΈκθεσης Ελέγχου Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του 13Α παρ. 8 του Ν 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θήρας.

ε) Κάθε άλλης νόμω συμπεριλαμβανόμενης πράξης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θήρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαΑΦΜ, 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:

-Με τη με αριθ.....Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Θήρας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 250,00€, λόγω μη έκδοσης δεκαπέντε (15) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) για εκδρομή – περιήγηση επιβατών με το σκάφος, συνολικής αξίας 2.400,00€ - καθαρής αξίας 2.123,89€ πλέον ΦΠΑ 13% 276,11€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014.

-Με τη με αριθ.....Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης και Ειδικού Προστίμου της παρ. 8 του άρθρου 13^Α του ν. 2523/1997, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Θήρας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.500,00€, λόγω μη έκδοσης δεκαπέντε (15) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) για εκδρομή – περιήγηση επιβατών με το σκάφος, συνολικής αξίας 2.400,00€ - καθαρής αξίας 2.123,89€ πλέον ΦΠΑ 13% 276,11€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014.

Τα ως άνω επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου

φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014, δυνάμει της με αριθμόεντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θήρας, στο τουριστικό σκάφος, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Στις, ημέρα της εβδομάδας Τετάρτη και ώρα 14:45 μ.μ. διενεργήθηκε, από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, έλεγχος (αριθ.εντολής έλεγχου) στο παραπάνω τουριστικό σκάφος τύπου καταμαράν ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, κατά την αποβίβαση των ατόμων/πελατών που εξέρχονταν από αυτό, με καταμέτρηση των ατόμων ανά ομάδα/παρέα.

Αφού ζητήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία που έπρεπε να τηρεί και να εκδίδει η εταιρεία, επιδείχθηκε μία ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ από τον εν χρήσει Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου, με ημερομηνία έκδοσης, α/α 1, ώρα έκδοσης 08:18 π.μ. και αξία 2.154,50€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ (13%).

Στη διάθεση του ελέγχου τέθηκε η σχετική «Κατάσταση Επιβατών και Πληρώματος» καθώς και ναυλοσύμφωνο με συμβαλλόμενους την προσφεύγουσα ως εκναυλωτή και τονως ναυλωτή, για ναύλωση την από ώρα 10:00 π.μ. έως ώρα 15:00 μ.μ. και ναύλο 2.154,50 €.

Την ώρα του ελέγχου καταμετρήθηκαν 15 επιβάτες οι οποίοι ταυτοποιήθηκαν και από την Κατάσταση Επιβατών και Πληρώματος. Στους επιβάτες που ταυτοποιήθηκαν συμπεριλαμβανόταν ο, ο οποίος όπως προαναφέρθηκε, στο ναυλοσύμφωνο που επιδείχθηκε, εμφανίζεται ως ναυλωτής και υπόχρεος καταβολής του συνολικού αντιτίμου.

Από ερωτήσεις που έκαναν οι ελεγκτές στους πελάτες, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Οι πελάτες του σκάφους αποτελούνταν από διαφορετικές παρέες, από διάφορες εθνότητες και ήταν άγνωστοι μεταξύ τους. Στο σκάφος επέβαιναν 15 άτομα.
- Διέμεναν σε καταλύματα διασκορπισμένα σε όλη τη νήσο Θήρα.
- Είχαν κάνει κράτηση για την εκδρομή αυτή με διάφορους τρόπους (είτε μέσω internet στην ιστοσελίδα της ΝΕΠΑ, είτε μέσω ιστοσελίδων που πρακτορεύουν τέτοιες υπηρεσίες, είτε μέσω τουριστικών πρακτορείων της Σαντορίνης, είτε μέσω του ξενοδοχείου τους κλπ).
- Ορισμένοι εξ αυτών κρατούσαν και την επιβεβαίωση της κράτησης, με τις λεπτομέρειες της εκδρομής, την οποία επέδειξαν στον έλεγχο.
- Είχαν καταβάλλει για την εκδρομή τίμημα που κυμαίνονταν ανά επιβάτη από 145€ έως 165€ και συνολικά 2.400,00€.
- Τέλος, κανείς από τους πελάτες που ρωτήθηκαν δεν είχε λάβει απόδειξη λιανικής ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο για το ποσό που κατέβαλε.

