



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 25/01/2017

Αριθμός απόφασης: 772

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 ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή)*», όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθ. και Πράξεων Επιβολής Προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και Πράξεις Επιβολής Προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από-.....-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τις υπ' αριθ. και προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος:

- i. πρόστιμο συνολικού ποσού **2.500,00 €** για τη φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 ζ' και παρ.2 ε' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και του άρθρου 10 παρ.1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και
- ii. α) πρόστιμο συνολικού ποσού **2.500,00 €** για τη φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 η' και παρ.2 ε' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.1 και 5 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και
β) πρόστιμο συνολικού ποσού **250,00 €** για τη φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 θ' και παρ.2 γ' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1§1, 5, 8§1, 12§1, 8 & 13α του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), αντιστοίχως.

Οι παραβάσεις αφορούν i) τη μη υποβολή δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος και ii) α) τη μη τήρηση φορολογικών βιβλίων ή λογιστικών αρχείων και β) τη μη έκδοση μίας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε έναν πελάτη του αξίας 120,00 €.

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

- Την έλλειψη νομίμων προϋποθέσεων, καθώς ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ.1 β' του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παρείχε ευκαιριακά μία υπηρεσία (.....) σε ένα φιλικό του πρόσωπο, το οποίο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί άσκηση επιτηδεύματος, ενώ δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο περιοδικότητα του εισοδήματος ή η μονιμότητα της πηγής αυτού.
- Την ελλιπή και αόριστη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η κρίση του ελέγχου στηρίχθηκε μόνο στις δηλώσεις του «πελάτη» και της κας, φιλικού προσώπου του προσφεύγοντος που βρέθηκε στο χώρο της δήθεν επιχείρησής του.
- Δεν του δόθηκε η δυνατότητα να παρέχει εξηγήσεις (δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης) κατά παράβαση του άρθρ.28 του Κ.Φ.Δ., καθώς η υπ' αριθ./-.....-2015 Κλήση σε ακρόαση επιδόθηκε σε άλλο πρόσωπο (στην κα), στο σώμα αυτής αναγραφόταν μόνο η παράβαση της μη έκδοσης Α.Λ.Π. αξίας 120,00 €, ενώ δεν κοινοποιήθηκαν οι προσωρινές πράξεις.
- Την ανεπίτρεπτη έκδοση πολλαπλών προστίμων επί της ίδιας διαπιστωθείσας παράβασης κατά παράβαση του άρθρ.62 παρ.6 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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.».

A. Μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών

Επειδή στην παρ.1 περ.(α) του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται: «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 30 (τριάντα) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή, [...]».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 10 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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.».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1006/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.01.2014) «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης / Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» ορίζεται:

«Άρθρο 1. Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

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.

2. Η απόδοση Α.Φ.Μ. στα φυσικά πρόσωπα, διενεργείται, με την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση του εντύπου Μ1 «Δήλωση Απόδοσης Α.Φ.Μ. / Μεταβολής Ατομικών Στοιχείων» ενώ στα νομικά πρόσωπα και στις νομικές οντότητες, διενεργείται, με την υποβολή του εντύπου Μ3 «Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου». [...]

Άρθρο 4. Δήλωση Έναρξης Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

Τα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας, που πρόκειται να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα τα οποία εξαιρούνται από τη σύσταση τους στην Υπηρεσία Μέσης Στάσης (ΥΜΣ), υποχρεούνται, να υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση, δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της δραστηριότητας τους. [...] 1.Τα φυσικά πρόσωπα υποβάλλουν το έντυπο Μ2 «Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου», συμπληρώνοντας την ένδειξη «Έναρξη». [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»:

« [...]

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

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.

[...]

στ) Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή σε αυτό περισσότερες φορές (παρ. 1 περ. ζ')

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ή οποιοδήποτε πρόσωπο υπέχει τέτοια υποχρέωση, δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται οι παραβάσεις μη υποβολής της δήλωσης Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων από φυσικό πρόσωπο ή της δήλωσης Έναρξης/Μεταβολής εργασιών από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για την εγγραφή αυτών στο φορολογικό μητρώο (απόδοση Α.Φ.Μ.).

Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι φορολογούμενος, φυσικό, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, έχει εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο, μετά την 1.1.2014, περισσότερες από μία φορές. Στις περιπτώσεις που η εγγραφή στο φορολογικό μητρώο περισσότερες από μία φορές διαπράχθηκε μέχρι 31.12.2013, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσης, το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 , σε συνδυασμό με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου. Επισημαίνεται ότι, προκειμένου το ανωτέρω πρόστιμο να επιβληθεί σε φορολογούμενο που έχει εγγραφεί στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μία φορές, αυτό που εξετάζεται κάθε φορά κατά τον έλεγχο, είναι αν το ίδιο

πρόσωπο, εν γνώσει του, προέβη στις σχετικές ενέργειες για την απόκτηση Α.Φ.Μ., περισσοτέρων του ενός, τους οποίους και έχει χρησιμοποιήσει π.χ. στην έκδοση ή τη λήψη φορολογικών στοιχείων, την υποβολή δηλώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., όπως δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., στοιχείων ακινήτων (Ε9), Ε.Φ.Α., παρακρατούμενων φόρων κ.λπ. και γενικά σε συναλλαγές του με τη Φορολογική Διοίκηση [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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, [...]».

Β. Μη τήρηση βιβλίων και μη έκδοση στοιχείων

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Κάθε πρόσωπο 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.».

Επειδή στις παρ.1 και 2γ' του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται: «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.».

Επειδή στο άρθρο 5 παρ.5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή στο άρθρο 12 παρ.1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται: «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 στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται: «*Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) [...] β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. [...]».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 39 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που *εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1. α) [...] β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά*

και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 διευκρινίσθηκε ότι:

«39.1.4 Με την υποπαράγραφο (1β) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

39.1.5 Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

39.1.6 Ενδεικτικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 είναι:

α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.

β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).

γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λπ. οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς.

δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

39.1.7 [...]

39.1.8 Η οντότητα προς την οποία παρέχεται υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά από τα υπό 39.1.4 και 39.1.7 πρόσωπα [περιπτώσεις (β) και (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39] οφείλει να εκδίδει το προβλεπόμενο παραστατικό από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, ώστε να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία.

39.1.9 Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά **λιανικά** αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υπόχρεα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων, καθότι η διενέργεια αυτών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή. Διευκρινίζεται ότι η συμπτωματική πώληση προσωπικών περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα, οικοσκευή, κλπ.) σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται υποχρεώσεις σε σχέση με τον παρόντα νόμο».

Επειδή στις παρ1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (διαδικαστικές παραβάσεις) ορίζεται:

«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: [...] η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα. 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 και [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1 [...]

Πραγματικά περιστατικά

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από-.....-2016 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι: Κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), οι ελέγκτριες και διερχόμενες στις/..../2015 ημέρα Παρασκευή και ώρα 14:45 έξω από τη δ/ση (όπου ασκούταν η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο μέχρι την/..../2012 όταν και ο προσφεύγων προέβη σε διακοπή εργασιών με την υπ' αριθ./....-.....-2012 δήλωση διακοπής στη Δ.Ο.Υ.) διαπίστωσαν τα εξής: Την ως άνω ημέρα και ώρα, ένας πελάτης εξήλθε από την ως άνω δ/ση κρατώντας και ύστερα από τη γνωστοποίηση της ιδιότητας των ελεγκτριών δήλωσε ότι την είχε πάει για επισκευή στον προσφεύγοντα και πλήρωσε 120,00 € χωρίς να του δοθεί απόδειξη. Στη συνέχεια, οι ελέγκτριες αφού εισήλθαν στην επιχείρηση διαπίστωσαν ότι ενώ είχε προβεί σε διακοπή εργασιών την/..../2012 λειτουργούσε κανονικά όπως δήλωσε και η υπεύθυνη κατά την ώρα του ελέγχου κα Σε ερώτημα του ελέγχου για τον ως άνω πελάτη που εξήλθε, η υπεύθυνη δήλωσε ότι πράγματι κατέβαλε 120,00 € για την επισκευή που πραγματοποίησε ο προσφεύγων και δεν του εξέδωσαν κανένα φορολογικό στοιχείο εφόσον η επιχείρηση έχει κάνει διακοπή και συνεπώς, δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί **δημόσιο έγγραφο** (άρθρο 169§1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν υπάγεται στις περιπτώσεις των φυσικών προσώπων που παρέχουν ευκαιριακά υπηρεσίες αξίας κάτω των 10.000 € ετησίως, καθώς σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 39.1.9 της ΠΟΛ. 1003/2014 πρόκειται για παροχή υπηρεσίας από φυσικό πρόσωπο σε άλλο φυσικό πρόσωπο αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι πρόκειται συγκεκριμένα για συνέχιση της διακοπείσας στο μητρώο από την/..../2012 ίδιας επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Συνεπώς, ο προσφεύγων όφειλε να είχε προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής και άρα, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε, ορίζεται: «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. [...]».

