



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.01.2019

Αριθμός Απόφασης: 58

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

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 18/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., Α.Φ.Μ. ..., κατοίκου, κατά της με αρ. .../2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 25/09/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 18/09/2018 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 .../06-08-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.850,00 €** για το φορολογικό έτος 2014. Το πρόστιμο αφορά α) στη μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) σε μία περίπτωση, πελάτη για πώληση ηλεκτρονικού υπολογιστή αξίας εκατόν τριάντα οκτώ ευρώ (138,00€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1, 2§1,2, 4§3, 7§1 και 9§1 του Ν. 4093/2012 και του άρθρου 10§1,4 του Ν. 4174/2013, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Ύψος προστίμου: 250,00 €. β) στη μη δήλωση στο φορολογικό μητρώο έναρξη δραστηριότητας για την εμπορία ηλεκτρονικών υπολογιστών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 και του άρθρου 10§1,4 του Ν. 4174/2013, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Ύψος προστίμου: 100,00 €. γ) στη μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13§1,2,3 του Ν. 4174/2013 μη τήρηση, τουλάχιστον απλογραφικών λογιστικών αρχείων, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1§1, 2§1,2, 4§3 του Ν. 4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Ύψος προστίμου: 2500,00 €.

Δυνάμει της με αρ. .../12.02.2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, κατόπιν καταγγελίας, φορολογικός έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013.

Σύμφωνα με την έγγραφη καταγγελία του κατά του προσφεύγοντος, κατά το έτος 2014 ο καταγγέλλων αγόρασε από τον προσφεύγοντα, μέσω διαδικτύου, έναν Η/Υ αντί του ποσού των εκατόν τριάντα οκτώ ευρώ (138,00€) με αντικαταβολή, χωρίς να λάβει απόδειξη λιανικής πώλησης για την εν λόγω συναλλαγή. Η καταγγελία καταχωρήθηκε στην κεντρική υπηρεσία του ΣΔΟΕ με αρ. πρωτοκόλλου ΕΜΠ .../05.12.2014 και στη συνέχεια διαβιβάστηκε το έτος 2016 στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για τις δικές της ενέργειες. Από τον ως άνω έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών την 23.11.2009 και διακοπή εργασιών στις 07.07.2010, η οποία αφορούσε, ως κύρια δραστηριότητα, τη δραστηριότητα του λιανικού εμπορίου μέσω τηλεπωλήσεων – τηλεμάρκετινγκ διαφόρων αγαθών για λογαριασμό τρίτων και ως δευτερεύουσες δραστηριότητες τις εξής: α) εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση βιβλίων, β) εκδόσεις βιβλίων με αμοιβή ή βάσει σύμβασης, γ) λιανικό εμπόριο

ορθοπεδικών ειδών, κηλεπιδέσμων και παρόμοιων ειδών, δ) χονδρικό εμπόριο ορθοπεδικών ειδών, κηλεπιδέσμων και παρόμοιων ειδών και ε) χονδρικό εμπόριο βιβλίων γενικά. Κατόπιν των ως άνω η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η δραστηριότητα, η οποία έλαβε χώρα κατά το έτος 2014, βάσει της καταγγελίας, αποτελεί παράβαση των άρθρων 1§1, 2§1,2, 4§3, 7§1 και 9§1 του Ν. 4093/2012 και του άρθρου 10§1,4, και 13§1,2,3 του Ν. 4174/2013, του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 και άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι πούλησε διαδικτυακά τον προσωπικό του μεταχειρισμένο φορητό ηλεκτρονικό υπολογιστή, κατόπιν αγγελίας, ως ιδιώτης. Επιπλέον τονίζει ότι ήδη το έτος 2014 τελούσε σε κατάσταση ανεργίας, χωρίς κανένα εισόδημα και γι' αυτό προέβη στην πώληση του υπολογιστή του. Η πώληση έγινε με τη μεσολάβηση των ΕΛ.ΤΑ., καθώς η πληρωμή του αντιτίμου έγινε με αντικαταβολή, ενώ στο δελτίο ταχυμεταφοράς ο ίδιος αναφέρεται ως ιδιώτης. Περαιτέρω ο προσφεύγων αναφέρει ότι στην καταγγελία δε γίνεται αναφορά σχετικά με την ύπαρξη εμπορικής διαφήμισης στο διαδίκτυο. Τέλος αναφέρει ότι δε διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο προσφεύγων διεξάγει λιανικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών, αλλά βασίστηκε μόνον σε μία ψευδή και ανυπόστατη καταγγελία.

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 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, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε1 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» του Ν.4093/2012, με τις τροποποιήσεις του Ν.4223/2013:

«Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση. ...

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

2. Τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή. Ειδικά, τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα ποσά που αναφέρονται στα ανωτέρω στοιχεία είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την

προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους-μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ.

Άρθρο 4 Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων.

3. Σε απλογραφικά βιβλία εντάσσονται με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού: α) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί, για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του. β) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975. γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών των περιπτώσεων β' και γ' διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτόν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του. δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη εργασιών του. ε) Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Άρθρο 7 Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

Άρθρο 9 Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων

1....

2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.

Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.

Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «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.»