- Ο εμφανιζόμενος στο ναυλοσύμφωνο ως ναυλωτής, ο οποίος και επέβαινε στο σκάφος, αρνήθηκε κατηγορηματικά ότι προέβη σε ολική ναύλωση του σκάφους και ότι συμφώνησε να καταβάλλει το τίμημα των 2.154,50€. Αντιθέτως επιβεβαίωσε στον έλεγχο ότι πλήρωσε το ποσό των 165,00 €, για το οποίο δεν έλαβε τη νόμιμη απόδειξη.

Κατόπιν τούτων, από τα πραγματικά γεγονότα και από τα έγγραφα του σκάφους διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα «δεν εξέδωσε δεκαπέντε (15) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών ή άλλο νόμιμο φορολογικό στοιχείο εσόδου, συνολικής αξίας 2.400,00 € (με τιμή που κυμαίνεται ανά επιβάτη από 145 έως 165 ευρώ) συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, για εκδρομή - περιήγηση ισάριθμων μεμονωμένων επιβατών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ.»

Για τις προαναφερθείσες φορολογικές παραλείψεις και παρατυπίες επιδόθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με ενσωματωμένη κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999. Επιδόθηκε επίσης ο με αριθμό Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Η προσφεύγουσα κατέθεσε τις απόψεις της με το με αριθμ. πρωτ.υπόμνημα της.

Οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας δεν έγιναν αποδεκτοί από τον έλεγχο και συντάχθηκαν για το φορολογικό έτος 2021, η απόέκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) καθώς και η απόέκθεση ελέγχου επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρ. 8 του άρθρου 13^Α του ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Θήρας, δεδομένου ότι διαπιστώθηκε παράβαση για μη έκδοση δεκαπέντε (15) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 2.123,89€ πλέον ΦΠΑ 13% 276,11€, ήτοι συνολικής αξίας 2.400,00€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014.

Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. καθώς και τις κυρώσεις του άρθρου 13Α του ν.2523/1997.

Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σύρου, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό της εσφαλμένης εφαρμογής των άρθρων 8, 12, 13 του ν.4308/2014, των άρθρων 13 και 58^Α του Κ.Φ.Δ. και των άρθρων 1, 3, 7 και 12 του ν.4256/2014.

Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων αναφέρει ότι:

«.....Εν προκειμένω, η εταιρεία μας είναι Ναυτιλιακή Εταιρεία Πλοίων Αναψυχής, η οποία έχει

συσταθεί και δραστηριοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3182/2003. Η εταιρεία μας **εκμεταλλεύεται επαγγελματικά τουριστικά πλοία αναψυχής ολικής ναύλωσης** τα οποία ανήκουν στην πλοιοκτησία της, τα οποία δραστηριοποιούνται νόμιμα σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 4256/2014 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και είναι εφοδιασμένα με όλα τα σχετικά απαραίτητα ναυτιλιακά έγγραφα. Η εταιρεία είναι μεταξύ των άλλων, πλοιοκτήτρια του επαγγελματικού πλοίου αναψυχής υπό το όνομα

Όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων των αρ. 1, 3, 7 και 12 του Ν. 4256/2014, τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής συνάπτουν αποκλειστικά ολικές ναυλώσεις, οι οποίες υπογράφονται μεταξύ του πλοιοκτήτη/εκναυλωτή και του ναυλωτή και το νόμιμο φορολογικό στοιχείο εκδίδεται στο όνομα του ναυλωτή.

Ως εκ τούτου, η εταιρεία μας συνάπτει αποκλειστικά ολικές ναυλώσεις. Εξ' αυτού του λόγου άλλωστε, εφαρμόζοντας τις κείμενες διατάξεις που διέπουν την δραστηριότητά της, σύναψε στην ελεγχόμενη περίπτωση, ένα ναυλοσύμφωνο με τον, όπως άλλωστε συνομολογεί η φορολογική αρχή και εξ' αυτού του λόγου, καθώς ένας ήταν ο αντισυμβαλλόμενος της, ήτοι ο, εξέδωσε και ένα παραστατικό, ως άλλωστε όφειλε. Εξάλλου, **το υπογεγραμμένο με τονναυλοσύμφωνο**, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο του και την επισυναπτόμενη θεωρημένη από το λιμεναρχείο λίστα επιβατών, **αφορούσε σε όλα τα 15 πρόσωπα**, για τα οποία η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι δεν εκδόθηκε σχετικό παραστατικό. Η δε αναντιστοιχία δύο ατόμων ανάμεσα στην προσκομιζόμενη ενώπιόν σας θεωρημένη λίστα επιβατών από το λιμεναρχείο και στον πίνακα επιβατών όπως αυτός αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου οφείλεται σε σφάλμα. Πιο συγκεκριμένα στην θεωρημένη λίστα του λιμεναρχείου, εκ παραδρομής αναφέρεται ως επιβάτης οο οποίος είναι μέλος του πληρώματος, καθώς επίσης εκ παραδρομής έχει γραφτεί η κα.ως επιβάτης αντί του ορθού που είναι η κα

