



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 29/07/2014

Αριθμός απόφασης:2313

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των α) υπ'αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και β) υπ'αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις α) υπ'αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και β) υπ'αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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' αριθ. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 12.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1§1, 6 και 7§1 και 4 και 12, 13 και 14 του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012).

Η παράβαση αφορά τη μη έκδοση εκατόν ογδόντα έξι (186) φορολογικών στοιχείων εσόδων (Τ-ΔΑ), ένα για κάθε ημερολογιακή ημέρα κατά το χρονικό διάστημα από 03/01/2013 έως και 07/07/2013, ήτοι συνολικά 186 ημερολογιακές ημέρες, για την παροχή υπηρεσιών σίτισης προς τους διαμένοντες σε ενοικιαζόμενα δωμάτια ιδιοκτησίας της εταιρείας, με αξίες από 40,00 ευρώ έως 500,00 ευρώ και συνολικής αξίας 54.800,00 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Ο έλεγχος συμπεραίνει την επαγγελματική συνεργασία της προσφεύγουσας με την εταιρία Συγκεκριμένα, στις κλιμάκιο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ., διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με την επωνυμία «.....», που βρίσκεται στο Ο έλεγχος θεώρησε ότι από τον ημεροδείκτη που εντοπίστηκε στο γραφείο της ελεγχόμενης επιχείρησης και κατασχέθηκε και στον οποίο αναγράφονταν ανά σελίδα που αντιστοιχούσε άλλοτε σε μία και άλλοτε σε δύο ημερολογιακές ημέρες και για το χρονικό διάστημα από 1.3.2013 ως 7.7.2013, διάφορα ονόματα πελατών τα οποία, αφορούσαν που διέμεναν στα ενοικιαζόμενα δωμάτια ιδιοκτησίας της εταιρίας και στους οποίους προσέφερε υπηρεσίες εστίασης (παροχή δύο γευμάτων μεσημεριανό και βραδυνό), μπορεί να αποκρύπτεται φορολογητέα ύλη.

2) Από δισταυρωτικό έλεγχο μεταξύ των ανεπίσημων κατασχεθέντων στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης και των στοιχείων της, διαπιστώθηκε ότι τα ονόματα που αναγράφονται στον ημεροδείκτη, είναι που διέμεναν σε δωμάτια ιδιοκτησίας της

Αυτά τα δύο στοιχεία από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ, κρίνονται ως επαρκή για να στοιχειοθετηθεί η παράβαση της έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου για κάθε ημερολογιακή ημέρα ξεχωριστά και για το χρονικό διάστημα από 3.1.2013 ως 7.7.2013.

3) Η απόδειξη της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, στις περιπτώσεις σίτισης, όταν δεν γίνεται επιτόπου αυτοψία είναι δύσκολη. Ο έλεγχος ενήργησε και προληπτικά εκείνη την ημέρα, ενεργώντας καταγεγραμμένη στην έκθεση ελέγχου αυτοψία από την οποία προέκυψε ότι δεν είχαν εκδοθεί αποδείξεις για παροχή σερβιρισμένων ειδών, για να συνάγει γενικό τεκμήριο μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου στους παρεβρισκομένους.

4) Ο έλεγχος αντιτάσσει ότι αν ήταν αληθής ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ύπαρξης συμβατικής υποχρέωσης μεταξύ της επιχείρησής της και της, σχετικά με την παροχή γευμάτων στους διαμένοντες στην τελευταία και ότι οι τελευταίοι ήταν ελεύθεροι να επιλέξουν το εστιατόριο της αρεσκείας τους, θα έπρεπε να εκδίδεται αναφορά Ζ για κάθε μία από τις παραπάνω ημέρες από την ταμειακή μηχανή, το οποίο και δεν συνέβαινε.

Ωστόσο, η μη έκδοση Ζ είναι άλλη παράβαση σε σχέση με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Θα μπορούσε και εδώ να θεωρηθεί ισχυρίζεται η προσφεύγουσα επιχείρηση ότι το κάθε άτομο ξεχωριστά είναι οφειλέτης για το γεύμα του και όχι η, το οποίο σημαίνει ότι ο έλεγχος πρέπει να διαπιστώσει μόνο κατόπιν αυτοψίας αν κόπηκε φορολογικό στοιχείο αξίας την συγκεκριμένη ημέρα για το συγκεκριμένο άτομο και το συγκεκριμένο γεύμα, και έπειτα να καταλογίσει την παράβαση της μη έκδοσης στοιχείου.

