



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 03/07/2020

Αριθμός απόφασης: 1431

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13/03/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα τα, κατά: α) της υπ' αριθμ./07-02-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, και β) της υπ' αριθμ.

...../07-02-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14/11/2019 οικεία έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/03/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, 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:

α) Με την υπ' αριθμ./07-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **740,18 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την περίοδο 17/10/2015 έως 31/12/2015 δεν εξέδωσε πενήντα έξι (56) Α.Π.Υ. ή άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας σε ισάριθμους πελάτες για την παροχή υπηρεσίας διαμονής σε ενοικιαζόμενα δωμάτια, καθαρής αξίας 11.387,39 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.480,36 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 12.867,15 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

β) Με την υπ' αριθμ./07-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **30.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την περίοδο 01/01/2015 έως 16/10/2015 δεν εξέδωσε διακόσιες (200) Α.Π.Υ. ή άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας σε ισάριθμους πελάτες για την παροχή υπηρεσίας διαμονής σε ενοικιαζόμενα δωμάτια, αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00 ευρώ και καθαρής αξίας 82.889,15 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.663,46 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 85.552,59 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 14/11/2019 έκθεσης ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ./2018 πληροφοριακό δελτίο της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε., σύμφωνα με το οποίο αντλήθηκαν δεδομένα από το σύστημα VIES σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των καταλυμάτων της επικράτειας από αλλοδαπό πρακτορείο διεθνούς εμβέλειας (.....). Οι αποκτήσεις αυτές, που

αφορούν υπηρεσίες διαμεσολάβησης του αλλοδαπού πρακτορείου, αντιστοιχούν βάσει αναγωγής σε έσοδα από εκμίσθωση καταλυμάτων. Τα ποσά που προέκυψαν από την αναγωγή αυτή συσχετίστηκαν με τα ακαθάριστα δηλωθέντα έσοδα των επιχειρήσεων. Προέκυψε έτσι λίστα καταλυμάτων όπου τα δηλωθέντα έσοδα υπολείπονται από τα ακαθάριστα έσοδα όπως προέκυψαν κατά τα ανωτέρω. Μεταξύ των καταλυμάτων, στο εν λόγω πληροφοριακό δελτίο, ήταν και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Εκτελώντας την προαναφερόμενη εντολή ελέγχου οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής την 01/09/2018, ημέρα Σάββατο και ώρα 12:00, διενεργώντας μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), καθώς και για τη διερεύνηση των διαλαμβανομένων στο ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο, προέβηκαν σε διάφορες ελεγκτικές ενέργειες. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ζήτησαν τα στοιχεία των κρατήσεων για τα έτη 2015 έως και 2017 μέσω της πλατφόρμας προκειμένου να γίνει αντιπαραβολικός έλεγχος αυτών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης. Τα στοιχεία των κρατήσεων μέσω για το έτος 2015 αποθηκεύτηκαν σε οπτικό δίσκο (cd) και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./2018 έκθεση κατάσχεσης με την οποία κατασχέθηκαν τα εξής:

- 1) Βιβλίο εσόδων εξόδων μηχανογραφημένο, έτους 2015, σελίδες δικής τους αρίθμησης από 1-29.
- 2) Οπτικός δίσκος (cd) με αποθηκευμένα δεδομένα κρατήσεων μέσω της πλατφόρμας για το έτος 2015.
- 3) Στελέχη ΑΠΥ χρώματος ροζ, με αρίθμηση, στελέχη ΑΠΥ κίτρινου χρώματος με αρίθμηση από χειρόγραφα, έτους 2015.
- 4) Στελέχη ροζ, χειρόγραφα τιμολόγια έτους 2015.

