



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/6/2020

Αριθμός απόφασης: 1093

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

**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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 11/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στα , Τ.Κ., κατά της με αρ. .../13-1-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 και της με αρ. .../13-1-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 11/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

1. Με την με αριθμό **../13-1-2020** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.000,00 €**, λόγω μη έκδοσης ειδικού στοιχείου απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής (πράξη που δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ) σε μία (1) περίπτωση διαμονής πελάτη, συνολικού ποσού 1,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 53 του Ν.4389/2016, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.
2. Με την με αριθμό **../13-1-2020** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **500,00 €** ($121,03 \times 50\% = 60,52 < 500,00 \text{ €}$), για τη μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) σε δύο (2) περιπτώσεις πελατών για υπηρεσίες διαμονής συνολικής αξίας 1.052,00 €, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. αξίας 121,03 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./17-6-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης/Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, διενεργήθηκε επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών «Ξενοδοχείο» για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ). Συγκεκριμένα, την 17^η Ιουνίου 2019, ημέρα Δευτέρα και ώρα 23:30, ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης εισήλθαν στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας και αφού επέδειξαν την εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές τους ταυτότητες στον υπεύθυνο κατά την ώρα του ελέγχου, προέβησαν σε ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τη νομότυπη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ζητήθηκε από τον υπεύθυνο της προσφεύγουσας, κ. του, να εκτυπωθούν οι καταστάσεις κρατήσεων (αφίξεων) μέσω της διαδικτυακής πλατφόρμας «Booking» για το χρονικό διάστημα από 01.01.2018 έως και την 17.06.2019

(ημερομηνία ελέγχου) και να επιδειχθούν τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα.

Ο υπεύθυνος της ελεγχόμενης επιχείρησης ανταποκρίθηκε άμεσα στο ως άνω αίτημα και παρέδωσε στους ελεγκτές τις εκτυπώσεις των καταστάσεων αφίξεων από τη διαδικτυακή πλατφόρμα, οι οποίες αριθμήθηκαν από το Νο 1 έως το 8, υπογράφηκαν από τους ελεγκτές και τον υπεύθυνο και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./17.06.2019 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε στον υπεύθυνο.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκτυπωμένων καταστάσεων (οκτώ φύλλα) με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι σε τέσσερις (4) πελάτες δεν είχαν εκδοθεί αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή άλλα φορολογικά στοιχεία και δεν είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα ειδικά στοιχεία – αποδείξεις είσπραξης φόρου διαμονής για τις διανυκτερεύσεις (χρήσεις) των τεσσάρων (4) παραπάνω πελατών.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον υπεύθυνο της προσφεύγουσας επιχείρησης το με αριθμό/17.6.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση και τον με αριθμό/17.6.2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου. Στις 21/06/2019 η επιχείρηση κατέθεσε το με αρ. πρωτ./21.06.2019 υπόμνημα, κατόπιν του οποίου επήλθε αλλαγή ως προς τον αριθμό των παραβάσεων (από τέσσερις σε δύο), αλλά όχι ως προς το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων. Ακολούθως, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από την αρμόδια για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου, ισχυριζόμενη ότι :

Για τον πελάτηδεν εκδόθηκε εκ παραδρομής Α.Π.Υ., αλλά εκδόθηκε ειδικό στοιχείο – απόδειξη είσπραξης φόρου διαμονής. Η με αρ./9-4-2018 απόδειξη παροχής υπηρεσιών και το με αρ. .../7-4-2018 ειδικό στοιχείο – απόδειξη είσπραξης φόρου διαμονής εκδόθηκαν στο όνομααντί στο όνομα, διότι είναι σύνηθες πελάτες που κάνουν κράτηση μέσω «Booking» για ένα ή περισσότερα δωμάτια, κατά την άφιξή τους να δίνουν στοιχεία (ταυτότητες, διαβατήρια) ανάλογα με τους παραμένοντες σε κάθε δωμάτιο. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζει : 1) την κράτηση της «Booking.com» που έκανε ο στο όνομά του με reference Nr1..... και αφορούσε σε τρία δωμάτια για τρεις διανυκτερεύσεις, 2) τη λίστα αφίξεων της 6/4/2018 που αναφέρει τα ονόματα των διαμενόντων και στα τρία δωμάτια, 3) εκτύπωση από το πρόγραμμα του ξενοδοχείου, όπου φαίνονται και τα δύο ονόματα, ο ως εκείνος που έκανε την κράτηση και ηως πρώτο πρόσωπο κράτησης που προσκόμισε το αποδεικτικό ταυτοπροσωπίας (ταυτότητα) και 4) την ταυτότητα της

