



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α5**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604538

**ΦΑΞ** : 213-1604567

Καλλιθέα, 8-4-2019

Αριθμός απόφασης: 1182

## **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. 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 17-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... κατά της με αριθ. .... / 15-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54§2 ν.4174/2013 για τη χρήση 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθ. .... / 15-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54§2 ν.4174/2013 για τη χρήση 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 15-11-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με 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 με αριθ. .... / 15-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54§2 ν.4174/2013 για τη χρήση 2015 επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 1.250,00€ για μη έκδοση πέντε (5) ΑΠΥ ποσού 50,00€ έκαστη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περ.α' του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251).

### **Ιστορικό**

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 15-11-2018 οικείας έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό ..... / 9-3-2018 εντολής ελέγχου. Αφορμή του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ. .... / 28-2-2018 καταγγελία του ....., ο οποίος ανέφερε ότι ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες ως μουσικός στις κάτωθι εκδηλώσεις:

### **2015**

16/2 Καθαρά Δευτέρα, .....

12/4 Πασχαλινή εκδήλωση στην .....

9/5 ..... (Ημερήσιο Πρόγραμμα)

26/5 Πανηγύρι .....

30/6 Πανηγύρι .....

Έπειτα η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ την 12-3-2018 απέστειλε ταχυδρομικώς στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ. .... πρόσκληση προκειμένου ο προσφεύγων να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί. Εν συνεχεία ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ:

- Το τηρούμενο βιβλίο από την έναρξη 24-7-2014 έως και την διακοπή των εργασιών του την 31-10-2016, χωρίς να έχει καταχωρηθεί σε αυτό κανένα στοιχείο εσόδου και εξόδου και
- Μηδενικές Περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. του 4<sup>ου</sup> τριμήνου του έτους 2014, του 1<sup>ου</sup>, 2<sup>ου</sup>, 3<sup>ου</sup> και 4<sup>ου</sup> τριμήνου του έτους 2015 καθώς και του 1<sup>ου</sup>, 2<sup>ου</sup>, 3<sup>ου</sup> και 4<sup>ου</sup> τριμήνου του έτους 2016.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων για την χρήση 2015 και συγκεκριμένα την 16-2-2015 στην ....., την 12-4-2015 στην πασχαλινή εκδήλωση στην ....., την 9-5-2015 στις ..... (Ημερήσιο Πρόγραμμα), την 26-5-2015 στο Πανηγύρι ..... και την 30-6-2015 στο Πανηγύρι ....., παρείχε υπηρεσίες μουσικού χωρίς να εκδώσει πέντε (5) ΑΠΥ ποσού 50,00€ έκαστη (κατώτερη αμοιβή που κυμαινόταν στην αγορά σε κάθε ελεγχόμενη χρήση), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περ.α' του ν.4308/2014.

Εν συνεχεία ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ. .... /2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), προκειμένου ο προσφεύγων να εκφράσει γραπτώς τις απόψεις του, όπως και

έγινε με το με αριθ. ....../ 5-10-2018 υπόμνημά του, προσκομίζοντας βεβαιώσεις, βάσει των οποίων δεν έλαβε καμία αμοιβή από καμία εκδήλωση.

Τέλος ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και συνέταξε την οικεία έκθεση ελέγχου και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση/ τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους διαδικασίας της από 15-11-2018 έκθεσης ελέγχου, η οποία δεν του κοινοποιήθηκε ολόκληρη, αλλά ένα μέρος αυτής και εκτός του αριθμού εντολής ελέγχου (...../ 9-3-2018) δεν φέρει ημερομηνία σύνταξης.
2. Ο έλεγχος βασίστηκε στην με αριθ. ....../ 28-2-2018 καταγγελία, η οποία είναι ψευδής, μη λαμβάνοντας υπόψη το με αριθ. ....../ 5-10-2018 υπόμνημα του προσφεύγοντος.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθ. ΔΕΔ ..... ΕΙ2019/ 22-1-2019 υπόμνημα, το οποίο ελήφθη υπόψη στην εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με το οποίο πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, λόγω του γεγονότος ότι παρείχε τις ανωτέρω υπηρεσίες χωρίς αμοιβή.

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «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 εμπεριστατωμένα 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.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣΤΕ 565/2008, 2054/1995, ΣΤΕ1542/2016).

**Επειδή**, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.2238/1994, 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(ΣΤΕ 1542/2016).

**Επειδή**, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την με αριθ. .... / 28-2-2018 καταγγελία του ....., ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες ως μουσικός στις κάτωθι εκδηλώσεις:

### **2015**

16/2 Καθαρά Δευτέρα, .....

12/4 Πασχαλινή εκδήλωση στην .....

9/5 ..... (Ημερήσιο Πρόγραμμα)

26/5 Πανηγύρι .....

30/6 Πανηγύρι .....

**Επειδή**, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τις κάτωθι βεβαιώσεις:

1) Σχετικά με την εκδήλωση στις 16-2-2015, προσκόμισε βεβαίωση του Δήμου Τρίπολης, από την οποία προκύπτει ότι δεν έλαβε καμία αμοιβή.