Στη συνέχεια έγινε επιτόπου αντιπαραβολικός έλεγχος των εκδοθέντων στοιχείων με τις καταστάσεις των κρατήσεων στην επιχείρηση, οι οποίες παρείχαν πληροφορίες όπως ο αριθμός κράτησης μέσω της πλατφόρμας, το ονοματεπώνυμο αυτού που έκανε την κράτηση, η ημερομηνία που ξεκίνησε η διαμονή (check-in) η ημερομηνία που έληξε (check-out), το συνολικό ποσό της χρέωσης για τις ημέρες διαμονής, με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, για τις περιπτώσεις όπου είχαν εκδοθεί, ενώ στις καταστάσεις κρατήσεων που κατασχέθηκαν δεν περιλήφθηκαν οι περιπτώσεις όπου το αποτέλεσμα της κράτησης ήταν ακύρωση και μη εμφάνιση, καθώς δεν πραγματοποιήθηκαν και το τελικό ποσό είναι μηδέν. Από τον παραπάνω αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων στοιχείων έτους 2015 με τα στοιχεία των κρατήσεων προέκυψε ότι το φορολογικό έτος 2015 δεν εκδόθηκαν διακόσιες πενήντα έξι (256) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας για παροχή υπηρεσιών διαμονής σε ενοικιαζόμενα δωμάτια σε ισάριθμους πελάτες, συνολικής αξίας 98.420,34 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και με βάση τη διαπίστωση αυτή του ελέγχου εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Σύρου οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την αναπομπή της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. Σύρου, προκειμένου να προβεί στον επανέλεγχο της υπόθεσης και στην προσήκουσα διαδικασία του ελέγχου της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015, άλλως την ακύρωση και εξαφάνιση των προσβαλλόμενων ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Κατά την διαδικασία του ελέγχου παραβιάσθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013, καθώς ούτε ο προϊστάμενος της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ούτε και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, πριν από κάθε άλλη ενέργεια επιβολής κυρώσεων σε βάρος της εταιρείας, δεν συνέταξαν αίτημα των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013.
- Κατά την διαδικασία της ακρόασης παραβιάσθηκαν οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, όσον του άρθρου 6 παρ. 2 του ν. 2690/99, καθώς ο προϊστάμενος της ΥΕΔΔΕ Αττικής, δεν της επέτρεψε την πρόσβαση στα στοιχεία και λοιπά έγγραφα του «φακέλου» της ελεγχόμενης υπόθεσης. Οι παραλείψεις αυτές της φορολογικής διοίκησης παρεμπόδισαν το συνταγματικό αυτό δικαίωμά της να λάβει γνώση των στοιχείων αυτών και λοιπών εγγράφων του «φακέλου» και να προβεί σε ανταποδείξεις.
- Συναφώς με την ανωτέρω περίπτωση, παραβιάσθηκαν και οι διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν. 4174/2013. Πέραν της «απαγόρευσης» πρόσβασης στα κατασχεθέντα από την ΥΕΔΔΕ βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα με αποτέλεσμα να καταστεί εξαιρετικά δυσχερής η πλήρης και επαρκής αντίκρουση των ισχυρισμών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, κατέστη αδύνατη η διασταύρωση εκ μέρους της εταιρείας της διασφάλισης της αποδεικτικής αξίας των κατασχεθέντων δύο (2) οπτικών δίσκων (cd) στους οποίους φέρεται να έχουν αποθηκευθεί δεδομένα κρατήσεων μέσω της πλατφόρμας
- Από το σημείωμα ελέγχου άρθρου 28 του ν. 4174/2013 - κλήσης προς ακρόαση δεν προκύπτει η αντικειμενική υπόσταση μιας εκάστης αποδιδομένης σε βάρος της παράβασης, ούτε και γίνεται παραπομπή στις «οικείες» διατάξεις του ν. 4308/2014, οι οποίες φέρονται να έχουν παραβιασθεί.
- Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ως αρμόδιος για τον έλεγχο της εταιρείας και για την επιβολή φόρων και λοιπών προστίμων, αν και είχε ιδία υποχρέωση και ανεξάρτητα από τις αρμοδιότητες και υποχρεώσεις των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ Αττικής, εν τούτοις δεν συνέταξε και δεν της κοινοποίησε σημείωμα ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ούτε και προσωρινό προσδιορισμό επιβολής προστίμου.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σύρου μετά την προθεσμία που ορίζεται στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.
- Ακόμη και στην περίπτωση, κατά την οποία η ΥΕΔΔΕ Αττικής ή η Δ.Ο.Υ. Σύρου είχαν αποδείξει την διάπραξη των αποδιδόμενων σε βάρος της παραβάσεων, ουχί ορθώς ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων επέβαλε σε βάρος της πρόστιμο ύψους 30.000,00 ευρώ, (ήτοι 200 παραβάσεις χ 250,00 εκάστης παράβασης) με

επίκληση των διατάξεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) ή άλλου φορολογικού στοιχείου, δηλαδή πράξεων που επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 58α του ν. 4174/2013, παραβιάζοντας με τον τρόπο αυτό την Γενική Αρχή εφαρμογής των επιεικέστερων διατάξεων.

