



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1875

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου ΠΑΤΡΩΝ επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./**28-12-2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρων 7 ν. 4337/2015 και 5 ν.2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./**28-12-2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρων 7 ν. 4337/2015 και 5 ν.2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994), ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.(Π.Δ.186/92) της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ποσού **8.200,00€**.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε από το πόρισμα της από 28/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου διατάξεων Π.Δ. 186/1992, της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2018 **εντολής** ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

Α) Μη λήψη είκοσι δύο (22) στοιχείων εξόδων για παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 18§9 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ΠΔ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι ποσό 4.000,00€ (=800X 15/3).

Β) Μη καταχώρηση ενός στοιχείου εξόδου καθαρής αξίας 319,49€ εκδόσεως της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6§2 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 17§1 και 2§1 του ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι ποσό 200,00€ (=600/3).

Γ) Μη έκδοση θεωρημένων εισιτηρίων εισόδου για δέκα (10) καλλιτεχνικές εκδηλώσεις με χρησιμοποίηση ζωντανής μουσικής άνω των τριών ατόμων κατά παράβαση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. 059176/625/ΠΟΛ.1087/2003, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι ποσό 2.667,00€ (=800X 10/3). (πίνακας 1)

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ολικά ή μερικά της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη, στερείται εν γένει νομίμου αιτιολογίας, ιδίως δε είναι πλημμελώς αιτιολογημένη ως προς το βάρος απόδειξης για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, κατά παράβαση του άρθρου 17 παρ. 1 ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), του άρθρου 20, παρ.1 του Συντάγματος, και της πάγιας νομολογίας. Συγκεκριμένα, η αιτιολογία της ανωτέρω προσβαλλόμενης είναι λανθασμένη και αόριστη και αβάσιμη και ουδόλως σαφώς και επαρκώς οδηγεί στις καταλογιζόμενες και αποδιδόμενες παραβάσεις μη λήψης 22 φορολογικών στοιχείων εξόδων, μη έκδοσης θεωρημένων εισιτηρίων εισόδου σε 10

περιπτώσεις και στη μη καταχώρηση ενός στοιχείου εξόδου εκδόσεως τρίτης επιχείρησης. Αυθαίρετα και χωρίς αιτιολογία απέρριψε η ελεγκτική αρχή τους ισχυρισμούς του και τα προσκομισθέντα στοιχεία για τη νόμιμη τήρηση από εκείνων όλων των σχετικών υποχρεώσεων του ΠΔ 186/1992 και συνεπώς όλες οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση νόμου, είναι ανατιολόγητες και πρέπει για αυτόν τον λόγο να ακυρωθούν.

- Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, κατά παράβαση της Συνταγματικής αρχής της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 του Συντάγματος), της Συνταγματικής αρχής της ισότητας του φόρου (άρθρο 4 του Συντάγματος) και παραβιάζει τα ατομικά δικαιώματα που αναφέρονται στο άρθρο 5 του Συντάγματος περί της προστασίας των ατομικών και επαγγελματικών δικαιωμάτων του ατόμου.
- Οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής ότι όφειλε να λάβει 22 φορολογικά παραστατικά αξίας για ισάριθμες περιπτώσεις λήψης υπηρεσιών καλλιτεχνών ουδόλως υποστηρίχθηκαν από αποδεικτικό υλικό και έμειναν αβάσιμες αυθαίρετες και αναπόδεικτες. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι σε καμία περίπτωση και από κανένα στοιχείο της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου, ούτε από τα συνημμένα αυτής, δεν τεκμηριώνονται οι αναγραφόμενοι πίνακες με ημερομηνίες και ονόματα «τραγουδιστές – συγκρότημα» και «DJ». Χωρίς άλλη αιτιολογία ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του για τις υπόλοιπες περιπτώσεις. **Πρόκειται για ανεπίτρεπτη νομικά εκ μέρους του ελέγχου αντιστροφή της υποχρέωσης του βάρους της απόδειξης των διαπιστώσεών του.** Για την περίπτωση 27/01/2012 όνομα «.....» δεν αντιστοιχεί καμία απόδειξη παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου. Για την περίπτωση 30/03/2012 όνομα «.....» επίσης δεν αντιστοιχεί καμία απόδειξη παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου. Για την περίπτωση 06/04/2012 «.....» επίσης δεν αντιστοιχεί καμία απόδειξη παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου. Για την περίπτωση 03/05/2012 «.....» επίσης δεν αντιστοιχεί καμία απόδειξη παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου. Για την περίπτωση 12/10/2012 «.....» επίσης δεν αντιστοιχεί καμία απόδειξη παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου παρά μόνο ένα δωμάτιο όνομα Για την περίπτωση 29/11/2012 «.....» επίσης δεν αντιστοιχεί καμία απόδειξη παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου. Για όλες τις περιπτώσεις «DJ» του πίνακα 2 της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου επίσης δεν αντιστοιχεί καμία απόδειξη παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου. Κανένα άλλο στοιχείο δεν του έχει κοινοποιηθεί αλλά ούτε και αυτές οι προσκομιζόμενες από εκείνον αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου με το οποίο να τεκμηριώνεται συγκεκριμένα η διεξαγωγή των εκδηλώσεων και μάλιστα με αμοιβή όπως του καταλογίζεται, ούτε για τα αναφερόμενα πρόσωπα ως «ΤΡΑΓΟΥΔΙΣΤΕΣ – ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑΤΑ» αλλά πολύ περισσότερο ούτε για τα αναφερόμενα πρόσωπα ως «DJ» τα οποία όλα αποτελούν φιλικά του πρόσωπα με άλλη επαγγελματική δραστηριότητα τα οποία μαζί με εκείνον και