Άλλωστε, η σχετική έκδοση 15 παραστατικών παρείλκε στην ελεγχόμενη περίπτωση, καθώς όπως αναφέρθηκε η εταιρεία μας για την διεξαγωγή μία ολικής ναύλωσης όφειλε να υπογράψει ένα ναυλοσύμφωνο, να εκδώσει ένα παραστατικό με το ναυλωτή, έστω και αν οι επιβάτες της διαδρομής στην οποία αφορούσε το ναυλοσύμφωνο ήταν περισσότεροι. Εξάλλου, το παραστατικό που εκδόθηκε αφορούσε στην συνολική αξία του ναυλοσυμφώνου, συνεπώς δεν στοιχειοθετείται ουδεμία παράβαση απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Άλλωστε, δεν θα μπορούσαν να εκδοθούν περισσότερα του ενός παραστατικού δεδομένου ότι με βάση το Ν. 4356/2014 τα επαγγελματικά τουριστικά πλοία δύνανται να προβαίνουν μόνον σε ολικές ναυλώσεις και συνεπώς να εκδίδουν ένα παραστατικό στο όνομα του ναυλωτή».

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή φωτοτυπικά αντίγραφα των κάτωθι, τα οποία είχαν τεθεί και στη διάθεση του

ελέγχου :

- Απόδειξης Λιανικών Συναλλαγών από τον εν χρήσει Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου, με ημερομηνία έκδοσης, α/α 1, ώρα έκδοσης 08:18 π.μ. και αξία 2.154,50€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ (13%).
- «Κατάστασης Επιβατών και Πληρώματος» της από ώρα 10:00 π.μ. έως ώρα 15:00 μ.μ.
- Ναυλοσύμφωνο με συμβαλλόμενους την προσφεύγουσα ως εκναυλωτή και τονως ναυλωτή, για ναύλωση την από ώρα 10:00 π.μ. έως ώρα 15:00 μ.μ. και ναύλο 2.154,50 €.

A. Ως προς τηνΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^A του Κ.Φ.Δ.:

Επειδή, στο άρθρο 5§5 του ν.4308/2014, περί διασφάλισης της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος ορίζεται ότι:

«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 8 «Τιμολόγιο Πώλησης» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«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.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη».

Επειδή, στο άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

« 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.

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού 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.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 13- Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 13: Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

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, σύμφωνα με τα άρθρα 1, 3, 4, 7, 12 του ν.4256/2014, ορίζεται ότι:

Άρθρο 1 Ορισμοί

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, οι όροι που χρησιμοποιούνται έχουν την ακόλουθη έννοια:

α. Πλοίο αναψυχής: είναι κάθε σκάφος ολικού μήκους άνω των επτά (7) μέτρων ιστιοφόρο ή μηχανοκίνητο, το οποίο μπορεί από τη γενική κατασκευή του να χρησιμοποιείται για την εκτέλεση ταξιδιών αναψυχής....

δ. Επαγγελματικό πλοίο αναψυχής: είναι το πλοίο αναψυχής μεταφορικής ικανότητας έως και σαράντα εννέα (49) επιβατών, το οποίο διαθέτει επαρκείς και κατάλληλους χώρους ενδιαίτησης ειδικά για τους επιβάτες, για την εκμετάλλευση του οποίου συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης...

ζ. Επαγγελματικό Τουριστικό Ημερόπλοιο: είναι το μικρό σκάφος ή το πλοίο αναψυχής ή το επιβατηγό τουριστικό πλοίο, το οποίο εκτελεί ημερήσιο θαλάσσιο ταξίδι, όπως ορίζεται στο άρθρο 12.

Άρθρο 3 Όροι και προϋποθέσεις εκμετάλλευσης των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής

1. Για την εκμετάλλευση πλοίου αναψυχής ανεξαρτήτως σημαίας, απαιτείται:

α) βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και

β) καταχώριση των στοιχείων του πλοίου στο Μητρώο του άρθρου 2.