- Στην έκθεση ελέγχου συμπεριελήφθησαν παραβάσεις διαφορετικές από εκείνες που μνημονεύονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και κλήσης προς ακρόαση άρθρου 6 παρ. 2 του ν. 2690/99 και περιστατικά επί αυτών, επί των οποίων η δεν είχε την ευκαιρία να εκθέσει τις απόψεις της και προβεί σε ανταποδείξεις.
- Αμφισβήτηση της αξιοπιστίας και της αποδεικτικής αξίας των πινάκων που περιλαμβάνονται στην από 14/11/2019 έκθεση ελέγχου, καθώς επίσης και της επεξεργασίας των δεδομένων εξαιτίας του γεγονότος ότι η σύνταξη και επίδοση του ΣΔΕ προηγήθηκε της σύνταξης και επίδοσης της υπ' αριθμ./01-09-2018 έκθεσης κατάσχεσης.

Επειδή στο άρθρο 14 του ν. 4172/2013 “Πληροφορίες από τον φορολογούμενο” ορίζεται:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την διαδικασία του ελέγχου παραβιάσθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013, καθώς ούτε ο προϊστάμενος της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ούτε και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, δεν συνέταξαν αίτημα των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013. Ωστόσο, η εν λόγω διάταξη ορίζει την υποχρέωση του φορολογούμενου να ανταποκριθεί σε περίπτωση έγγραφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι παντελώς αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τα άρθρα 23, 24, 25 και 28 του ν. 4172/2013:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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

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

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

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

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

.....

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

.....

Άρθρο 25

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

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

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

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

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού

.....

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 εμπεριστατωμένα 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, στο άρθρο 62 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

.....

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε.:

«Άρθρο 28

“Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός

διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπάρχει παράβαση των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, του άρθρου 6 παρ. 2 του ν.2690/1999 και του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν.4174/2013, καθώς δεν της χορηγήθηκαν αντίγραφα στοιχείων και λοιπών εγγράφων του φακέλου, προκειμένου να εκθέσει της απόψεις της. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, κατά την διενέργεια επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ο οποίος διεξήχθη στις 01/09/2018, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 23, 24, 25 του Κ.Φ.Δ., συντάχθηκαν και επιδόθηκαν στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας επιχείρησης το υπ' αριθμ./01-09-2018 Σ.Δ.Ε. - ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ (αρθρ. 28 ν. 4174/2013 και αρθρ. 6 ν. 2690/99) μαζί με τον υπ' αριθμ./01-09-2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, με τα οποία δόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση η δυνατότητα να υποβάλλει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων, ούτε ζήτησε να λάβει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Από την ενότητα «Ιστορικό της υπόθεσης» της προσφυγής της αναφέρει ότι αίτημα για λήψη αντιγράφων υπέβαλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής την 25/11/2019, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/29-11-2019. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αν και το αιτήθηκε δεν της χορηγήθηκαν αντίγραφα του φακέλου και των κατασχεθέντων προκειμένου να είναι εις θέση να υποβάλλει απόψεις επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, είναι ανυπόστατος, καθότι υπέβαλε σχετικό αίτημα στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής όχι μόνο κατόπιν της ανωτέρω ταχθείσας προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, αλλά και κατόπιν της ημερομηνία θεώρησης, 14/11/2019, της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ήτοι της

