



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19.11.2018

Αριθμός απόφασης: 1859

**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 03/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της **Παρτάλη** ....., Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., κατά της με αρ. ..../2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

Επί της από 03/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., 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 **.../01-06-2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00 €** για το φορολογικό έτος 2018. Το πρόστιμο αφορά στη μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο και στη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013.

Δυνάμει της με αρ. .../2018 (σε αντικατάσταση της .../06-02-2018) εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε την ..., επιτόπιος έλεγχος στην προσφεύγουσα για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 και του Ν.4308/2014.

Από τον ως άνω έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών και δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα για τις εργασίες που παρείχε και ως εκ τούτου καταλογίστηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο. Ειδικότερα η προσφεύγουσα διατηρούσε κατάσταση καφενείου και παντοπωλείου στη .... του Νομού Ιωαννίνων, χωρίς να έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών για τις εργασίες που παρέχει, να τηρεί τα απαιτούμενα εκ του νόμου λογιστικά αρχεία και να εκδίδει τα προβλεπόμενα παραστατικά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι ουδέποτε λειτούργησε το κατάστημα που διαθέτει στο κέντρο του χωριού ως επιχείρηση, καθώς δε λάμβανε αμοιβή για τις εξυπηρετήσεις που προσέφερε, ούτε έκανε αγορές με τιμολόγια, παρά μόνον με αποδείξεις, ούσα ιδιώτης. Επιπλέον ισχυρίστηκε ότι από τα άτομα που διαμένουν στο χωριό μόνον 3-4 δύναται να μετακινηθούν και να επισκεφτούν το κατάστημα. Τέλος το κατάστημα διαθέτει καλή θέρμανση και για το λόγο αυτό το μεγαλύτερο μέρος του έτους διαμένει μόνιμα εκεί, μετατρέποντας το κατάστημα σε κατοικία, δικαιολογώντας την

ύπαρξη των ειδών παντοπωλείου, ήτοι των απορρυπαντικών και χαρτικών, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξασφάλιση της υγιεινής του χώρου.

**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. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση. Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.»

**Επειδή**, στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του Ν. 4174/2013».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4174/13: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον

τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

**Επειδή**, στο άρθρο 16 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) αναφέρεται ρητώς ότι: «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης».

**Επειδή**, 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**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.»

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της υπό κρίση πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει στις σελίδες 2-4 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθεται η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (σελίδα 2). Ειδικότερα στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι «η ελεγχόμενη στην ως άνω διεύθυνση λειτουργούσε κατάστημα καφενείου – παντοπωλείου χωρίς να έχει υποβάλει δήλωση έναρξης

εργασιών στο φορολογικό μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ήτοι της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης β' και γ', της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) και του άρθρου 36 1<sup>Α</sup> του Ν. 2859/2000, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου».

Ωστόσο από τα ως άνω εκτεθέντα πραγματικά περιστατικά στην από 01/06/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων δεν προέκυψε πως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα λειτουργούσε κατάστημα καφενείου-παντοπωλείου. Ουδεμία αναφορά έλαβε χώρα σχετικά με τη διαπίστωση ύπαρξης εξοπλισμού και εμπορευμάτων, τα οποία αποδεικνύουν τη λειτουργία καταστήματος καφενείου – παντοπωλείου.

Επειδή δεν αναφέρεται στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου ότι στη διεύθυνση της προσφεύγουσας υπήρξαν ροφήματα προς κατανάλωση από πελάτες και τρόφιμα ή άλλα εμπορεύματα προς πώληση σε τρίτους.

Επειδή περαιτέρω δεν αναφέρεται η ύπαρξη σχετικού εξοπλισμού, όπως ψυγείο, κουζίνα, εξοπλισμό για την παρασκευή καφέ.

Επειδή δεν αποδεικνύεται η λειτουργία καταστήματος καφενείου – παντοπωλείου εκ μέρους της προσφεύγουσας από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

#### **Αποφασίζουμε**

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., Α.Φ.Μ. ....

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

#### **Φορολογικό έτος 2018**

| Περιγραφή Παράβασης                                                                  | Ποσό προστίμου<br>βάσει ελέγχου | Ποσό προστίμου<br>βάσει απόφασης |
|--------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|
| Μη εγγραφή στο φορολογικό σύστημα και μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και | <b>2.500,00 €</b>               | <b>0,00 €</b>                    |

|                                                                                                                                                                                                                                         |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλίων), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 § 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013. |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|

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.