



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/10/2018

Αριθμός απόφασης: 1723

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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

δ. Της ΠΟΛ 1076/23-4-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 456/τ.Β'/26.04.2018)

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. Την από 21/5/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατόχου της υπ' αριθμ. Άδειας Παραμονής Ευρωπαϊού πολίτη του Βουλγαρικού Κράτους, κατοίκου Βουλγαρίας, επί της οδού αριθ. ..., κατά της με αρ./11-4-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του

N.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 29/5/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 21/5/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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' αριθ./11-4-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.600,00 €**, για τις εξής παραβάσεις : α) Μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα μη δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 α' και 2 α' του Ν.4174/2013, ποσό προστίμου 100,00 €. β) Μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις του, με την έννοια ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με το Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), κατά παράβαση του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 η' και 2 ε' του Ν.4174/2013, ποσό προστίμου 2.500,00 €.

Δυνάμει της με αρ./6-11-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αρ. εμπ. πρωτ. .../12-7-2017 ανώνυμης καταγγελίας, διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) στον προσφεύγοντα. Σύμφωνα με την ανωτέρω καταγγελία, ο προσφεύγων με την σύζυγό του,, έχουν αναρτήσει πινακίδες σε όλο τον παραλιακό δρόμο από τη έως τοτης περιοχής με την επωνυμία του μεσιτικού τους γραφείου «.....», εμφανίζονται παρανόμως ως μεσίτες και παίρνουν χιλιάδες ευρώ από τους πωλητές Έλληνες και τους αγοραστές Βούλγαρους χωρίς να δηλώνουν τα χρήματα αυτά και ότι έχουν ιστοσελίδα με ονομασίαnet στη Βουλγαρία και διαφημίζουν τα ακίνητα που πουλάνε στην Ελλάδα. Στα πλαίσια διερεύνησης της ανωτέρω καταγγελίας, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2017 άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα στην ευρύτερη περιοχή της, αυτή του κτηματομεσίτη, χωρίς να υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής και χωρίς να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, καταλογίζοντας του το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα εξής :

- Είναι ο μοναδικός μέτοχος της μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στη Βουλγαρία, κατοικεί μόνιμα με την οικογένειά του στη Βουλγαρία, είναι φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής από το έτος 2016 και δεν είχε ποτέ καμία εμπορική συναλλαγή με την Ελλάδα.
- Ο έλεγχος λαμβάνει ως αποδεικτικό στοιχείο εμπορικής δραστηριότητας στην Ελλάδα τις διαφημιστικές πινακίδες που τοποθέτησε στην περιοχή της, χωρίς να επικαλείται κάποια εμπορική δραστηριότητα ή δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών που έγινε από τον ίδιο. Αναιτιολόγητη η προσβαλλόμενη πράξη.
- Προκειμένου να αποδείξει ότι ο τόπος των συμφερόντων του, των οικογενειακών, οικονομικών και κοινωνικών δεσμών του βρίσκεται στη Βουλγαρία προσκομίζει τα εξής :
 1. Το υπ' αριθ. /6-11-2014 πιστοποιητικό του Υπουργείου Εξωτερικών για την πιστοποίηση της μεταφραστικής εταιρείας.
 2. Το υπ' αριθ. /10-10-2016 πιστοποιητικό εγγραφής της εταιρείας του προσφεύγοντος στο Μητρώο Εταιρειών της Βουλγαρίας.
 3. Το υπ' αριθ. διαβατήριο της κόρης του, που εκδόθηκε απευθείας στη Βουλγαρική Δημοκρατία
 4. Το υπ' αριθ. /8-5-2018 πιστοποιητικό του Υπουργείου Εσωτερικών, περί μόνιμης κατοικίας του στη Βουλγαρία από 21-1-2016.
 5. Η υπ' αριθ. βεβαίωση της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων περί καταβολής ασφαλιστικών εισφορών της υπαλλήλου και συζύγου του
 6. Η υπ' αριθ. βεβαίωση της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων περί καταβολής ασφαλιστικών εισφορών του ιδίου.
 7. Το υπ' αριθ. /6-1-2015 πιστοποιητικό γέννησης της κόρης του, στην πόλη του
 8. Το υπ' αριθ. ... /3-5-2018 υπηρεσιακό σημείωμα του παιδικού σταθμού στο για την από 19-12-2016 εγγραφή της κόρης του.
 9. Το υπ' αριθ. /2-5-2018 υπηρεσιακό σημείωμα του παιδικού σταθμού στο του για την από Απρίλιο 2018 εγγραφή της κόρης του

Επειδή στο άρθρο 10 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «1. Κάθε πρόσωπο που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο κατά τον τρόπο και το χρόνο που ορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Με όμοια απόφαση είναι δυνατόν να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή

στο φορολογικό μητρώο.» και στο άρθρο 13 του ίδιου νόμου ορίζεται ; «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του Ν.4172/2013 ορίζεται :

« 1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α` 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