ολοκλήρωσης του ελέγχου. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση προς ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ασαφώς και αορίστως αναφέρεται σε μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) ή άλλου είδους φορολογικών στοιχείων αξίας προς πελάτες της εταιρείας, χωρίς ωστόσο να παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τις περιστάσεις και τα γεγονότα όπως: το ονοματεπώνυμο ενός εκάστου φυσικού προσώπου «πελάτη» της εταιρείας, την επωνυμία του νομικού προσώπου ή οντότητας - πελάτη της εταιρείας, τις ημερομηνίες διανυκτέρευσης των πιο πάνω φυσικών ή νομικών προσώπων, τον αριθμό δωματίου στο οποίο διανυκτέρευσαν κτλ, ούτε και παραπέμπει στις διατάξεις οι οποίες κατά την άποψη αυτής φέρεται να έχει παραβιάσει η εταιρεία. Ωστόσο στο με αριθμ./01-09-2018 Σ.Δ.Ε. περιγράφονται οι παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα επιχείρηση για το έτος 2015, οι προβλεπόμενες κυρώσεις, καθώς επίσης και οι οικείες διατάξεις. Επιπλέον, όπως αναφέρεται στη σελίδα 18 της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στο Σ.Δ.Ε. επισυνάφθηκε πίνακας που αναφέρει αναλυτικά τις μη εκδοθείσες Α.Π.Υ. Στον πίνακα αυτό παρέχονται αναλυτικές πληροφορίες των κρατήσεων για τις οποίες δεν εκδόθηκαν Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας και συγκεκριμένα ο αριθμός κράτησης, το/τα όνομα/ονόματα πελάτη/πελατών, ημερομηνία check in - check out και η τιμή της κράτησης. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι δεν προκύπτει η αντικειμενική υπόσταση των παραβάσεων, ούτε γίνεται παραπομπή στις «οικείες» διατάξεις του ν. 4308/2014, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ως αρμόδιος για τον έλεγχο της εταιρείας και για την επιβολή φόρων και λοιπών προστίμων, αν και είχε υποχρέωση, ανεξάρτητα από τις αρμοδιότητες και υποχρεώσεις των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ Αττικής, εν τούτοις δεν συνέταξε και δεν της κοινοποίησε σημείωμα ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ούτε και προσωρινό προσδιορισμό επιβολής προστίμου. Ωστόσο, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/ 31.7.2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, άρθρο 1 περίπτωση 20, στις περιπτώσεις μερικών επιτόπιων ελέγχων διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, αρμοδιότητα σύνταξης και υπογραφής του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών και της έκθεσης ελέγχου για ελέγχους που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ., καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., έχουν οι υπάλληλοι αυτών που φέρουν την εντολή ελέγχου. Επιπλέον, κατά τα οριζόμενα στην ανωτέρω απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αρμόδια για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι η Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) εξέδωσε το με αριθμ. πρωτ./01-09-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων – κλήση σε ακρόαση και τον υπ' αριθμ./01-09-2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν στο διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης την 01/09/2018, προκειμένου σε χρονικό διάστημα

είκοσι (20) ημερών να υποβάλλει εγγράφως ή και ηλεκτρονικώς τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε και δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις ή τις ενστάσεις της επί των διαπιστωθέντων παραβάσεων του ελέγχου.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σύρου βάσει των τελικών διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., καθώς η προσφεύγουσα δεν απάντησε σ' αυτό. Επιπρόσθετα, δεν προκύπτει διαφοροποίηση του ποσού των προστίμων μεταξύ των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, του κοινοποιηθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων, καθότι τα τελικά προκύψαντα ποσά, δεν διαφοροποιήθηκαν από τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (οι οποίες αναγράφονται στο με αριθμ. πρωτ./01-09-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων της).

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, χωρίς να εκθέσει τις απόψεις της, και κατά τη διαδικασία του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, τηρήθηκε καθ' όλα η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας και της διαφάνειας της διοίκησης και συνακόλουθα το δικαίωμα στην προηγούμενη ακρόαση. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, καθότι δεν συντάχθηκε σημείωμα ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Σύρου, αντίκειται στις ισχύουσες διατάξεις και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας): «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και το έγγραφο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτές, διότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, οι οποίες ορίζουν ότι η Φορολογική Διοίκηση

εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή από την εκπνοή της προθεσμίας για την υποβολή αυτών. Ωστόσο, με βάση τα προαναφερθέντα, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 12 του ν. 4308/2014**:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 13 του ν. 4308/2014**

«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 το **άρθρο 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυε έως 16/10/2015, πριν καταργηθεί με το άρθρο 3 παρ. 3 περ. β και ε του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129 - 17/10/2015), οριζόταν ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

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

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

.....

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ',

δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015**:

«8. Μετά το άρθρο 58 του Ν. 4174/2013 προστίθεται άρθρο 58Α ως εξής:

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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.*
- 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.*
- 3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.*
- 4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»*

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1252/2015** με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53-62)” διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

.....

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

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

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

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

3. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1).

Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω περιπτώσεων (περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την κατάργηση της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54) παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παραδείγματα

.....

3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις:

α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ (άρθρο 7 παρ. 5 Ν. 4337/2015).

β. Ως προς τον φόρο εισοδήματος και τον ΦΠΑ που αναλογεί στις ανωτέρω ΑΛΣ, εφόσον έχουν υποβληθεί ανακριβείς δηλώσεις, θα επιβληθεί πρόστιμο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 ως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τον Ν.4337/2015, εκτός εάν οι νεότερες ρυθμίσεις του άρθρου 58 ή 58Α (παρ. 2) είναι ευνοϊκότερες (άρθρο 7 παρ. 1 Ν. 4337/2015), καθώς και τόκος εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53.»