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....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, 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων του ν.4308/2014, η διενέργεια ελέγχου και η

σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013). (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

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 4). Ειδικότερα στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι «Μετά από έγγραφη καταγγελία του κατοίκου Αθηνών, κατά του ... με την αιτιολογία πως το έτος 2014 αγόρασε μέσω διαδικτύου έναν Η/Υ από αυτόν αντί του ποσού των 138,00€ με αντικαταβολή χωρίς να λάβει απόδειξη λιανικής πώλησης για την εν λόγω συναλλαγή. Η καταγγελία έλαβε χώρα στην Κεντρική Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε. στο αρμόδιο γραφείο παραπόνων πολιτών. Επισημαίνουμε πως στην καταγγελία επισυνάπτεται συνοδευτικό δελτίο ταχυμεταφοράς και απόδειξη κατάθεσης και εξόφλησης μέσω ΕΛΤΑ του ποσού των 138,00€ προς ... από (...) Μετά από την έκδοση της παρούσης εντολής επικοινωνήσαμε με τον καταγγέλοντα στο τηλέφωνο, ο οποίος αφού μας επιβεβαίωσε και πάλι τηλεφωνικά την προαναφερόμενη καταγγελία, σε σχετική μας ερώτηση αποκρίθηκε πως η εν λόγω αγοραπωλησία έλαβε χώρα τον Οκτώβρη του έτους 2014 και μας απέστειλε σχετική Υ.Δ. του Ν. 1599/86 με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής. Αναφέρουμε ακόμη πως από τα λεγόμενα του καταγγέλοντα η διαφήμιση από το διαδίκτυο 'έπεσε' λίγο αργότερα. Κατόπιν με οίκοθεν ενέργειες μέσω TAXIS αναζητήσαμε τον καταγγελλόμενο ο οποίος φέρεται να έχει υποβάλει έναρξη στις 23/11/2009 ως αντιπρόσωπος και διακοπή εργασιών στις 07/07/2010. Ως εκ τούτου για τη δραστηριότητα που φέρεται να λαμβάνει χώρα το 2014 φαίνεται εκτεθειμένος. Οι προαναφερόμενες παραλείψεις από τον ελεγχόμενο, δηλαδή της εμπορίας και πώλησης ηλεκτρονικών ειδών μέσω διαδικτύου συνιστούν παράβαση των άρθρων 1§1, 2§1,2, 4§3, 7§1 και 9§1 του Ν. 4093/2012 και του άρθρου 10§1,4, και 13§1,2,3 του Ν. 4174/2013, του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 και άρθρου 54 του Ν. 4174/2013».

Ωστόσο από τα ως άνω εκτεθέντα πραγματικά περιστατικά στην από 06/08/2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων δεν προέκυψε πως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων λειτουργούσε επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρονικών ειδών μέσω διαδικτύου, παρά μόνον στηρίχτηκε στα διαλαμβανόμενα στην καταγγελία του Ουδεμία αναφορά έλαβε χώρα σχετικά με διενέργεια εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σχετικά με τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη εξοπλισμού και εμπορευμάτων, τα οποία αποδεικνύουν τη λειτουργία επιχείρησης εμπορίας ηλεκτρονικών ειδών μέσω διαδικτύου. Περαιτέρω δεν αποδείχθηκε και η παράβαση περί μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) σε μία περίπτωση, πελάτη πώλησης ηλεκτρονικού υπολογιστή, καθώς δεν αποδείχθηκε η υποχρέωση του προσφεύγοντος περί τήρησης τουλάχιστον απλογραφικών λογιστικών αρχείων, υποχρέωση που προκύπτει από το άρθρο 13§1,2,3 του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1§1, 2§1,2, 4§3 του Ν. 4093/2012.

Επειδή μόνη η καταγγελία δεν αρκεί για στοιχειοθέτηση των παραβάσεων των άρθρων 1§1, 2§1,2, 4§3, 7§1 και 9§1 του Ν. 4093/2012 και του άρθρου 10§1,4, και 13§1,2,3 του Ν. 4174/2013, του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 και άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Επειδή περαιτέρω δεν αναφέρεται διαπίστωση από τη φορολογική αρχή περί της ύπαρξης σχετικού εξοπλισμού, εμπορευμάτων προς εμπορία και πώληση ή και σχετικού ιστοτόπου, από όπου θα επιβεβαιωνόταν η εμπορία προϊόντων μέσω διαδικτύου.

Επειδή δεν αποδεικνύεται η λειτουργία επιχείρησης εμπορίας ηλεκτρονικών ειδών μέσω διαδικτύου εκ μέρους του προσφεύγοντος από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ώστε ακολούθως να στοιχειοθετηθούν οι περιγραφόμενες παραβάσεις, στην προσβαλλόμενη πράξη.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

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

Φορολογικό έτος 2014

Περιγραφή Παράβασης	Ποσό προστίμου βάσει ελέγχου	Ποσό προστίμου βάσει απόφασης
---------------------	---------------------------------	----------------------------------

Μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) σε μία περίπτωση, πελάτη πώλησης ηλεκτρονικού υπολογιστή αξίας εκατόν τριάντα οκτώ ευρώ (138,00€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1, 2§1,2, 4§3, 7§1 και 9§1 του Ν. 4093/2012 και του άρθρου 10§1,4 του Ν. 4174/2013, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.	250,00 €	0,00 €
Μη δήλωση στο φορολογικό μητρώο έναρξη δραστηριότητας για την εμπορία ηλεκτρονικών υπολογιστών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 και του άρθρου 10§1,4 του Ν. 4174/2013, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.	100,00 €	0,00 €
Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13§1,2,3 του Ν. 4174/2013 μη τήρηση, τουλάχιστον απλογραφικών λογιστικών αρχείων, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1§1, 2§1,2, 4§3 του Ν. 4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.	2.500,00 €	0,00 €

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.