Επειδή, στην παρ. 1 περ. α' του άρθρου 36 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις : α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. ...»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1006/2014 του ΓΓΔΕ όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1178/2015 ορίζεται : «1. Σε κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (κ.Φ.Δ.) Ν. 4174/2013 (170/Α') ημεδαπό ή αλλοδαπό, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τη φορολογική διαδικασία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα αυτού, αποδίδεται από τη φορολογική διοίκηση ενιαίος και μοναδικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ανεξάρτητα του αριθμού των εγκαταστάσεων (υποκαταστημάτων, γραφείων, αποθηκών) που διαθέτει εντός και εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, προκειμένου να εγγραφεί στο Φορολογικό Μητρώο.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1138/2015 του ΓΓΔΕ ορίζεται : «ΚΦΑΣ-ΕΛΠ. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), οι οποίες ισχύουν από 1.1.2014, κάθε πρόσωπο συμπεριλαμβανομένου και του αλλοδαπού νομικού προσώπου, με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως

τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην Ελληνική νομοθεσία.

Ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, από 1.1.2015, αποτελούν οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και μέχρι τις 31.12.2014 οι διατάξεις του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)....»

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν.4172/2013 ορίζεται : «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: ... ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης, ...»

και στο άρθρο 6 του ίδιου νόμου ορίζεται: «1. «Μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης.

2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως:

α) τόπο της διοίκησης,

β) υποκατάστημα,

γ) γραφείο,

δ) εργοστάσιο,

ε) εργαστήριο και

στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων».

Επειδή στο άρθρο 14 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα. Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έ-χουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.»

Επειδή, στο άρθρο 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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ..., η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως

εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, ...ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1...».

Επειδή, σύμφωνα με την από 3/4/2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. :

Ο προσφεύγων, όπως προκύπτει τόσο από το μητρώο της αρμόδιας υπηρεσίας, όσο και από τις φορολογικές δηλώσεις που αυτός υπέβαλε μέχρι και το φορολογικό έτος 2016, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, καθώς δεν υπέβαλε αίτηση μεταφοράς της φορολογικής του κατοικίας στην Βουλγαρία και διαμένει σε οικία που ανήκει στον πατέρα του στο χωριό Επίσης, έχει δηλωθεί ως φορολογικός εκπρόσωπος (σχετικές δηλώσεις ... & .../12-12-2012) σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κ.Φ.Δ. δύο φυσικών προσώπων (..... & Βουλγαρικής υπηκοότητας με ημερομηνία έναρξης της σχέσης εκπροσώπησης την 12-12-2012. Η παραπάνω σχέση εκπροσώπησης παραμένει μέχρι σήμερα ενεργή.

Η σύζυγος του ανωτέρω, ΑΦΜ:, όπως προκύπτει από το μητρώο της Δ.Ο.Υ. και από τις κοινές φορολογικές δηλώσεις που υποβάλει με το σύζυγο της, είναι επίσης φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και διαμένει μαζί με το σύζυγο της στο χωριό

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε με αυτοψία στην παραλία και, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είναι ο κάτοχος ενός από τους αριθμούς τηλεφώνου που αναγράφεται στις διαφημιστικές πινακίδες.

Επειδή η Υπηρεσία μας, στα πλαίσια παράλληλης εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και της με αριθ. πρωτ./29-6-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος με αίτημα για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στη Βουλγαρία και κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1064/2017, ζήτησε από τον προσφεύγοντα, με το υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ 2018 ΕΜΠ/14-9-2018 έγγραφό της, τις οικονομικές καταστάσεις φορολογικών ετών 2016 - 2017 της βουλγαρικής εταιρίας ".....", καθώς και οποιοδήποτε στοιχείο σχετικά με την ".....", η οποία διαθέτει την ιστοσελίδα «.....net». Ο προσφεύγων, ανταποκρίθηκε στο αίτημα και μας προσκόμισε πιστοποιητικό δηλωθέντων στοιχείων του Εθνικού Οργανισμού Εσόδων της Βουλγαρίας στο οποίο φαίνεται ο τζίρος και τα καθαρά κέρδη της "....." για τα έτη 2016 - 2017 και τιμολόγια για την κατοχύρωση του διαδικτυακού domain «.....net». Από τα ανωτέρω προσκομιζόμενα έγγραφα αποδεικνύεται ότι πράγματι ο προσφεύγων διαθέτει τη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. «.....», η οποία δραστηριοποιείται στη Βουλγαρία και κατέχει το διαδικτυακό ιστότοπο «.....net».