2) Σχετικά με την εκδήλωση στις 12-4-2015, προσκόμισε βεβαίωση του Δήμου Τρίπολης, από την οποία προκύπτει ότι δεν έλαβε καμία αμοιβή.

3) Σχετικά με την εκδήλωση στις 9-5-2015 (Ημερήσιο Πρόγραμμα), προσκόμισε βεβαίωση του ιερέα ....., από την οποία προκύπτει ότι δεν έλαβε καμία αμοιβή λαμβάνοντας μόνο τα έξοδα μετακίνησης (βενζίνες).

4) Σχετικά με την εκδήλωση στις 26-5-2015, προσκόμισε βεβαίωση του οργανωτή της πανηγυρης ....., βάσει της οποίας δεν πραγματοποιήθηκε η εκδήλωση λόγω κακοκαιρίας.

5) Σχετικά με την εκδήλωση στις 30-6-2015, προσκόμισε βεβαίωση από την τοπική κοινότητα ....., βάσει της οποίας δεν έλαβε καμία αμοιβή, ούτε από την Περιφέρεια, ούτε από το τοπικό συμβούλιο, ούτε από το εκκλησιαστικό συμβούλιο, ούτε από τον πολιτιστικό σύλλογο.

**Επειδή**, ο προσφεύγων προσκόμισε με την κρινόμενη προσφυγή:

1) Την με αριθ. πρωτ. .... / 22-11-2018 βεβαίωση του δήμου Τρίπολης, βάσει της οποίας ο προσφεύγων δεν έλαβε καμία αμοιβή κατά τα έτη 2011-2017.

2) Την από 8-10-2018 βεβαίωση του ιερέα ....., βάσει της οποίας το εκκλησιαστικό συμβούλιο της ενορίας ..... βεβαιώνει ότι ο προσφεύγων προσέφερε δωρεάν τις υπηρεσίες του, λαμβάνοντας μόνο τα έξοδα μετακίνησης (βενζίνες).

3) Βεβαίωση του οργανωτή του πανηγυριού της ....., βάσει της οποίας δεν πραγματοποιήθηκε η εκδήλωση στις 26-5-2015, λόγω κακοκαιρίας.

4) Βεβαίωση του εκπροσώπου Τ.Κ. ...., βάσει της οποίας ο προσφεύγων για την εκδήλωση που πραγματοποιήθηκε στις 30-6-2015 δεν πληρώθηκε από την Περιφέρεια Πελοποννήσου, ούτε από το τοπικό συμβούλιο ....., ούτε από το εκκλησιαστικό συμβούλιο, ούτε από τον πολιτιστικό σύλλογο .....

5) Την με αριθ. πρωτ. .... / 12-4-2018 Βεβαίωση της Περιφέρειας Πελοποννήσου - Περιφερειακής Ενότητας Αρκαδίας – Διεύθυνση Οικονομικού – Τμήμα Προμηθειών, βάσει της οποίας κατά τα έτη 2012-2017 δεν κατεβλήθη καμία αμοιβή στον προσφεύγοντα.

**Επειδή**, στην από 15-11-2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, δεν αναφέρονται τα συγκεκριμένα στοιχεία και πληροφορίες που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει το ύψος εκάστης παρεχόμενης υπηρεσίας, ποσού 50,00 €, λαμβάνονται υπόψη το χρόνο και το τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, τον τόπο που ασκείται αυτό, την ειδικότητα, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα.

Ωστόσο, ο υπολογισμός εσόδων δεν βασίζεται σε πραγματικά γεγονότα και σε διαπιστώσεις του ελέγχου σύμφωνα με αυτά, αντίθετα αποτελεί μία θεωρητική προσέγγιση λαμβάνοντας ως δεδομένο ότι ο προσφεύγων εισέπραττε έσοδα από τις διάφορες εκδηλώσεις, χωρίς όμως να το αποδεικνύει με συγκεκριμένα στοιχεία.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τη νομολογία, επιβάλλεται η Διοίκηση να επιβεβαιώνει τις καταγγελίες προκειμένου να καταλογίζει παραβάσεις και φόρους, να ερευνά, να διασταυρώνει και να αποδεικνύει με αδιάσειστα στοιχεία τις παραβάσεις, καθώς βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013 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 των πράξεων. Η καταγγελία εν προκειμένω αποτελεί στοιχείο προς διερεύνηση και όχι απόδειξη των υπό κρίση παραβάσεων.

**Επειδή**, στην υπό κρίση υπόθεση, η από 15-11-2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη παράβαση, δεν παρέχουν καμία αιτιολογία και ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθίσταται δε αόριστη καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της τις ελεγκτικές εκείνες επαληθεύσεις, στις οποίες βασίσθηκε ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του και τον καταλογισμό της προσβαλλόμενης παράβασης. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα σύμφωνα με τα ανωτέρω και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ουδεμία αμοιβή έλαβε στις εκδηλώσεις, γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με αριθμό ...../ 17-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ..... και την ακύρωση της με αριθ. .... / 15-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παράβασης έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Σ η μ ε ι ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.