για δική τους ευχαρίστηση διαλέγουν μουσική κάποιες βραδιές.

- Οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής ότι όφειλε να εκδώσει εισιτήρια εισόδου σε 10 περιπτώσεις ουδόλως υποστηρίχθηκαν από αποδεικτικό υλικό και έμειναν αβάσιμες αυθαίρετες και αναπόδεικτες και κατέδειξαν την λανθασμένη εκ μέρους της ερμηνείας του νόμου ιδίως δε της σχετικής ΑΥΟ ΠΟΛ 1087/2003 ενώ τέλος οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής ότι όφειλε να έχει καταχωρήσει στα βιβλία του χρήσης 2012 ένα φορολογικό παραστατικό εξόδου αξίας 319,49 χωρίς να προκύπτει ποιο είναι αυτό το συγκεκριμένο παραστατικό και εάν αφορά την επαγγελματική του δραστηριότητα ή όχι αφού διαπιστώθηκε από διαφορά υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων και μόνο είναι αβάσιμες αυθαίρετες και αναπόδεικτες.
- Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση νόμου και ειδικότερα άρθρου 64 του ν.4174/2013 με το οποίο 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ1087/25.6.2003**, με θέμα: «Ορισμός καταστημάτων στα οποία υποχρεωτικά εκδίδονται εισιτήρια εισόδου και ορισμός κατωτάτου ορίου αξίας ελάχιστης κατανάλωσης στην προσφορά τιμής "Ταμπλ-ντοτ" ή αλα-καρτ επί του εισιτηρίου ως προκαταβολή» ορίζεται ότι:

«1. Εισιτήριο κατ' άτομο, σύμφωνα με τα αναφερόμενα κατωτέρω, εκδίδουν οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., οι οποίοι εκμεταλλεύονται καταστήματα ή άλλους χώρους, εφόσον χρησιμοποιούν ζωντανή μουσική με ορχήστρα τριών τουλάχιστον οργάνων.

Δεν υπάγονται στην πιο πάνω υποχρέωση:

Οι εκμεταλλευτές καταστημάτων (εστιατόρια, ταβέρνες, ψητοπωλεία, καφενεία, καφετέριες και λοιπά συναφή), όταν λειτουργούν με τις συνθήκες που αναφέρονται στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου, περιστασιακά και μέχρι δύο φορές το χρόνο για τη συμμετοχή τους στη διοργάνωση των κατ' έθιμο ή επ' ευκαιρία θρησκευτικών εορτών - τοπικών εκδηλώσεων (πανηγύρεις).

2. Για κάθε εισερχόμενο στο κατάστημα ή άλλο χώρο πελάτη, κατά την ώρα της εισόδου εκδίδεται θεωρημένο τρίπτυχο εισιτήριο εισόδου, με ενιαία, αύξουσα και κατά χρονολογική σειρά αρίθμηση (άρθρο 18 παρ. 6 Κ.Β.Σ.), χωρίς δυνατότητα χρήσης διαφορετικών σειρών, στο οποίο αναγράφονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

α. ο τίτλος του στοιχείου,

β. τα πλήρη στοιχεία του εκδότη,

γ. η ημερομηνία έκδοσης.

3. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υπόχρεος επιτηδευματίας έχει ορίσει για τον πελάτη, ελάχιστη τιμή κατανάλωσης αναγραφόμενη επί των τιμοκαταλόγων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ως προκαταβολή συμψηφιζόμενη στη συνέχεια με την αξία των προσφερόμενων ειδών επί του εισιτηρίου αναγράφεται σχετική ένδειξη και η αξία αυτή ως εξής:

"ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ ευρώ"

Κατ' εξαίρεση σε περίπτωση αναγραφής επί των τιμοκαταλόγων τιμής προσφοράς "ταμπλ-ντοτ" (πλήρες) ή αλα-καρτ ορίζεται επί του εισιτηρίου όριο αξίας ελάχιστης κατανάλωσης τουλάχιστον 25 ευρώ, ως προκαταβολή συμψηφιζόμενη στη συνέχεια με την αξία των ανωτέρω προσφερόμενων τιμών.

4. Σε περίπτωση κατά την οποία από την επιχείρηση δεν ορίζεται ελάχιστη κατανάλωση για τον πελάτη, τότε, για την εφαρμογή της παρούσας, ως ελάχιστη κατανάλωση θεωρείται η κατ' άτομο κατανάλωση που ανακοινώνεται στο κοινό δια του τύπου, άλλως, η αξία κατανάλωσης ενός εκ των προσφερομένων βασικών ειδών που περιέχονται στον τιμοκατάλογο.

Η αξία αυτή ορίζεται ως "βασική μονάδα κατανάλωσης" (ΒΑ.Μ.), γνωστοποιείται δε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά την θεώρηση των εισιτηρίων, με το ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΘΕΩΡΗΣΗΣ, στο οποίο επισυνάπτεται και αντίγραφο της γνωστοποίησης που έχει καταχωρηθεί στον τύπο ή του τιμοκαταλόγου και αναγράφεται επί του εισιτηρίου σχετική ένδειξη ως εξής: "ΒΑΣΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ευρώ", ή "ΒΑ.Μ. ευρώ".

5. Σε περίπτωση εισόδου στο κατάστημα προσώπων, στα οποία για λόγους επαγγελματικής προβολής θα προσφερθούν είδη δωρεάν, εκδίδονται εισιτήρια από ιδιαίτερη σειρά με την ένδειξη "ΤΙΜΗΣ ΕΝΕΚΕΝ".

6. Τα δύο μέρη (αποκόμματα του εισιτηρίου) μπλε και λευκού χρώματος, αντίστοιχα, παραδίδονται στον πελάτη, κατά την είσοδο, ενώ το τρίτο μπλε χρώματος παραμένει ως στέλεχος.

Ο πελάτης κατά το σερβίρισμα παραδίδει στην επιχείρηση το μπλε απόκομμα, ενώ το λευκό το κρατεί (ο πελάτης) καθ' όλη τη διάρκεια της παραμονής του στο κατάστημα, το φέρει δε μαζί του και κατά την έξοδο απ' αυτό.

7. Τα εκδιδόμενα με αξία εισιτήρια αποτελούν φορολογικά στοιχεία εσόδου και καταχωρούνται στα τηρούμενα βιβλία, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Κατά το σερβίρισμα εκδίδονται τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. φορολογικά στοιχεία και στις περιπτώσεις που αναγράφεται αξία επί των εισιτηρίων, αυτή συμψηφίζεται με την αξία των προσφερομένων ειδών και εμφανίζεται αυτή σε ευρώ ως "έκπτωση" με την ένδειξη "αξία εισιτηρίου" στην εκδιδόμενη από τη φορολογική ταμειακή μηχανή ή τον Η/Υ απόδειξη ή στο τιμολόγιο δελτίο αποστολής.

Σε περίπτωση που η αξία των καταναλωθέντων ειδών είναι μικρότερη από την αξία του εισιτηρίου, στο εκδιδόμενο κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. φορολογικό στοιχείο, ως αξία των ειδών αναγράφεται η αξία του εισιτηρίου.

8. Τα μπλε απόκόμματα των εισιτηρίων που παραδίδονται από τους πελάτες κατά το σερβίρισμα διαφυλάσσονται από τους υπόχρεους επιτηδευματίες, μέχρι την έναρξη λειτουργίας του καταστήματος κατά την επόμενη ημέρα, τα δε στελέχη διαφυλάσσονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 21 (παρ. 2) του Κ.Β.Σ.

