



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 21/12/2018

Αριθμός απόφασης: 2003

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **3/8/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., με **Α.Φ.Μ:** ..., κατά της με αριθ. ...**20/7/2018** πράξης επιβολής προστίμου του αρθρ. 54 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τη με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ...ΕΞ2018 ΕΜΠ – **29/11/2018** κλήση σε ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

7. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ. ...ΕΙ2018ΕΜΠ – **17/12/2018** συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα (η με .../2018 Απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Καβάλας)

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **3/8/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., με **Α.Φ.Μ:** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και επί του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ. ...ΕΙ2018ΕΜΠ – **17/12/2018** συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με **αριθ. ...20/7/2018** πράξη επιβολής προστίμου του αρθ. 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **2.600,00€** για το φορολογικό έτος 2017 λόγω **α)** μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα δήλωσης μεταβολής για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας -εμπορίου οστράκων- όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του αρθ. 36 του Ν.2859/2000, του αρθ. 4 της ΑΥΟ ΠΟΛ1006 – 10/1/2014 και του αρθ. 10 παρ.4 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του αρθ. 54§1 περ. α' και § 2 περ. α' του Ν.4174/2013, ήτοι πρόστιμο 100,00€ και **β)** μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθ. 13 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ήτοι τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του αρθ. 3 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του αρθ. 54§1 περ. η' και § 2 περ. ε' του Ν.4174/2013, ήτοι πρόστιμο 2.500,00€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ξάνθης με τους Α.Χ.Κ.... **2018** και ... - **2018**.

Η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από **18/7/2018** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 της ΔΟΥ Ξάνθης, σε εκτέλεση της με αρ. ...**31/10/2017** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της, για το φορολογικό έτος 2017. Αιτία του ελέγχου αποτελέσαν τα με αρ. πρωτ....– **25/10/2017** και ...– **20/11/2017** έγγραφα του Κεντρικού Λιμεναρχείου Καβάλας με τα οποία κοινοποίησε στην ΔΟΥ Ξάνθης λόγω αρμοδιότητας, αναφορά υποβολής δικογραφίας σε βάρος του προσφεύγοντα. Σύμφωνα με την ως άνω δικογραφία ο προσφεύγων ήταν συναυτουργός στη μεταφορά – διακίνηση στις **25/10/2017** 1.024 κιλών οστράκων και στις **20/11/2017** 800 κιλών οστράκων, με σκοπό την πώληση – εμπορία αυτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Ξάνθης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων της φορολογικής παράβασης της προβαλλόμενης πράξης. Μη υφιστάμενη η άσκηση εμπορίας οστράκων καθώς δε μπορούν να θεωρηθούν συστηματική διενέργεια πράξεων και να χαρακτηριστούν επιχειρηματικές, δύο αποσπασματικές και μεμονωμένες εκφορτώσεις οστράκων. Από την κατάθεσή του στο Λιμεναρχείο αλλά όπως προκύπτει και από την υπ' αριθ. .../2018 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Καβάλας, είχαν μαζέψει από κοινού με τον ... τα όστρακα, από την περιοχή της Μάνδρας στην Ξάνθη και δεν έχουν οργάνωση ή

εγκαταστάσεις αλλά ούτε και ειδικό εξοπλισμό προκειμένου να αποδοθεί σε αυτούς η ιδιότητα του εμπόρου. Αποκλειστική δραστηριότητά του αποτελεί αυτή του αγρότη ειδικού καθεστώτος.

Επειδή, σύμφωνα με το **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 το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*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. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική παράβαση αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από **18/7/2018** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 της ΔΟΥ Ξάνθης ερειδόμενη στα με αρ. πρωτ....– **25/10/2017** και ...– **20/11/2017** έγγραφα του Κεντρικού Λιμεναρχείου Καβάλας. Συγκεκριμένα:

- ✓ Στελέχη του Λιμεναρχείου Καβάλας στις **25/10/2017** εντόπισαν και ακινητοποίησαν επί της Εγνατίας Οδού με κατεύθυνση προς Καβάλα και στις **20/11/2017** επί της Παλαιάς

Εθνικής Οδού με κατεύθυνση από Καβάλα προς Θεσσαλονίκη, το με αριθ. κυκλοφορίας ... **EIX** αυτοκίνητο με οδηγό και ιδιοκτήτη τον ...με **A.Φ.Μ:** ..., διαπιστώνοντας ότι λειτουργούσε ως συναυτουργός - προπομπός δεύτερου αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας ... **ΦΙΧ** (στις **25/10/2017**) και ...**EIX** (στις **20/11/2017**) με οδηγό τον προσφεύγοντα. Κατόπιν επισταμένης ζύγισης – μέτρησης στο Κεντρικό Λιμεναρχείο Καβάλας των οστράκων που μετέφεραν χωρίς συνοδευτικά παραστατικά, διαπιστώθηκε ότι συναυτουργούσαν για τη μεταφορά – διακίνηση στις **25/10/2017** εξήντα τεσσάρων (64) σάκων βάρους 1.024 κιλών και στις **20/11/2017** πενήντα (50) σάκων βάρους 800 κιλών με δίθυρα μαλάκια (όστρακα) του είδους αχιβάδα.

