



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: 1181

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 2014 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 2014 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 2014 επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 1.000,00€ για μη έκδοση τεσσάρων (4) ΑΠΥ ποσού 50,00€ έκαστη και ποσού 2.500,00€ λόγω μη τήρησης λογιστικών αρχείων κατά το χρονικό διάστημα 1/1/2014 – 23/7/2014 όπως είχε υποχρέωση, ήτοι πρόστιμο συνολικού ποσού 3.500,00€ (1.000,00€ + 2.500,00€).

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:

2014

24/2 Καθαρά Δευτέρα,

15/8

23/8 (Ημερήσιο Πρόγραμμα)

23/8 (Βραδινό Πρόγραμμα)

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^{ου} τριμήνου του έτους 2014, του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου του έτους 2015 καθώς και του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου του έτους 2016.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων για την χρήση 2014 και συγκεκριμένα την 24-2-2014 στην, την 15-8-2014 στην, την 23-8-2014 στην (Ημερήσιο Πρόγραμμα) και την 23-8-2014 στο (Βραδινό Πρόγραμμα) παρείχε υπηρεσίες μουσικού χωρίς να εκδώσει τέσσερις (4) ΑΠΥ ποσού 50,00€ έκαστη (κατώτερη αμοιβή που κυμαινόταν στην αγορά σε κάθε ελεγχόμενη χρήση) και επιπλέον δεν τήρησε λογιστικά αρχεία κατά το χρονικό διάστημα 1/1/2014 – 23/7/2014, όπως είχε υποχρέωση από τον νόμο.

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, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«1. 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 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».

Επειδή, οι παράγραφοι 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζουν 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

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

2014

24/2 Καθαρά Δευτέρα,

15/8

23/8 (Ημερήσιο Πρόγραμμα)

23/8 (Βραδινό Πρόγραμμα)

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τις κάτωθι βεβαιώσεις:

1) Σχετικά με την εκδήλωση στις 24-2-2014, προσκόμισε βεβαίωση του Δήμου Τρίπολης, από την οποία προκύπτει ότι δεν έλαβε καμία αμοιβή.

2) Σχετικά με την εκδήλωση στις 15-8-2014, προσκόμισε βεβαίωση του, από την οποία προκύπτει ότι δεν πραγματοποιήθηκε η εν λόγω εκδήλωση.

3) Σχετικά με την εκδήλωση στις 23-8-2014 (Ημερήσιο Πρόγραμμα), προσκόμισε βεβαίωση από τον, από την οποία προκύπτει ότι δεν πραγματοποιήθηκε η εν λόγω εκδήλωση.

4) Σχετικά με την εκδήλωση στις 23-8-2014 (Βραδινό Πρόγραμμα), προσκόμισε βεβαίωση του, από την οποία προκύπτει ότι δεν έλαβε καμία αμοιβή, δεδομένου ότι η πληρωμή του θα γινόταν από την Περιφέρεια Πελοποννήσου, η οποία δεν έχει πραγματοποιηθεί μέχρι και σήμερα.

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) Βεβαίωση από τον, από την οποία προκύπτει ότι δεν πραγματοποιήθηκε καμία εκδήλωση λόγω πένθους.

3) Την με αριθ. πρωτ. / 3-12-2018 Βεβαίωση της Περιφέρειας Πελοποννήσου - Περιφερειακής Ενότητας Λακωνίας –Τμήμα Οικονομικής Υποστήριξης Προσόδων και Περιουσίας, βάσει της οποίας κατά το χρονικό διάστημα από 1-1-2011 έως και 3-12-2018 δεν κατεβλήθη καμία αμοιβή στον προσφεύγοντα.

4) Βεβαίωση του, βάσει της οποίας στις 15-8-2014 δεν πραγματοποιήθηκε καμία πανηγυρική εκδήλωση του συλλόγου.

5) Βεβαίωση του συλλόγου, βάσει της οποίας στις 23-8-2014 ο προσφεύγων δεν πληρώθηκε από τον σύλλογο αλλά θα πληρωνόταν από την Περιφέρεια.

6) 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, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...*». Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία

ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 3762/2015).

Επειδή, όπως αναφέρεται στο νόμο, ως δραστηριότητα νοείται κάθε πράξη, η οποία αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, από την από 15-11-2018 έκθεση ελέγχου, η οποία απεδέχθη άνευ ετέρου και άνευ αποδεικτικών στοιχείων την με αριθ. / 28-2-2018 καταγγελία σε συνδυασμό με τις βεβαιώσεις που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτει ότι:

1) Αναφορικά με την εκδήλωση του συλλόγουστις 23-8-2014 δεν πραγματοποιήθηκε καμία πληρωμή στον προσφεύγοντα.

2) Η εκδήλωση του στις 23-8-2014 δεν πραγματοποιήθηκε λόγω πένθους.

3) Η εκδήλωση του στις 15-8-2014 δεν πραγματοποιήθηκε.

4) Αναφορικά με την εκδήλωση στηνστις 24-2-2014 δεν αποδεικνύεται η συμμετοχή του προσφεύγοντος, αφετέρου δεν προκύπτει καμία πληρωμή.

Συνεπώς για την περίοδο μέχρι την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών δεν προκύπτει ότι προσφεύγων άσκησε επάγγελμα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος.

Επειδή, μετά την από 24-7-2014 δήλωση έναρξης εργασιών του προσφεύγοντος και σύμφωνα με τα ανωτέρω, αναφορικά με τις εκδηλώσεις της 15-8-2014 και 23-8-2014, αντίστοιχα, δεν αποδεικνύεται ούτε η συμμετοχή του προσφεύγοντος στις ανωτέρω εκδηλώσεις, ούτε και η πληρωμή του για την παροχή υπηρεσιών ως μουσικός.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η διαπίστωση του ελέγχου περί μη έκδοσης τεσσάρων (4) ΑΠΥ αξίας 50,00€ εκάστης είναι ανατιολόγητη καθώς δεν αποδεικνύεται αναμφισβήτητα, ότι ο προσφεύγων έχει λάβει χρηματική αμοιβή για τη συμμετοχή του στις ως άνω εκδηλώσεις, έτσι ώστε να θεωρείται ότι οι πράξεις, τις οποίες τέλεσε, απέβλεπαν στην απόκτηση εισοδήματος και ως εκ τούτου στην υποχρέωση της τήρησης λογιστικών αρχείων, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ..

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 παραβάσεων τήρησης βιβλίων και 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 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.