2. α. Για την εκμετάλλευση του πλοίου αναψυχής συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης. Μερική ναύλωση απαγορεύεται.

3.α. Η εκτέλεση σύμβασης ναύλωσης, στην οποία ο τόπος παράδοσης και ο τόπος επαναπαράδοσης του πλοίου αναψυχής βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια, επιτρέπεται στα ακόλουθα πλοία αναψυχής: α) υπό σημαία ελληνική ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., καθώς και β) υπό σημαία κράτους εκτός της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., ολικού μήκους άνω των

τριάντα πέντε (35) μέτρων, εφόσον είναι κατασκευασμένα κατά το μεγαλύτερο μέρος τους από μέταλλο ή πλαστικό.

4. Χρήση πλοίου αναψυχής για τη μεταφορά προσώπων με εισιτήριο ή πραγμάτων με ναύλο απαγορεύεται.

Άρθρο 4 Ελάχιστος αριθμός ημερών ναύλωσης

1.α. Τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής πρέπει να συμπληρώνουν ανά τριετία, από την ημερομηνία καταχώρισής τους στο Μητρώο, ελάχιστο αριθμό ημερών ναύλωσης, ο οποίος ορίζεται σε:

αα) εκατόν πέντε (105) ημέρες όταν εκναυλώνονται χωρίς πλοίαρχο και πλήρωμα,

ββ) εβδομήντα πέντε (75) ημέρες όταν εκναυλώνονται με πλοίαρχο και πλήρωμα,

γγ) είκοσι πέντε (25) ημέρες όταν πρόκειται για χαρακτηρισμένα ως παραδοσιακά, ανεξάρτητα αν εκναυλώνονται με ή χωρίς πλοίαρχο και πλήρωμα.

δδ) Για τον υπολογισμό του ελάχιστου αριθμού ημερών ναύλωσης των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, η διάρκεια της σύμβασης ολικής ναύλωσης μετατρέπεται σε ώρες, χωρίς να υπολογίζεται η τυχούσα υπολειπόμενη διάρκεια σε λεπτά.

Άρθρο 7 Ναυλοσύμφωνο

1. α. Τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής εφόσον είναι ναυλωμένα, πρέπει να είναι εφοδιασμένα με αντίγραφο ναυλοσυμφώνου και με ενημερωμένες καταστάσεις επιβαινόντων πριν από τον απόπλου τους από το λιμένα αφετηρίας. Τα παραπάνω έγγραφα προσυπογράφονται από τον Πλοίαρχο ή τον Κυβερνήτη, ο οποίος βεβαιώνει την ημερομηνία και την ώρα προσυπογραφής, βρίσκονται πάντοτε στο πλοίο και επιδεικνύονται σε κάθε ζήτηση από τις αρμόδιες Αρχές. Οι ενημερωμένες καταστάσεις επιβαινόντων περιέχουν τα στοιχεία της παρ. 1 του άρθρου 5 του π.δ. 23/1999 (Α' 17), όπως εκάστοτε ισχύει. Στους παραβάτες του προηγούμενου εδαφίου επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 12 του π.δ. 23/1999.

Άρθρο 12 Όροι και προϋποθέσεις δραστηριοποίησης των επαγγελματικών τουριστικών ημερόπλοιων

1. Για την εκμετάλλευση του επαγγελματικού τουριστικού ημερόπλοιου, απαιτείται:

α) βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και

β) καταχώριση στο Μητρώο του άρθρου 2 από την αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου. Τα δικαιολογητικά για την εγγραφή στο Μητρώο υποβάλλονται από τον πλοιοκτήτη ή τον εφοπλιστή ή τον ιδιοκτήτη του επαγγελματικού τουριστικού ημερόπλοιου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένο από αυτούς πρόσωπο, στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ή σε οποιαδήποτε Λιμενική Αρχή, η οποία τα διαβιβάζει στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου.

2.α. Το ημερήσιο θαλάσσιο ταξίδι, υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 4 του παρόντος, διενεργείται μέσα σε χρονικό διάστημα είκοσι τεσσάρων (24) ωρών από επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια, σημαίας ελληνικής ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., μεταξύ λιμένων, ακτών και όρμων της Ελληνικής Επικράτειας, με δυνατότητα προέκτασής του στην αλλοδαπή, υπό την προϋπόθεση της επιστροφής του πλοίου και των επιβατών στο σημείο από το οποίο ξεκίνησαν. Η επιβίβαση και η αποβίβαση των επιβατών μπορεί να πραγματοποιείται και από πλοίο που βρίσκεται αγκυροβολημένο σε λιμένα ή όρμο.