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η

ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 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. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το 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. ... 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....11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.....».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 13-Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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 στο άρθρο 58Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή στο άρθρο 53 του Ν.4389/2016 ορίζεται :

«1. Επιβάλλεται φόρος υπέρ του Δημοσίου, με την ονομασία «φόρος διαμονής», σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου. Ο φόρος διαμονής επιβάλλεται ανά ημερήσια χρήση και ανά δωμάτιο ή διαμέρισμα, ως εξής:

α. Σε κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα της υποπερίπτωσης αα΄ της περίπτωσης α΄ της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4276/2014 (Α΄ 155), ως ακολούθως:

1-2 αστέρων	0,50 ευρώ
3 αστέρων	1,50 ευρώ
4 αστέρων	3,00 ευρώ
5 αστέρων	4,00 ευρώ

και β. σε ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια - διαμερίσματα της υποπερίπτωσης γγ' της περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4276/2014, 0,50 ευρώ.

2. Ο φόρος διαμονής βαρύνει τον διαμένοντα, που έκανε χρήση του δωματίου ή του διαμερίσματος, κατά τις διακρίσεις της παραγράφου 1, επιβάλλεται μετά τη διαμονή του στο κατάλυμα και πριν την αναχώρησή του από αυτό με την έκδοση ειδικού στοιχείου-απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής από τις επιχειρήσεις της προηγούμενης παραγράφου και αποδίδεται από αυτές στη Φορολογική Διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις. Οι δηλώσεις υποβάλλονται μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν της έκδοσης κάθε ειδικού στοιχείου - απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής. Το ειδικό στοιχείο - απόδειξη είσπραξης φόρου διαμονής δεν επιβαρύνεται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Φόρος διαμονής δεν επιβάλλεται σε περίπτωση δωρεάν παροχής υπηρεσιών διαμονής από τις ανωτέρω επιχειρήσεις. ...

5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν από την 1.1.2018 για τα ειδικά στοιχεία - αποδείξεις είσπραξης φόρου διαμονής που εκδίδονται από την ημερομηνία αυτή και μετά».

Επειδή στην ΠΟΛ 1064/2018 «Οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, από 1.1.2018, του Φόρου διαμονής» διευκρινίζονται τα εξής :

«5. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Επειδή ο φόρος επιβάλλεται «ανά ημερήσια χρήση» στον διαμένοντα, διευκρινίζονται τα εξής: α) Στην περίπτωση που στο ίδιο δωμάτιο, διαμέρισμα κλπ. «συνοικούν» περισσότερα του ενός πρόσωπα (π.χ. μέλη μιας οικογένειας), το ειδικό στοιχείο εκδίδεται προς έναν εκ των διαμενόντων.

β) Στην περίπτωση που ομάδα προσώπων (μέλη οικογένειας, μέλη αθλητικής ομάδας κλπ) διαμένουν σε περισσότερα του ενός δωμάτια ή διαμερίσματα, το ειδικό στοιχείο δύναται να εκδίδεται είτε ανά δωμάτιο ή διαμέρισμα προς έναν εκ των διαμενόντων σε αυτό, είτε συγκεντρωτικά για το σύνολο ή για μέρος των δωματίων ή διαμερισμάτων στον διαμένοντα προς τον οποίο εκδίδεται και το παραστατικό των υπηρεσιών της διαμονής. Ανεξάρτητα του τρόπου έκδοσης του ειδικού στοιχείου, επί αυτού αναγράφονται όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στην παρ. 3 της παρούσας.

