



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/2/2018

Αριθμός απόφασης: 518

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

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).

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 24/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με αρ./25-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 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 29/11/2017 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 24/11/2017 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./25-10-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας 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 η' και 2 ε' του Ν.4174/2013.

Έπειτα από τηλεφωνική καταγγελία ότι η προσφεύγουσα παρείχε κατ' εξακολούθηση υπηρεσίες φωτογράφου χωρίς έναρξη δραστηριότητας, καθώς και ότι την 26/08/2017, ημέρα Σάββατο και ώρα 18:00 θα παρείχε τις άνω υπηρεσίες σε μυστήριο (βάπτιση) που επρόκειτο να τελεστεί στον Ιερό ναό, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../25-8-2017 εντολή προληπτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σε εκτέλεση της άνω εντολής, την 26/08/2017, ημέρα Σάββατο και ώρα 18:00, συνεργείο αποτελούμενο από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ., μετέβη στην προαναφερόμενη τοποθεσία με σκοπό τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ασκούσε τη δραστηριότητα της φωτογράφου χωρίς να έχει υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας. Κατόπιν αυτού ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αρ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων περί μη υποβολής δήλωσης έναρξης δραστηριότητας, καθώς και τον υπ' αριθμ. .../2017 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό προστίμου. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ./11-9-2017 έγγραφο αντιρρήσεων της, το οποίο ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την εξαφάνιση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης για τους παρακάτω λόγους :

- Πλημμέλειες έκθεσης ελέγχου, πλάνη περί τα πράγματα, έλλειψη αιτιολογίας.
- Καταχρηστική άσκηση δικαιώματος από την φορολογική διοίκηση, υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας και παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

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. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (80) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή, β)... Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές., γ)...δ)...ε)....»

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, 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: ...,ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ...ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1...»

Επειδή, σύμφωνα με την από 25/10/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., η οποία έχει την αποδεικτική δύναμη της παρ. 1 του άρθρου 171 του Κ.Δ.Δ. προκύπτουν τα εξής : Σε εκτέλεση της .../25-8-2017 εντολής προληπτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και κατόπιν τηλεφωνικής καταγγελίας, την 26/08/2017, ημέρα Σάββατο και ώρα 18:00, συνεργείο αποτελούμενο από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ., μετέβη στον Ιερό ναό με σκοπό τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι την ώρα που τελούνταν μυστήριο (βάπτιση) εντός του ναού, η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες φωτογράφισης χρησιμοποιώντας φωτογραφική μηχανή επαγγελματικού τύπου με τη βοήθεια ετέρου ατόμου, ο οποίος έφερε προβολέα σε λειτουργία. Όπως δήλωσε η ίδια στον έλεγχο αργότερα, το εν λόγω άτομο, ήταν υπάλληλος φωτογραφείου. Η ελεγχόμενη εξήγησε στον έλεγχο ότι η ίδια εργαζόταν εκείνη τη στιγμή για ένα μεροκάματο των 30 €, ενώ το έτερο άτομο με τον προβολέα ήταν υπάλληλος του φωτογραφείου που ανέλαβε την κάλυψη της βάπτισης. Αργότερα και αφού η προσφεύγουσα παρέλαβε το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ./11-9-2017 έγγραφο αντιρρήσεων με το οποίο ισχυρίστηκε ότι παρευρέθηκε ως προσκεκλημένη στο μυστήριο της βάφτισης τέκνου φιλικού της ζευγαριού όπου έτυχε να λάβει κάποιες καλλιτεχνικές φωτογραφίες, λόγω της ενασχόλησής της με την φωτογραφία, τις οποίες θα πρόσφερε ως δώρο. Πλην όμως ο μεν πατέρας του παιδιού στην με αρ. πρωτ./10.10.2017 υπεύθυνη δήλωσή του ανέφερε πως ανέθεσαν στο φωτογραφείο, που εδρεύει επί της οδού στην, τη βιντεοσκόπηση της βάπτισης και μόνο αυτή, ο δε, ιδιοκτήτης του φωτογραφείου «.....», άλλως «.....», προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. στις 27-9-2017 και δήλωσε προφορικά ότι ο ίδιος είχε αναλάβει την κάλυψη της βάφτισης και ότι είχε κάνει συμφωνία μόνο για το βίντεο, καταρρίπτοντας έτσι τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας. Από τα ανωτέρω περιστατικά συνάγεται ότι η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες φωτογράφισης στο εν λόγω μυστήριο χωρίς ωστόσο να έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., οι δε ισχυρισμοί της είναι αντιφατικοί και ως εκ τούτου απορριπτέοι.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο

απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 25/10/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος ενήργησε στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, της φανεράς δράσης και της νομιμότητας, διότι καταλόγισε το προσβαλλόμενο πρόστιμο με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, όταν από τον γενόμενο σε βάρος της προσφεύγουσας έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό της φορολογικής παράβασης, ήτοι της μη δήλωσης έναρξης εργασιών για παρεχόμενες υπηρεσίες φωτογράφισης και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υπέρβασης των ορίων της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης, αβάσιμα προβάλλεται. Εξάλλου, η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου, χωρίς να μπορεί να καθορίσει το ύψος αυτού και επομένως θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

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.

Ποσό προστίμου : 2.500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.