β. Σκοπός του ημερήσιου θαλάσσιου ταξιδιού είναι η αναψυχή των επιβατών με τη διενέργεια θαλάσσιας εκδρομής ή θαλασσίου λουτρού ή με την περιήγηση μέσω προκαθορισμένου προγράμματος που έχει εκ των προτέρων δημοσιοποιηθεί, το οποίο περιλαμβάνει τουριστικές δραστηριότητες στους διάφορους λιμένες ή όρμους ή ακτές.

γ. Για το ημερήσιο θαλάσσιο ταξίδι εκδίδεται ατομικό εισιτήριο ή ομαδικό εισιτήριο, συνοδευόμενο από ονομαστική κατάσταση επιβατών, όπως ορίζεται από το π.δ. 23/ 1999 (Α' 17), όπως ισχύει. Το εισιτήριο είναι ενιαίο για το σύνολο του πλου από την επιβίβαση μέχρι και την τελική αποβίβαση των επιβατών.

Με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου μπορεί να ρυθμίζεται η έκδοση εισιτηρίων με ηλεκτρονικό τρόπο.

δ. Ο πλοιοκτήτης ή ο εφοπλιστής ή νόμιμα εξουσιοδοτημένο από αυτούς πρόσωπο, υποβάλλει δήλωση στη Λιμενική Αρχή, στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται το σημείο εκκίνησης του ημερήσιου θαλάσσιου ταξιδιού, με την οποία γνωστοποιεί αναλυτικά τους λιμένες, όρμους και ακτές προσέγγισης και αποεπιβίβασης επιβατών, σύμφωνα με το ισχύον Πρωτόκολλο Γενικής Επιθεώρησης (Π.Γ.Ε.) ή το Πιστοποιητικό Ασφαλείας (Π.Α.) ή την Άδεια Εκτέλεσης Πλόων, και τις ημερομηνίες/περίοδο διενέργειας του ταξιδιού. Όμοια δήλωση απαιτείται για οποιαδήποτε τροποποίηση, πριν από την έναρξη του ημερήσιου θαλάσσιου ταξιδιού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α §1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος»

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει):

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι εκμεταλλεύεται επαγγελματικά τουριστικά πλοία αναψυχής ολικής ναύλωσης και είναι μεταξύ άλλων, πλοιοκτήτρια του επαγγελματικού πλοίου αναψυχής υπό το όνομα, ότι τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής συνάπτουν αποκλειστικά ολικές ναυλώσεις, οι οποίες υπογράφονται μεταξύ του πλοιοκτήτη/εκναυλωτή

και του ναυλωτή και το νόμιμο φορολογικό στοιχείο εκδίδεται στο όνομα του ναυλωτή. Ως εκ τούτου, σύναψε στην ελεγχόμενη περίπτωση, ένα ναυλοσύμφωνο με τον, καθώς ένας ήταν ο αντισυμβαλλόμενος της, και εξέδωσε και ένα παραστατικό, ως όφειλε. Το υπογεγραμμένο με τονναυλοσύμφωνο, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο του και την επισυναπτόμενη θεωρημένη από το λιμεναρχείο λίστα επιβατών, αφορούσε σε όλα τα 15 πρόσωπα και ότι παρείλκε η έκδοση 15 παραστατικών, καθώς για την διεξαγωγή μίας ολικής ναύλωσης όφειλε να υπογράψει ένα ναυλοσύμφωνο και να εκδώσει ένα παραστατικό με το ναυλωτή, έστω και αν οι επιβάτες της διαδρομής στην οποία αφορούσε το ναυλοσύμφωνο ήταν περισσότεροι.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ναυλοσύμφωνο που κατέθεσε στο λιμεναρχείο Θήρας η προσφεύγουσα δεν έχει σχέση με την πραγματικότητα και ότι δεν πρόκειται για ολική ναύλωση σκάφους, αλλά για ημερήσιους περιηγητικούς πλόες σταθερού προορισμού και δρομολογίου, δεδομένου ότι:

- Οι πελάτες του σκάφους αποτελούνταν από διαφορετικές παρέες, από διάφορες εθνότητες και ήταν άγνωστοι μεταξύ τους. Στο σκάφος επέβαιναν 15 άτομα.
- Διέμεναν σε καταλύματα διασκορπισμένα σε όλη τη νήσο Θήρα.
- Είχαν κάνει κράτηση για την εκδρομή αυτή με διάφορους τρόπους (είτε μέσω internet στην ιστοσελίδα της ΝΕΠΑ, είτε μέσω ιστοσελίδων πουπρακτορεύουν τέτοιες υπηρεσίες, είτε μέσω τουριστικών πρακτορείων της Σαντορίνης, είτε μέσω του ξενοδοχείου τους κλπ).
- Ορισμένοι εξ αυτών κρατούσαν και την επιβεβαίωση της κράτησης, με τις λεπτομέρειες της εκδρομής, την οποία επέδειξαν στον έλεγχο.
- Είχαν καταβάλλει για την εκδρομή τίμημα που κυμαίνονταν ανά επιβάτη από 145€ έως 165€ και συνολικά **2.400,00€**.
- Κανείς από όσους πελάτες που ρωτήθηκαν δεν είχε λάβει απόδειξη λιανικής ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο για το ποσό που κατέβαλε.
- Ο εμφανιζόμενος στο ναυλοσύμφωνο ως ναυλωτής, ο οποίος και επέβαινε στο σκάφος, αρνήθηκε κατηγορηματικά ότι προέβη σε ολική ναύλωση του σκάφους και ότι συμφώνησε να καταβάλλει το τίμημα των 2.154,50€. Αντιθέτως επιβεβαίωσε στον έλεγχο ότι πλήρωσε το ποσό των 165,00 €, για το οποίο δεν έλαβε τη νόμιμη απόδειξη.
- Σύμφωνα με τις μαρτυρίες τους είτε πλήρωσαν με πιστωτική κάρτα το πρακτορείο από το οποίο έκαναν κράτηση, είτε πλήρωσαν στα γραφεία της ΝΕΠΑ, είτε με μετρητά στο λιμάνι αναχώρησης.

Επιπρόσθετα το προσκομισθέν παραστατικό (Α.Λ.Σ.) αξίας 2.154,50 ευρώ, το οποίο η επιχείρηση επικαλείται ότι αφορά το συγκεκριμένο ναύλο και τη συγκεκριμένη συναλλαγή με το συγκεκριμένο ναυλωτή, δεν ταυτίζεται με το ποσό το οποίο ο ίδιος ο ναυλωτής δήλωσε στον έλεγχο ότι κατέβαλε, ήτοι 165,00 ευρώ. Επίσης δεν ταυτίζεται με το σύνολο του ποσού που προκύπτει από το άθροισμα των επιμέρους ποσών που κατέβαλλε μεμονωμένα ο κάθε επιβάτης/πελάτης, ήτοι 2.400,00 ευρώ. Συνεπώς η συγκεκριμένη απόδειξη δε μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορά το συγκεκριμένο ναύλο.

Επειδή, το σκάφος με το οποίο πραγματοποιήθηκε η εκδρομή-περιήγηση, είναι επαγγελματικό τουριστικό πλοίο αναψυχής, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.4256/2014, όπως ίσχυσε, για την εκμετάλλευση του πλοίου αναψυχής συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης. Μερική ναύλωση απαγορεύεται.

Επειδή, σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει η ολική ναύλωση του σκάφους, αλλά αντίθετα προκύπτει από τον έλεγχο ότι το σκάφος λειτούργησε ως επαγγελματικό τουριστικό ημερόπλοιο του άρθρου 12 του ν.4256/2014, όπως ίσχυσε, εκτελώντας θαλάσσιο ταξίδι αναψυχής των επιβατών με τη διενέργεια θαλάσσιας εκδρομής, και για το οποίο εκδίδεται ατομικό εισιτήριο ή ομαδικό εισιτήριο, συνοδευόμενο από ονομαστική κατάσταση επιβατών.

Επειδή, όσον αφορά το χρόνο έκδοσης του στοιχείου λιανικής πώλησης για απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, αυτό εκδίδεται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση γ' του άρθρου 13 του Ν.4308/2014.

Επειδή, επιπλέον σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2014, ορίζεται ότι 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.).

Επειδή, κανείς από τους επιβάτες/πελάτες που ρωτήθηκαν δεν είχε λάβει απόδειξη λιανικής η απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου για το ποσό που κατέβαλε.