γ) Στην περίπτωση που άμεσα συμβαλλόμενος με το τουριστικό κατάλυμα είναι τρίτο πρόσωπο και όχι ο διαμένων - χρήστης του δωματίου, όπως για παράδειγμα επιχείρηση που λαμβάνει τις εν λόγω υπηρεσίες για τις ανάγκες διαμονής του προσωπικού της και το παραστατικό του συνόλου των υπηρεσιών διαμονής εκδίδεται στο όνομά της, τότε το ειδικό στοιχείο δύναται να εκδίδεται, είτε προς έναν εκ των διαμενόντων σε κάθε δωμάτιο είτε συγκεντρωτικά προς έναν εκ των διαμενόντων, για το σύνολο των δωματίων των οποίων έγινε χρήση.

Στην περίπτωση, δε, που η επιχείρηση (τρίτος) καταβάλλει, εκτός από το κόστος των υπηρεσιών διαμονής, και τον φόρο διαμονής, το ειδικό στοιχείο που εκδίδεται κατά τα ανωτέρω έχει πληροφοριακό χαρακτήρα και ο φόρος διαμονής αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο με την ένδειξη «ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΝ» και δεν καταβάλλεται εκ νέου από το διαμένοντα ή τους διαμένοντες.

δ) i. Στην περίπτωση που ο άμεσα συμβαλλόμενος με το τουριστικό κατάλυμα είναι τουριστικός πράκτορας ή τουριστικό γραφείο, εσωτερικού ή εξωτερικού, (τρίτος) και εφόσον ο τελευταίος συμπεριλαμβάνει τον φόρο διαμονής στην τιμή πακέτου που προσφέρει στους πελάτες του (διαμένοντες) και τον καταβάλλει στο υπόχρεο τουριστικό κατάλυμα, το ειδικό στοιχείο δύναται να εκδίδεται είτε προς έναν εκ των διαμενόντων σε κάθε δωμάτιο, είτε συγκεντρωτικά προς έναν εκ των διαμενόντων για το σύνολο των δωματίων της ίδιας ομάδας διαμενόντων (οικογένεια κλπ), είτε, επίσης, συγκεντρωτικά προς έναν εκ των διαμενόντων για το σύνολο των δωματίων που χρησιμοποιήθηκαν από τους διαμένοντες που αφορά το πακέτο. Στις περιπτώσεις αυτές το συγκεντρωτικό ή μεμονωμένο ειδικό στοιχείο που εκδίδεται έχει πληροφοριακό χαρακτήρα και ο φόρος διαμονής αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο με την ένδειξη «ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΝ» και δεν καταβάλλεται εκ νέου από τον διαμένοντα ή τους διαμένοντες.

Από πλευράς ΦΠΑ, σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή ο φόρος διαμονής δεν περιλαμβάνεται στο κόστος του πακέτου για τις ανάγκες προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας του ταξιδιωτικού πακέτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ειδικού καθεστώτος πρακτορείων ταξιδίων του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), όπως ισχύει.

ii) Εφόσον ο φόρος διαμονής δεν συμπεριλαμβάνεται στην τιμή του πακέτου που ο ταξιδιωτικός πράκτορας ή το ταξιδιωτικό γραφείο προσφέρει στους πελάτες του (διαμένοντες), τότε ο φόρος καταβάλλεται, σύμφωνα με τα παραπάνω, από τους διαμένοντες, με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών διαμονής και πριν την αναχώρησή τους».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... 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 εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 27/11/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, από τον διενεργηθέντα αντιπαραβολικό έλεγχο προέκυψε η μη

έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) ή άλλων φορολογικών στοιχείων και των αντίστοιχων ειδικών στοιχείων – αποδείξεων είσπραξης φόρου διαμονής σε τέσσερις πελάτες. Στη συνέχεια, για τις ανωτέρω διαπιστώσεις επιδόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση το με αριθμό .../17.6.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση με συνημμένο τον με αριθμό .../17.6.2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ./21.06.2019 υπόμνημά της, κατόπιν του οποίου επήλθε αλλαγή ως προς τον αριθμό των παραβάσεων. Συγκεκριμένα, καταλογίστηκε η παράβαση της μη έκδοσης Α.Π.Υ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων για υπηρεσίες διαμονής σε δύο πελάτες της, ήτοι στον(για αξία διαμονής 602,00 €) και στον (για αξία διαμονής 450,00€), καθώς και η μη έκδοση ειδικού στοιχείου – απόδειξη είσπραξης φόρου διαμονής για τρεις διανυκτερεύσεις αξίας 1,50 € στον πελάτη Επισημαίνεται ότι το ποσό φόρου διαμονής για τον πελάτη είναι 4,50 €, διότι αφορά σε διαμονή τριών διανυκτερεύσεων σε τρία δωμάτια και εκ παραδρομής αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου το ποσό των 1,50 €.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έγινε κράτηση, μέσω της διαδικτυακής πλατφόρμας «Booking.com», τριών δωματίων για τρεις διανυκτερεύσεις, με περίοδο κράτησης 6/4/2018 - 9/4/2018, στο όνομα του, με αξία παροχής υπηρεσίας 454,50 €. Στη συνέχεια, στα εν λόγω δωμάτια διέμειναν πραγματικά η, καικαι εκδόθηκε η με αρ. .../- 9-4-2018 απόδειξη παροχής υπηρεσιών ποσού 450,00 € και το με αρ. .../7-4-2018 ειδικό στοιχείο – απόδειξη είσπραξης φόρου διαμονής ποσού 4,50 € στο όνομα της πρώτης εκ των διαμενόντων, καθώς προσκόμισε τα προσωπικά της στοιχεία (ταυτότητα).

Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζει τα εξής στοιχεία : 1. την κράτηση της «Booking.com» στο όνομα με reference Nr1....., που αφορά σε κράτηση τριών δωματίων για τρεις διανυκτερεύσεις, με περίοδο κράτησης 6/4/2018 -9/4/2018 και αξία παροχής υπηρεσίας 454,50 €, 2. τη λίστα αφίξεων της 6/4/2018 που αναφέρει τα ονόματα των διαμενόντων στα τρία δωμάτια,, και, 3. την εκτύπωση από το πρόγραμμα του ξενοδοχείου, όπου φαίνονται και τα δύο ονόματα, ο (group/ένοικος) και ηως πρώτο πρόσωπο κράτησης (First Occurant) και 4. την ταυτότητα της Από τα προσκομιζόμενα στοιχεία προκύπτει ότι υπάρχει σχέση μεταξύ των δύο ονομάτων και, καθώς αναφέρονται στην ίδια κράτηση δωματίων, στις ίδιες διανυκτερεύσεις και στα ίδια ποσά πληρωμής. Άλλωστε σύμφωνα με την κοινή πρακτική, τυγχάνει σύνηθες πελάτες που κάνουν κράτηση για ένα ή περισσότερα δωμάτια, κατά την άφιξή τους να

δίνουν στοιχεία (ταυτότητες, διαβατήρια) ανάλογα με τους διαμένοντες σε κάθε δωμάτιο, ή η κράτηση των δωματίων να γίνεται από κάποιο πρόσωπο και στο ξενοδοχείο να δίδονται στοιχεία (ταυτότητα, διαβατήριο) από διαφορετικό. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα απέδειξε τον ισχυρισμό της ότι για την περίπτωση του πελάτη εκδόθηκαν τα αντίστοιχα νόμιμα παραστατικά και ως εκ τούτου γίνεται δεκτός.

Επειδή ωστόσο ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εκ παραδρομής δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο για την παροχή υπηρεσίας στον πελάτητυγχάνει απορριπτέος, διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 των Ε.Λ.Π., η οντότητα έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση/παροχή. Περαιτέρω, γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ως ακολούθως :

α) την **ακύρωση** της με αρ. **1/13-1-2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και

β) την **τροποποίηση** της με αρ. **2/13-1-2020** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, ως προς την αιτιολογία και μόνον.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Πρόστιμο άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013

Μη έκδοση Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) σε μία (1) περίπτωση πελάτη, ήτοι στον, για υπηρεσίες διαμονής συνολικής αξίας 602,00 €, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. αξίας 69,26 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013.

Υπολογισμός προστίμου : $69,26 \times 50\% = 36,63 < 500,00$

Ποσό καταλογισμού 500,00 €

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.