Επειδή, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, ορθά επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. πρόστιμο ποσού 30.000,00 ευρώ για τις διακρίσεις (200) διαπιστωθείσες περιπτώσεις μη έκδοσης που αφορούν την περίοδο 01/01/2015 έως 16/10/2015 και το προβλεπόμενο από τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. πρόστιμο

ποσού 740,18 ευρώ για τις πενήντα έξι (56) διαπιστωθείσες περιπτώσεις μη έκδοσης που αφορούν την περίοδο 17/10/2015 έως 31/12/2015.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου συμπεριελήφθησαν παραβάσεις διαφορετικές από εκείνες που μνημονεύονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και περιστατικά επί αυτών, επί των οποίων η προσφεύγουσα δεν είχε την ευκαιρία να εκθέσει τις απόψεις της και προβεί σε ανταποδείξεις. Όπως αναφέρεται στην από 14/11/2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στο με αριθμ./01-09-2018 Σ.Δ.Ε. - Κλήση σε Ακρόαση, εκ παραδρομής αναγράφηκαν 257 παραβάσεις μη έκδοσης με συνολική αποκρυβείσα αξία 99.996,80 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α). Ο έλεγχος στη συνέχεια τροποποίησε το παραπάνω Σ.Δ.Ε. ως προς το συνολικό αριθμό των παραβάσεων, από διακόσια πενήντα επτά (257) σε διακόσιες πενήντα έξι (256) και το ποσό της μη έκδοσης από 99.996,80 ευρώ σε 98.420,34 ευρώ, καθώς λανθασμένα συνυπολογίστηκαν εννέα (9) παραβάσεις συνολικής αξίας 4.351,00 ευρώ, και δε συνυπολογίστηκαν οκτώ (8) περιπτώσεις συνολικής αξίας 2.774,50 ευρώ, οι οποίες παρουσιάζονται στον πίνακα 19 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς, το συνολικό πλήθος των παραβάσεων που καταλογίστηκαν και η τελική αποκρυβείσα φορολογητέα αξία που προσδιορίστηκε υπολείπονται αυτών που είχαν μνημονευθεί στο Σ.Δ.Ε. Οι εν λόγω διαφορές μεταξύ Σ.Δ.Ε. και έκθεσης ελέγχου είναι πολύ μικρές και σε κάθε περίπτωση είναι προς όφελος του φορολογούμενου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος, καθώς το πιο πάνω γεγονός σε καμία περίπτωση δεν της στέρησε τη δυνατότητα να εκφράσει τις αντιρρήσεις της και να προβάλει τους ισχυρισμούς της σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων για την παροχή υπηρεσίας διαμονής σε ενοικιαζόμενα δωμάτια.

Επειδή η προσφεύγουσα αμφισβητεί την αξιοπιστία και την αποδεικτική αξία των πινάκων που περιλαμβάνονται στην από 14/11/2019 έκθεση ελέγχου, καθώς επίσης και την επεξεργασία των δεδομένων, εξαιτίας του γεγονότος ότι η σύνταξη και επίδοση του ΣΔΕ προηγήθηκε της σύνταξης και επίδοσης της υπ' αριθμ./01-09-2018 έκθεσης κατάσχεσης. Ωστόσο οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής την 01/09/2018, ημέρα Σάββατο και ώρα 12:00 εισήλθαν στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης και διενήργησαν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ζητήθηκαν τα στοιχεία των κρατήσεων για τα έτη 2015 έως και 2017 μέσω της πλατφόρμας, προκειμένου να γίνει αντιπαραβολικός έλεγχος αυτών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης. Για το έτος 2015 έγινε επιτόπου αντιπαραβολικός έλεγχος των εκδοθέντων στοιχείων με τα στοιχεία των κρατήσεων στην επιχείρηση και τα στοιχεία των κρατήσεων μέσω για το έτος 2015 αποθηκεύτηκαν σε οπτικό δίσκο (cd) και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./2018 έκθεση κατάσχεσης, καθώς κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 3 Κ.Φ.Δ. η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να

διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου συντάχθηκε και επιδόθηκε στις 16:30 το με αριθμό/01-09-2018 Σ.Δ.Ε. του άρθρου 28 Κ.Φ.Δ. Κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 Κ.Φ.Δ. συντάχθηκε και επιδόθηκε στις 17:00 η υπ' αριθμ./01-09-2018 έκθεση κατάσχεσης. Η σειρά σύνταξης και επίδοσης του Σ.Δ.Ε. και της έκθεσης κατάσχεσης είναι αδιάφορη, και σε καμία περίπτωση δεν προσβάλλει την αποδεικτική αξία των κατασχεθέντων. Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/11/2019 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/03/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./07-02-2020 και/07-02-2020 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

- Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013:	30.000,00 ευρώ
- Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013:	740,18 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.