9. Το εισιτήριο εισόδου της παραγράφου 2 στις περιπτώσεις των παραγράφων 3, 4 και 5 εκδίδεται από τους επιτηδευματίες που εκμεταλλεύονται καταστήματα ή άλλους χώρους, που λειτουργούν με

τις συνθήκες που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 1, για κάθε εισερχόμενο άτομο στους ανωτέρω χώρους.

10. Για κάθε παράβαση της παρούσας επιβάλλονται σε βάρος των υποχρέων σε έκδοση οι προβλεπόμενες από τον Κ.Β.Σ. κυρώσεις, ενώ σε βάρος των προσώπων που δεν απαιτούν ή δεν αποδέχονται τα προαναφερόμενα στοιχεία επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από το [άρθρο 58](#) του ν. [2065/1992](#) και τις αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση αυτού.

11. Κατ' εξαίρεση δεν εκδίδονται εισιτήρια εισόδου στα καταστήματα που λειτουργούν με τις συνθήκες της παραγράφου 1 της παρούσας, κατά την είσοδο σ' αυτά προσώπων τα οποία συμμετέχουν σε χορούς, δεξιώσεις ή άλλες εκδηλώσεις, διοργανωτές των οποίων είναι σύλλογοι, σωματεία, ιδρύματα, οργανισμοί, οργανώσεις κ.λπ. για τις οποίες απαιτείται κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμφωνητικού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του [άρθρου 82](#) του ν. [2238/1994](#) όπως ισχύει και επιδεικνύεται σε κάθε φορολογικό έλεγχο.

12. Οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1072823/513/ΠΟΛ. 1159/22-6-1994 (ΦΕΚ 506 τ.Β') καταργούνται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.

13. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να

προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος, δυνάμει της με αριθ./2018 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

Επειδή, το πόρισμα του ως άνω ελέγχου καταγράφεται στην από **28/12/2018** έκθεση μερικού ελέγχου διατάξεων του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με το οποίο:

«Από φωτογραφικό και διαφημιστικό υλικό που αναζητήθηκε και εκτυπώθηκε από το διαδίκτυο καθώς και από την ύπαρξη φορολογικών παραστατικών για παροχή διαμονής σε ξενοδοχείο ορισμένων καλλιτεχνών τεκμηριώνεται αδιαμφισβήτητα η πραγματοποίηση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων για τις οποίες ο προσφεύγων :

- **δεν ζήτησε και δεν έλαβε** είκοσι δύο (22) στοιχεία εξόδων για παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 18§9 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ΠΔ, ως οι κάτωθι πίνακες:

- **ΠΙΝΑΚΑΣ 1**

Ι. ΤΡΑΓΟΥΔΙΣΤΕΣ -ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑ		
A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΓΟΥΔΙΣΤΗΣ- ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑ
1	27/01/2012	.....
2	10/02/2012	.....
3	09/03/2012	.....
4	16/03/2012	.....
5	30/03/2012	.....
6	06/04/2012	.....
7	03/05/2012	.....
8	12/10/2012	.....
9	02/11/2012	.....
10	29/11/2012	

- **ΠΙΝΑΚΑΣ 2**

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	DJ
1	13/01/2012	.....
2	07/02/2012	.....
3	2/3/2012	.....

4	10/04/2012	.....
5	24/04/2012	.....
6	01/05/2012	.....
7	25/05/2012	.....
8	05/10/2012	.....
9	26/10/2012	.....
10	16/11/2012	.....
11	07/12/2012	.....
12	21/12/2012	.....

- **δεν** εξέδωσε θεωρημένα εισιτήρια εισόδου για δέκα (10) καλλιτεχνικές εκδηλώσεις με χρησιμοποίηση ζωντανής μουσικής άνω των τριών ατόμων κατά παράβαση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. 059176/625/ΠΟΛ.1087/2003, συ συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ΚΒΣ, ως ο πίνακας 1.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση των άρθρων 64 του ΚΦΔ, 17 παρ. 1 ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), 20 παρ.1 του Συντάγματος., και της πάγιας νομολογίας καθώς οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής ότι όφειλε να λάβει 22 φορολογικά παραστατικά αξίας για ισάριθμες περιπτώσεις λήψης υπηρεσιών καλλιτεχνών και όφειλε να εκδώσει θεωρημένα εισιτήρια εισόδου σε 10 περιπτώσεις ουδόλως υποστηρίχθηκαν από αποδεικτικό υλικό και έμειναν αβάσιμες αυθαίρετες και αναπόδεικτες.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει καταχωρημένα στα βιβλία του φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία, ΑΦΜ:, από το οποία προκύπτουν έξοδα διαμονής ορισμένων από των ως άνω καλλιτεχνών και συγκεκριμένα των κάτωθι:

Α..Π.Υ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΛΑΤΗΣ
15199	11/02/2012	.....
15598	17/03/2012	.....
17740	13/10/2012	.....
17952	03/11/2012	.....