Επειδή στο άρθρο 62 παρ.4 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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 τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Διαδ.) ορίζεται: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα».

Επειδή, εν προκειμένω, οι ελέγκτριες την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου κοινοποίησαν στην κα την υπ' αριθ./-.....-2015 Κλήση σε ακρόαση προς τον προσφεύγοντα βάσει του άρθρ.6 του ν. 2690/99 ώστε να υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, οι οποίες αναγράφονται στο σύνολό τους, ήτοι «Μη έκδοση μίας (1) Α.Λ.Π. αξίας 120,00 € σε ιδιώτη πελάτη σας για την επισκευή Μη δήλωση έναρξης επαγγέλματος. Μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων».

Επειδή, στην εν λόγω Κλήση σε ακρόαση περιλαμβάνεται και το αποδεικτικό επίδοσης όπου αναγράφονται τα εξής: «Σήμερα την [...] ο υπογράφων μετά την έγγραφη παραγγελία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επέδωσα στον υπεύθυνο της ως άνω ελεγχόμενης επιχείρησης κ. [...]» κάτω από τα οποία εμφανίζονται οι υπογραφές της ως άνω ελέγκτριας και της κας

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η Κλήση σε ακρόαση κοινοποιήθηκε στην υπεύθυνη της επιχείρησης του προσφεύγοντα όπως δήλωσε η ίδια στις ελέγκτριες και όπως αποδέχθηκε την ιδιότητα αυτή κατά την παραλαβή της Κλήσης, ενώ έθεσε και την υπογραφή της χωρίς να διατυπώσει επιφύλαξη περί τούτου.

Επειδή, επί της εν λόγω Κλήσης σε ακρόαση αναγράφονται και οι τρεις (3) παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε ο προσφεύγων σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του ότι αναγράφεται μόνο η παράβαση της μη έκδοσης μίας (1) Α.Λ.Π..

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του Κ.Φ.Δ., η κοινοποίηση προσωρινών πράξεων δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, καθώς πρόκειται για διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελούς τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο».

Επειδή, με τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίσθηκαν τρία (3) διαφορετικά πρόστιμα στον προσφεύγοντα για τρεις (3) διαφορετικές παραβάσεις, ήτοι τη μη υποβολή δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, τη μη τήρηση φορολογικών βιβλίων ή λογιστικών αρχείων και τη μη έκδοση μίας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε έναν πελάτη του αξίας 120,00 €.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι έπρεπε να του επιβληθεί μόνο το πρόστιμο για τη μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, καθώς τα άλλα δύο (2) πρόστιμα είναι συνεπακόλουθα του πρώτου προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας αποτελεί δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα για την οποία απαιτείται υποβολή

του εντύπου Μ2 «Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου» και όχι του εντύπου Μ1 «Δήλωση Απόδοσης Α.Φ.Μ. / Μεταβολής Ατομικών Στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, παράβαση της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ. 1252/2015, αποτελεί η μη υποβολή του εντύπου Μ1 «Δήλωση Απόδοσης Α.Φ.Μ. / Μεταβολής Ατομικών Στοιχείων» και όχι η μη υποβολή του εντύπου Μ2 «Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου».

Ως εκ τούτου, θα πρέπει να **τροποποιηθεί** η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και να επιβληθεί στον προσφεύγοντα πρόστιμο της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 αντί του προστίμου της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) και συγκεκριμένα:

- την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου και την **μείωση** του επιβληθέντος προστίμου από 2.500,00 € βάσει άρθρ.54 παρ.2 ε' του Κ.Φ.Δ. σε 100,00 € βάσει άρθρ.54 παρ.2 α' του Κ.Φ.Δ., και
- την **επικύρωση** της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου βάσει των ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου βάσει Άρθρ.54§1α' και §2α' του Κ.Φ.Δ.: **100,00 €**

Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου:

- βάσει Άρθρ. 54§1η' και §2ε' : **2.500,00 €**
- βάσει Άρθρ. 54§1θ' και §2γ' : **250,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.