



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: 1179

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 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 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 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / 15-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 800,00€ για μη έκδοση τριών (3) ΑΠΥ ποσού 50,00€ έκαστη και ποσού 200,00€ λόγω μη τήρησης βιβλίου εσόδων-εξόδων όπως είχε υποχρέωση, ήτοι πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00€ (800,00€ + 200,00€).

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:

2012

27/2 Καθαρά Δευτέρα,

14/8

23/8 (Ημερήσιο 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 2012 και συγκεκριμένα την 27-2-2012 στην, την 14-8-2012 στο και την 23-8-2012 στην (Ημερήσιο Πρόγραμμα) παρείχε υπηρεσίες μουσικού χωρίς να εκδώσει τρεις (3) ΑΠΥ ποσού 50,00€ έκαστη (κατώτερη αμοιβή που κυμαινόταν στην αγορά σε κάθε ελεγχόμενη χρήση) και επιπλέον δεν τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας (βιβλίο εσόδων-εξόδων), 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 τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105), ορίζεται ότι: *«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»*.

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 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.».

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).

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 (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:

2012

27/2 Καθαρά Δευτέρα,

14/8

23/8 (Ημερήσιο Πρόγραμμα)

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τις κάτωθι βεβαιώσεις:

1) Σχετικά με την εκδήλωση στις 27-2-2012, προσκόμισε βεβαίωση του Δήμου Τρίπολης, από την οποία προκύπτει ότι δεν έλαβε καμία αμοιβή.

2) Σχετικά με την εκδήλωση στις 23-8-2012, προσκόμισε βεβαίωση από τον Σύλλογο των απανταχού, από την οποία προκύπτει ότι συμμετείχε χωρίς κάποια συμφωνία ή οικονομική συναλλαγή, όπως προκύπτει και από την βεβαίωση της Περιφέρειας Πελοποννήσου.

3) Σχετικά με την εκδήλωση στις 14-8-2012, προσκόμισε βεβαίωση, από την οποία προκύπτει ότι συμμετείχε αφίλοκερδώς και χωρίς αμοιβή.

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 Σύλλογο των, από την οποία προκύπτει ότι συμμετείχε χωρίς κάποια συμφωνία ή οικονομική συναλλαγή.

3) 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 εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η διαπίστωση του ελέγχου περί μη έκδοσης τριών (3) 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 βιβλίων, έκδοσης στοιχείων και υποβολής δεδομένων για διασταύρωση, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ..

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 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. 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.