- ✓ Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα έγγραφα του Κεντρικού Λιμεναρχείου Καβάλας και στις δυο περιπτώσεις: **α)** οι ποσότητες των οστράκων (1064 & 800 Kgr) που διακινούνταν στις συγκεκριμένες ημερομηνίες με διαφορά περίπου ένα μήνα ήταν ιδιαίτερα μεγάλες, **β)** οι ζώνες αλίευσης για ζώντα δίθυρα μαλάκια παρέμεναν κλειστές για αλίευση, **γ)** κατά τη διακίνηση δεν υπήρχαν συνοδευτικά έγγραφα ή έγγραφα που να αποδεικνύουν την προέλευση των οστράκων, **δ)** το όχημα με το οποίο μεταφέρονταν δεν ήταν κατάλληλο για την μεταφορά οστρακοειδών (μη τήρηση ψυκτικής αλυσίδας και κανόνων υγιεινής) και **ε)** σκοπός της διακίνησης ήταν η πώληση - εμπορία των οστρακοειδών προς την εταιρία «...» με έδρα τη Ν. Πέραμο Καβάλας.
- ✓ Από τον έλεγχο της ΔΟΥ Ξάνθης διαπιστώθηκε ότι: **α)** ο προσφεύγων από 31/12/2001 είναι ενταγμένος στο ειδικό καθεστώς αγροτών, **β)** κατείχε τα με αρ. κυκλοφορίας ...**ΦΙΧ** (ως κληρονόμος) και ...**EIX** με τα οποία λειτουργούσε ως συναυτουργός στις συγκεκριμένες διακινήσεις, **γ)** με το με αριθ. ... **21/5/2018** έγγραφό του το Λιμεναρχείο Λάγους ενημέρωσε την φορολογική αρχή, ότι ο προσφεύγων δεν κατείχε οποιαδήποτε λέμβο κατά το υπό κρίση έτος, **δ)** οι ποσότητες των οστράκων που διακινήθηκαν ήταν ιδιαίτερα μεγάλες, δε δύνατο να συλλεχθούν αυθημερόν χωρίς λέμβο ή άλλα εργαλεία σε συνδυασμό με το γεγονός ότι αποτελούν είδη που δε μπορούν να συντηρηθούν επί μακρόν και **ε)** ο προσφεύγων δεν παρείχε επαρκείς εξηγήσεις για την προέλευση ή τον τρόπο συλλογής τόσο μεγάλης ποσότητας οστράκων στον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις **παρ. 1 και 3 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «**1.** Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ... Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών,

δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. ... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.».

Επειδή, «Κατά την έννοια των παραπάνω, αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή και η ενέργεια μιας μόνο πράξης ή συμπτωματικής πράξης αρκεί να αποσκοπεί στην πραγματοποίηση κέρδους. Δηλαδή, βασικό στοιχείο για να χαρακτηριστεί μια «μεμονωμένη πράξη» σαν επιχειρηματική συναλλαγή είναι η πρόθεση για την πραγματοποίηση κέρδους. (Δ. Σταματόπουλος - Α. Καραβοκύρης, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων Ανάλυση – Ερμηνεία, Εκδόσεις Σταματόπουλου - Φορολογικό Ινστιτούτο, 2017 σελ.305).

Επειδή, η με αριθ. .../2018 Απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Καβάλας που προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα (αρ. πρωτ. ΔΕΔ. ...ΕΙ2018ΕΜΠ – 17/12/2018) δεν αφορά την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του αρθ. 54 του Ν.4174/2013 και τις σχετικές διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν και να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του περί μεμονωμένων πράξεων που δεν αποσκοπούσαν στην πραγματοποίηση κέρδους και κατ' επέκταση σε μη υφιστάμενη άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (δη εμπορίας οστράκων).

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως έωλοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ... - 3/8/2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ..., με **Α.Φ.Μ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017

Η με αριθ. ...20/7/2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθρ. 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης

	Ποσό
Πρόστιμο	2.600,00€

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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 με υποχρέωση.