Επειδή, εν προκειμένω διαπιστώθηκε η μη έκδοση δεκαπέντε (15) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) για εκδρομή – περιήγηση επιβατών με το σκάφος, συνολικής αξίας 2.400,00€ - καθαρής αξίας 2.123,89€ πλέον ΦΠΑ 13% 276,11€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Θήρας, που συνιστά την αιτιολογία των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων είναι σαφής, ειδική και επαρκής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου (εκροών) που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο. Επιπλέον 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.

Β. Ως προς τηνΠράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης και Ειδικού Προστίμου άρθρου 13^Α του ν. 2523/1997:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13^Α του ν.2523/1997 «Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων, επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης και ειδικού προστίμου», όπως προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4465/2017, ορίζεται ότι:

«1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται είτε (α) 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 αυτών, ότι η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ είτε (β) η μη διαβίβαση στο Πληροφοριακό Σύστημα Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), πλέον των δέκα (10) στοιχείων λιανικής πώλησης που έχουν εκδοθεί μέσω Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (ΦΗΜ), ή, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών, ότι η μη διαβιβασθείσα αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος. Εάν, εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων, διαπιστωθεί εκ νέου, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο, η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης ή η μη διαβίβαση στο Πληροφοριακό Σύστημα (ΦΗΜ) της ΑΑΔΕ τουλάχιστον τριών (3) στοιχείων λιανικής πώλησης που έχουν εκδοθεί μέσω ΦΗΜ, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες. Σε κάθε επόμενη διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο των παραβάσεων του προηγούμενου εδαφίου εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τη

διαπίστωσή τους σε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για δέκα (10) ημέρες.

.....

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 παρ. 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ,

β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 και της περ. α' της παρ. 3, πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

δ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις της περ. γ' της παρ. 3, ποσό που ισούται με το ποσό των προστίμων της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013, προσαυξημένου κατά είκοσι τοις εκατό (20%).

Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζεται αναλόγως το άρθρο 62 του ν. 4174/2013.

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....

11. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013 ή άλλων διατάξεων με τις οποίες επιβάλλονται διοικητικές ή λοιπές φορολογικές κυρώσεις.

12. Για τις πράξεις, τις αποφάσεις και τις εντολές που εκδίδονται με βάση το παρόν άρθρο εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4174/2013».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του ν.2523/1997 «Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών και αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων», ορίζεται ότι:

«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.

Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλει την εκτέλεση των αποφάσεων αυτών.

Αν συντρέχουν οι λόγοι αναστολής του άρθρου 202 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, μπορεί ο πρόεδρος πρωτοδικών ή ο οριζόμενος απ' αυτόν πρωτοδίκης να αναστείλει την εκτέλεση της απόφασης κατά της οποίας ασκήθηκε προσφυγή, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των άρθρων 200 και επόμενων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Ο διοικητικός φάκελος με αναλυτική έκθεση των απόψεων της διοικητικής αρχής αποστέλλεται στο δικαστήριο εντός δεκαπέντε ημερών από την επίδοση, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 126 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, της προσφυγής.

Η δικάσιμος ορίζεται σε διάστημα δύο μηνών το πολύ από την περιέλευση στο Δικαστήριο του φακέλου και η απόφαση δημοσιεύεται εντός δύο μηνών από τη συζήτηση της υπόθεσης. Η απόφαση που δημοσιεύεται επί της προσφυγής κοινοποιείται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη δημοσίευσή της στη διάδικο αρχή, η οποία φροντίζει για την εκτέλεση αυτής μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την κοινοποίηση. Άσκηση έφεσης κατά της απόφασης του προέδρου πρωτοδικών δεν χωρεί».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1102/2017 «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας, των οργάνων και κάθε αναγκαίας λεπτομέρειας για την εφαρμογή του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, όπως αυτό προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4465/2017 (Α' 47), για την αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και την επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης από τα όργανα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων», ορίζεται ότι:

Άρθρο 7

Ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 8 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997 - Διαδικασία και τρόπος επιβολής

Με τις ίδιες προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997 και του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης, σε κατηγορίες υπόχρεων που προσδιορίζονται στην αριθ. ΠΟΛ.1074/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως εκάστοτε ισχύει, αντί της αναστολής λειτουργίας επιβάλλεται, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής:

α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του α' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997 από χίλια (1.000) έως χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ για τους υπόχρεους που εφαρμόζουν απλογραφικό σύστημα και από δύο χιλιάδες (2.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια

(2.500) ευρώ για τους υπόχρεους που εφαρμόζουν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως τρεις χιλιάδες πεντακόσια (3.500) ευρώ για τους υπόχρεους που εφαρμόζουν απλογραφικό σύστημα και από τρεις χιλιάδες πεντακόσια ένα (3.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους υπόχρεους που εφαρμόζουν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα,

γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του γ' εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ ανεξαρτήτως εφαρμογής λογιστικού συστήματος.