5) Η προσβαλλόμενη πράξη, που εκδόθηκε με βάση την από 7.1.2014 έκθεση του ΣΔΟΕ, είναι πλημμελής στην νόμιμη βάση της για τους εξής λόγους:

Α. Σύμφωνα με τον ορισμό που δόθηκε με την αρ. πρ. 1019322/73/17.2/2009 απάντηση της Γενικής Γραμματείας φορολογικών θεμάτων, **ανεπίσημο στοιχείο** δεν θεωρείται άρδην οποιαδήποτε έγγραφο στο οποίο αναγράφεται νούμερο, σε οποιοδήποτε σημείο και να βρίσκεται εντός της επιχείρησης, αλλά από το συγκεκριμένο στοιχείο να προκύπτει συναλλαγή, η οποία οδηγεί σε απόκρυψη ύλης φορολογικής ή σε ανακριβή έκδοση.

Η φορολογική αρχή φέρει πάντα το βάρος της στοιχειοθετήσεως της νόμιμης βάσης του ένδικου καταλογισμού. Ωστόσο, στο κατασχεθέν ημερολόγιο, δεν αναγράφεται ούτε ένας αριθμός, ούτε ένα ψηφίο, που να υποδεικνύει συναλλαγή και κυρίως λήψη χρηματικού ποσού ή είσπραξης. Η τιμή για τα γεύματα τεκμαίρεται από τον έλεγχο και δεν αποδεικνύεται.

Δεν υπάρχει επιπλέον καμία μαρτυρία, ότι οι συγκεκριμένοι σε κάποια από τις 186 ημέρες του ημερολογίου, πέρασαν και έφαγαν από το εστιατόριο ή ότι η ήταν υπεύθυνη για την πληρωμή των γευμάτων τους. Ο εκπρόσωπος της, δήλωσε ότι δεν υπάρχει επαγγελματική συνεργασία για το έτος 2013.

Επιπλέον στον κατασχεθέντα ημεροδείκτη, **δεν αναγράφεται συγκεκριμένη συναλλαγή, όπως απαιτεί η νομολογία** (ΣτΕ 3767/2000). Ειδικότερα ο έλεγχος χωρίς ειδική αιτιολογία προέβη στη διαπίστωση ότι τα εν λόγω στοιχεία χαρακτηρίζονται ως ανεπίσημα κατά παράβαση της παραπάνω εγκυκλίου και κατά παράβαση και της διάταξης του άρθρου 36 του ΚΒΣ και έκρινε ότι απεικόνιζαν εισπράξεις από συναλλαγές. Πρόκειται για μία έμμεση συμπερασματική κρίση της αρμόδιας για τον έλεγχο φορολογικής αρχής, που στηρίζεται σε ενδείξεις και δεν μπορεί να θεμελιώσει τις επίμαχες παραβάσεις.

Β. Η έκθεση ελέγχου θεωρήθηκε στις 7.1.2014, πλην όμως δεν ακολουθήθηκαν οι διαδικασίες ελέγχου των άρθρων 28 και 67 ν. 4174/2013.

Η αρμόδια αρχή, δεν θεώρησε την έκθεση του ΣΔΟΕ, πληροφοριακό έγγραφο, ώστε να προβεί στην διαδικασία που προβλέπεται από τα άρθρα 28 και 62 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, είτε στην εκ νέου έκδοση εντολής ελέγχου, στην κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και λήψη υπόψη των απόψεων του φορολογούμενου στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 28.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της η προσφεύγουσα επικαλείται την **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"**.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 62 §§§ 2, 3, 4 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

« 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.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

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 έκδοση 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 τις διατάξεις του άρθρ. 28 §§ 1, 2 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, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] 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 σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στα λοιπά θέματα ελέγχου περ. 9, αναφέρεται ότι :

«Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. Ω. 4254/2014 Κεφ.Α άρθρο πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013.»

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται στην ενδικοφανή προσφυγή της, ως λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, ότι η φορολογική αρχή δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας των άρθρων 28 και 62 του Ν.4174/2013.

Επειδή η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε βάσει του πορίσματος ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 07/01/2014 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης

Επειδή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν εξέδωσε νέα εντολή ελέγχου και δεν συνέταξε νέα έκθεση ελέγχου.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. δεν εξέδωσε και δεν κοινοποίησε στη φορολογούμενη σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. δεν εξέδωσε οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθ. Απόφασης

Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω **τυπικής πλημμέλειας** και η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση της νέας πράξης εξαιτίας των ακυρώσεων αυτών, πρέπει να ακολουθήσει την προβλεπόμενη από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 διαδικασία.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).