Επειδή, ομοίως, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι καλλιτέχνες – DJ που αναφέρονται στον πίνακα 2 έχουν τόπο κατοικίας την Πάτρα.

Επειδή, ομοίως, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι υφίσταται φωτογραφικό και διαφημιστικό υλικό που αναζητήθηκε και εκτυπώθηκε από το διαδίκτυο που αποδεικνύει ότι πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω μουσικές εκδηλώσεις, γεγονός που και ο ίδιος ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι κάποιοι από τους ως άνω καλλιτέχνες - dj αφιλοκερδώς πρόσφεραν τις καλλιτεχνικές υπηρεσίες τους, ουδόλως αποδεικνύεται και απορρίπτεται ως αόριστος.

Επομένως, για τους ως άνω καλλιτέχνες - τραγουδιστές αποδεικνύεται επαρκώς ότι οι εν λόγω καλλιτέχνες (τραγουδιστές – dj) παρουσιάστηκαν στο κατάστημα του προσφεύγοντος και πρόσφεραν τις καλλιτεχνικές τους υπηρεσίες χωρίς ο προσφεύγων να **λάβει** στοιχεία εξόδων για παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 18§9 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ΠΔ

Επειδή, ωστόσο, από την οικία έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, αλλά και από κανένα άλλο στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι για τους λοιπούς έξι καλλιτέχνες τραγουδιστές του πίνακα 1, ο προσφεύγων υπέπεσε στη παράβαση της μη λήψης στοιχείων εξόδων για παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών.

Συγκεκριμένα, για τους κάτωθι καλλιτέχνες που δεν υφίστανται έξοδα διαμονής, μόνο η αφίσα που προαναγγέλλει την εκδήλωση τους δεν τεκμαίρει και την πραγματοποίηση των εκδηλώσεων, ήτοι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 171 του Κ.Δ.Δ.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΓΟΥΔΙΣΤΗΣ- ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑ
1	27/01/2012	.....
3	09/03/2012	.....
5	30/03/2012	.....
6	06/04/2012	.....
7	03/05/2012	.....
10	29/11/2012	.....

Επίσης, δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην προαναφερόμενη ΠΟΛ.1087/2003, ήτοι της υποχρέωσης του προσφεύγοντος να εκδώσει θεωρημένα εισιτήρια εισόδου για τις εκδηλώσεις του πίνακα 1.

Συγκεκριμένα, δεν υφίστανται καταχωρημένες στα βιβλία του προσφεύγοντος δαπάνες διαμονής τουλάχιστον 3 καλλιτεχνών για την ίδια χρονική περίοδο, δεν υφίστανται συμβάσεις / συμφωνητικά που να αποδεικνύουν την εμφάνιση των ως άνω καλλιτεχνών με ορχήστρα ζωντανής μουσικής και μάλιστα άνω των τριών οργάνων.

Επιπροσθέτως, στα στοιχεία του φακέλου δεν υφίσταται φωτογραφικό ή διαφημιστικό υλικό που να αποδεικνύει ότι οι ως άνω καλλιτέχνες εμφανίστηκαν στο κατάστημα του προσφεύγοντος με τη συνοδεία ζωντανής ορχήστρας, άνω των τριών οργάνων.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς δεκτός και με την παρούσα απόφαση **ακυρώνεται** το πρόστιμο της μη έκδοσης θεωρημένων εισιτηρίων εισόδου για δέκα (10) καλλιτεχνικές εκδηλώσεις με χρησιμοποίηση ζωντανής μουσικής άνω των τριών ατόμων κατά παράβαση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. 059176/625/ΠΟΛ.1087/2003, συ συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ΚΒΣ, ως ο πίνακας 1 και

τροποποιείται το πρόστιμο της μη λήψης σε **δέκα έξι (16) στοιχείων εξόδων** για παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 18§9 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ΠΔ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι ποσό 4.000,00€ (=800X 15/3).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**και την τροποποίηση της υπ' αριθ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρων 7 ν. 4337/2015 και 5 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012

Πρόστιμο ΚΒΣ (άρθρα 5 ν.2523/97 & 7 ν.4337/15) 4.200,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.