Στις περιπτώσεις που στην επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία διενεργείται ο έλεγχος ασκούνται παράλληλα και δραστηριότητες κατηγοριών υποχρεων που προσδιορίζονται στην [ΠΟΛ.1074/2017](#) απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως εκάστοτε ισχύει, επιβάλλεται μόνο η ειδική χρηματική κύρωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση, ανεξαρτήτως της δραστηριότητας σχετικά με την οποία διαπιστώνεται η παράβαση. Αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της [παραγράφου 8 του άρθρου 13Α](#) του ν. [2523/1997](#) είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων, σύμφωνα με την αριθ. [Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014](#) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, όπως εκάστοτε ισχύει.

Τα όργανα που διενεργούν τον έλεγχο είναι αρμόδια να υπογράφουν το σημείωμα διαπιστώσεων και την έκθεση ελέγχου επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της [παραγράφου 8 του άρθρου 13Α](#) του ν. [2523/1997](#). Ως προς την προσυπογραφή και τη θεώρηση της εν λόγω έκθεσης εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στην αριθ. [Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014](#) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως εκάστοτε ισχύει. Με το πέρας του διενεργούμενου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ελέγχου και εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις που επισύρουν την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και αναγράφεται από τα ελεγκτικά όργανα ότι οι συγκεκριμένες διαπιστώσεις μπορεί να επισύρουν την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης της [παραγράφου 8 του άρθρου 13Α](#) του ν. [2523/1997](#). Το εν λόγω σημείωμα επέχει και θέση κλήσης προς ακρόαση ως προς την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης και οι έγγραφες απόψεις του υπόχρεου υποβάλλονται στην υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο εντός χρονικού διαστήματος είκοσι (20) ημερών από την επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων, με την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 3 της παρούσας απόφασης.

Μετά τη διαπίστωση των ως άνω οριζομένων, τα όργανα που διενεργούν τον έλεγχο ενημερώνουν άμεσα τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας τους, τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων, σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθώς και τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Φορολογικής Περιφέρειας για τη Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η διεύθυνση της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διαπιστώνονται τα οριζόμενα που επισύρουν την επιβολή της εν λόγω ειδικής χρηματικής κύρωσης, ανεξαρτήτως υπαγωγής του υπόχρεου σε ειδική Δ.Ο.Υ.. Στη συνέχεια, τα ελεγκτικά όργανα συντάσσουν έκθεση ελέγχου επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της [παραγράφου 8 του άρθρου 13Α](#) του ν. [2523/1997](#), η οποία διαβιβάζεται στον Προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ. για την έκδοση πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης κατά τα ως άνω αναφερόμενα.

Η πράξη επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης κοινοποιείται στον υπόχρεο με την έκθεση ελέγχου επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης.

Με την επιφύλαξη των οριζομένων στις διατάξεις της παρούσας απόφασης, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της [παραγράφου 8 του άρθρου 13Α](#) του ν. [2523/1997](#) εφαρμόζονται κατά τα λοιπά αναλόγως οι διατάξεις του [άρθρου 62](#) του ν. [4174/2013](#).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

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, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση η εκδίκαση της διαφοράς που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 13 και 13Α του ν.2523/1997, κατ' εξαίρεση, ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου της έδρας της επιχείρησης και δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η Υπηρεσία μας στερείται αρμοδιότητας για την εξέταση της προσφυγής, κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παραγράφου 8 του Άρθρου 13 Α ν. 2523/1997 και συνεπώς, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης, είναι απορριπτέα ως απαράδεκτως ασκηθείσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία**ΑΦΜ**, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την επικύρωση της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, για το φορολογικό έτος 2021.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2021:

Υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α, ποσό 250,00 €.

Κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παραγράφου 8 του Άρθρου 13 Α ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, για το φορολογικό έτος 2021, η προσφυγή απορρίπτεται ως **απαράδεκτη**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.