



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 3/9/2018

Αριθμός απόφασης: 1547

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

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 1064/2017 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 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 10/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., ΤΚ, κατά της με αρ. .../8-3-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και της με αρ. .../8-3-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 17/4/2018 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 10/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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 με αριθμό **.../8-3-2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **338,71 €** για το φορολογικό έτος 2017. Το πρόστιμο αφορά στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. καθαρής αξίας 3.500,00 €, πλέον ΦΠΑ 677,42 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 13 και 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Ν.4410/2016.

Με την με αριθμό **.../8-3-2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη δήλωσης έναρξης εργασιών, συνεπώς μη εγγραφής στο φορολογικό μητρώο, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1 περ. α' του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 ζ' και 2 ε' του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αρ. **.../16-11-2017** εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. ΕΜΠ **.../2-3-2017** Πληροφοριακού Δελτίου της ίδια Δ.Ο.Υ., βάσει καταγγελίας του κατά του προσφεύγοντος, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013, του Ν.4308/2014 και του Ν.2859/2000. Συγκεκριμένα, μεταξύ του καταγγέλλοντος, και του προσφεύγοντος συντάχθηκε εργολαβική σύμβαση (συγγραφή υποχρεώσεων) για το έργο «ανακαίνιση καταστήματος – γραφείου επί της οδού ,», στην οποία αναφέρεται ότι ο προσφεύγων αναλαμβάνει την ανακαίνιση του καταστήματος ως εργολάβος, περιγράφονται αναλυτικά οι εργασίες, οι οποίες πρέπει να γίνουν και ότι τα οικοδομικά υλικά της ανακαίνισης βαρύνουν τον εργολάβο. Η αμοιβή, η οποία συμφωνήθηκε μεταξύ των συμβαλλομένων για τις ανωτέρω εργασίες, ήταν ποσού 4.700,00 €. Σύμφωνα με την καταγγελία, ο προσφεύγων εισέπραξε τμηματικά το ποσό των 3.500,00 € χωρίς να εκδώσει φορολογικό στοιχείο.

Στη συνέχεια ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προέβη σε έλεγχο του προσφεύγοντος όπου διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών για τις εργασίες που παρείχε και του καταλόγισε τα προβαλλόμενα πρόστιμα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι είναι οικονομικός μετανάστης Αλβανικής καταγωγής και από την ημέρα που ήρθε στην Ελλάδα και μέχρι σήμερα εργάζεται ως εργάτης, γεγονός που

αποδεικνύεται από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος. Μη γνωρίζοντας καλά την ελληνική γλώσσα υπέγραψε την εργολαβική σύμβαση νομίζοντας ότι είναι ένα τυπικό χαρτί. Ένα μέρος του χρηματικού ποσού των 3.500,00 € που έλαβε, δόθηκε για αγορά υλικών και ένα μέρος για τα δικά του ημερομίσθια και των άλλων εργατών. Δεν είχε ποτέ την οικονομική δυνατότητα αλλά ούτε και τις τεχνικές γνώσεις να λειτουργεί ως ελεύθερος επαγγελματίας χωρίς την επίβλεψη κάποιου (πχ. μηχανικού, αρχιτέκτονα, εργολάβου κλπ). Προσκομίζει καταγγελία του στο ΙΚΑ της περιοχής του κατά του για τη μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών.

Επειδή στο άρθρο 11 του Ν.4308/2014 ορίζεται : «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. ...».

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, ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη τα καταγραφέντα στην από 22/12/2017 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. στοιχεία, καθώς και τα επισυναπτόμενα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα και ειδικότερα το γεγονός ότι :

- υπήρξε επώνυμη καταγγελία περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων,
- υπάρχει εργολαβική σύμβαση μεταξύ του καταγγέλλοντος και του προσφεύγοντος ως εργολάβος, για τις εργασίες ανακαίνισης,

- κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 2 του Α.Ν.1846/1951(Θεσμικός περί ΙΚΑ νόμος), υπάγονται στην ασφάλιση του Ι.Κ.Α. - Ε.Τ.Α.Μ. τα πρόσωπα όπου παρέχουν κατά κύριο επάγγελμα εξαρτημένη εργασία με αμοιβή, χωρίς να αποκλείονται από την ασφάλιση και τα πρόσωπα όπου παράλληλα έχουν άλλη απασχόληση, η οποία δεν αποτελεί την κύρια πηγή βιοπορισμού και εκδίδουν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

συνάγεται ότι ο προσφεύγων παρείχε οικοδομικές εργασίες στον καταγγέλλοντα ως εργολάβος και ως εκ τούτου όφειλε να υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών και να εκδίδει φορολογικά στοιχεία για τις εργασίες αυτές.

Επειδή περαιτέρω, 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, 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, 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 υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,.... 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,....»

Επειδή στην ΠΟΛ 1252/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται : «Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, όφειλε να υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών για τις παρεχόμενες υπηρεσίες εργολάβου και να τηρεί, κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013, αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της ΠΟΛ 1252/2015, η δήλωση έναρξης εργασιών αποτελεί δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα και ως εκ τούτου η μη υποβολή της επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 α' και 2 α' του Ν.4174/2013 και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ο προσφεύγων κατείχε Αριθμό Φορολογικό Μητρώου κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της με αρ. .../8-3-2018 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως εξής :

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορολογικό έτος 2017

A) Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. καθαρής αξίας 3.500,00 €, πλέον ΦΠΑ 677,42 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 13 και 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Ν.4410/2016.

Ποσό καταλογισμού $677,42 \times 50\% = \mathbf{338,71 \text{ €}}$

B) Μη δήλωση έναρξης εργασιών, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1 περ. α' 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 καταλογισμού **100,00 €**

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.