Επειδή, ωστόσο από την ιστοσελίδα «.....net» φαίνεται ότι η πώληση ακινήτων απευθύνεται μεν σε Βούλγαρους πελάτες, πωλούνται δε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην ελληνική

επικράτεια και καθώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.2859/2000, ο τόπος παροχής υπηρεσίας του κτηματομεσίτη είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορά σε ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, περαιτέρω δε, όταν αλλοδαπή εταιρία κρίνεται ότι αποκτά εισόδημα από μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, λόγω των πράξεων που πραγματοποιεί, έχει όλες τις υποχρεώσεις που της αναλογούν από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. (Δημήτρη Σταματόπουλου – Πάρη Σταματόπουλου – Γιάννη Σταματόπουλου, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Forin 2015, σελ. 412), όφειλε το ανωτέρω νομικό πρόσωπο να υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών στην Ελλάδα και να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4174/2013.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη :

α) τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά που προέκυψαν τόσο από τον επιτόπιο έλεγχο όσο και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε περαιτέρω,

β) τους ορισμούς και τους κανόνες με τους οποίους λειτουργεί κάθε σύγχρονη οικονομία, σύμφωνα με τους οποίους:

- διαφήμιση θεωρείται κάθε ανακοίνωση που γίνεται στο πλαίσιο εμπορικής επαγγελματικής δραστηριότητας με σκοπό την διάθεση αγαθών ή υπηρεσιών,

- ο όρος "real estate" αναφέρεται στην αγορά ακίνητης περιουσίας ή κτηματαγορά. Για αυτό και εκείνοι οι οποίοι διαφημίζουν ότι ασχολούνται με το real estate, ουσιαστικά ασχολούνται με τη παροχή κτηματομεσιτικών υπηρεσιών, δηλαδή την προώθηση και πώληση ακίνητης περιουσίας.

- ο όρος «μεσίτης» αναφέρεται στο πρόσωπο αυτό που φέρνει κοντά αγοραστές και πωλητές ακινήτων και διεκπεραιώνει τη συναλλαγή έναντι αμοιβής,

γ) το γεγονός ότι το νομικό πρόσωπο που διαφημίζεται στην περιοχή της σκάλας ότι παρέχει κτηματομεσιτικές υπηρεσίες είναι η εταιρία του προσφεύγοντος,

δ) το γεγονός ότι το παραπάνω νομικό πρόσωπο στα πλαίσια της δραστηριότητάς του προέβη σε επιχειρηματικές συναλλαγές με την έννοια ότι με την ιδιότητα του μεσίτη κατασκεύασε – παρήγγειλε και τοποθέτησε στην περιοχή της σκάλας τουλάχιστον πέντε (5) διαφημιστικές πινακίδες προκειμένου να κάνει γνωστή στο ευρύτερο κοινό την δραστηριότητα με την οποία ασχολείται, αυτής δηλαδή της παροχής υπηρεσιών μεσιτείας. Σύμφωνα δε με το τεκμήριο της εμπορικότητας όλες οι συναλλαγές από έμπορο τεκμαίρεται ότι γίνεται χάριν της εμπορίας του, άρα είναι κατά τεκμήριο αντικειμενικά εμπορικές πράξεις,

προκύπτει ότι η εταιρία «.....» κατά το φορολογικό έτος 2017 άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα στην ευρύτερη περιοχή της, αυτή του παρέχοντος κτηματομεσιτικές υπηρεσίες.

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.».

- Επειδή**, στην ΠΟΛ1195/2017 διευκρινίζεται : «1. Σύμφωνα με την υποπερίπτωση αα) της περίπτωσης α) του άρθρου 3 του Κ.Φ.Δ. όπως ισχύει ως φορολογούμενος νοείται κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλλει φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση.
2. Περαιτέρω σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 1 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 , ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλοι για τη διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου φέρουν έγγραφη εντολή, η οποία μεταξύ άλλων περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο.
3. Επίσης με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι *πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη, ή διαχειριστικές περιόδους, ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου.*
4. Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 όπως ισχύει και αφορά την έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου προβλέπεται ότι:
«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ).... δ)..... ε)..... στ)
5. Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση **του φορολογούμενου**, τον οποίο αφορά η σχετική εντολή ελέγχου και ο οποίος είναι αυτός που **υποχρεούται** στην καταβολή, φόρου τέλους, εισφοράς ή χρηματικής κύρωσης ή δικαιούται την επιστροφή φόρου, τέλους ή εισφοράς.»

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. δεν τεκμηριώνεται η άσκηση της δραστηριότητας του κτηματομεσίτη από τον προσφεύγοντα, καθώς τόσο από τα στοιχεία του φακέλου όσο και από τα προσκομιζόμενα έγγραφα προκύπτει ότι η εταιρία «.....», της οποίας ο προσφεύγων είναι διαχειριστής, είναι αυτή που διαφημίζεται στις επίδικες πινακίδες και η οποία, όπως προκύπτει, τόσο από το υπ' αριθ. /10-10-2016 πιστοποιητικό εγγραφής της

στο Μητρώο Εταιρειών της Βουλγαρίας, όσο και από την ιστοσελίδα της, παρέχει υπηρεσίες κτηματομεσίτη. Συνεπώς, ο καταλογισμός του προστίμου θα έπρεπε να γίνει σε βάρος του νομικού πρόσωπο και όχι σε βάρος του προσφεύγοντα ως ασκών ατομική επιχείρηση και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/5/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την **ακύρωση** της με αρ./**11-4-2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