



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/6/2019

Αριθμός απόφασης: 1625

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες :

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/27-4-2017 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 22/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 1/3/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 υπ' αριθ. /2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **600,00 €**, διότι : α) δεν υπέβαλε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα (Δήλωση υποκαταστήματος), κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ.1β του Ν.2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013 και β) έκδοση φορολογικών στοιχείων χωρίς τη χρήση Φ.Η.Μ., κατά παράβαση των άρθρων 1§2γ', 8§1, 12§8 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ια' και παρ. 2 περ. στ' του Ν.4174/2013.

Όπως προκύπτει από την από 8/11/2018 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, την 3/9/2017 πραγματοποιήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στο υποκατάστημα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, που βρίσκεται στο λιμάνι του, με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «Υπηρεσίες σκαφών εκδρομών και περιηγήσεων θάλασσας», σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /2017 χειρόγραφη εντολή προληπτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε η μη δήλωση του υποκαταστήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και η μη χρήση Φ.Η.Μ. (Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός) για την έκδοση στοιχείων λιανικών συναλλαγών.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 8/11/2018 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου τα εισιτήρια εκδίδονταν από την εγκατάσταση – γραφείο που διατηρεί στο λιμάνι η επιχείρηση του προσφεύγοντος, σε χώρο που της παραχωρείται και διενεργεί εκεί συναλλαγές με τους πελάτες της, χωρίς ωστόσο να έχει δηλώσει τον οργανωμένο αυτό χώρο – υποκατάστημά της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και χωρίς να εκδίδει στοιχεία λιανικών συναλλαγών με τη χρήση Φ.Η.Μ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το επιβατικό πλοίο «.....» αναγνωρίστηκε σαν επιβατηγό (.....) με την υπ' αριθμ./2006 απόφαση ΥΕΝ/ΔΕΕΠ και δραστηριοποιείται ως επαγγελματικό Ε/Γ - Τ/Ρ ημερόπλοιο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4256/2014, με μεταφορική ικανότητα 46 επιβατών κατά τη διάρκεια πλου θέρους, το οποίο δεν υπάγεται στις διατάξεις του Π.Δ.229/1995(Α130/95) περί υποχρεώσεως ανάθεσης πρακτόρευσης του πλοίου και ύπαρξης κατάλληλων κτιριακών εγκαταστάσεων για έκδοση εισιτηρίων, όπως αυτά εφαρμόζονται στα Ε/Γ που εκτελούν δρομολογιακές γραμμές και συνεπώς το Υπουργείο Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής μέσω του Αρχηγείου Λιμενικού και της Λιμενικής Αστυνομίας κάνει αποδεκτή τη διάθεση εισιτηρίων είτε έμπροσθεν από την κλίμακα επιβίβασης του πλοίου, είτε από υπαίθρια μη μόνιμη εγκατάσταση σε παραχωρούμενο από τον οικείο φορέα εκμετάλλευσης (Δημοτικό Λιμενικό Ταμείο Αγίου Νικολάου) χώρο στη χερσαία ζώνη του λιμένα.
- Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτόκολλου ΔΕΑΦ Δ 1126444 ΕΞ 2018 /27-08-2018 της ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ /ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ /ΤΜΗΜΑ Δ' – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ έγγραφο τα παραστατικά που εκδίδονται από τους εκμεταλλευτές τουριστικού ημερόπλοιου εκτός επαγγελματικής εγκατάστασης (π.χ. λιμάνι) απαλλάσσονται από την υποχρέωση χρήσης Φ.Η.Μ..
- Για τον ίδιο λόγο κατέθεσε την με αρ. πρωτ./2018 ενδικοφανή προσφυγή στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και βάσει της με αρ./2019 απόφασης της Δ.Ε.Δ. δικαιώθηκε.

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται : «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή στο άρθρο 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται : « 1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. ...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.» και στο άρθρο 13 περί του «Χρόνου έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: ... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1002/2014 «Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών. Δήλωση διακοπής λειτουργίας φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος.» όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ 1023/2015 και ΠΟΛ 1095/2015 και ισχύει, ορίζεται : «*Άρθρο 1 Ορίζουμε τις οντότητες που απαλλάσσονται από το τρέχον φορολογικό έτος και εφεξής, από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμός Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), καθώς και τις περιπτώσεις λιανικών συναλλαγών που απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών παραστατικών (αποδείξεων) μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, ως εξής:*

1. Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων ανεξάρτητα από το μέγεθός τους, δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών:

α) Ο εκμεταλλευτής κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, παιδικού σταθμού, κλινικής ή θεραπευτηρίου, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, β) Ο εκμεταλλευτής χώρων στάθμευσης,

γ) Ο εκμεταλλευτής θεαμάτων, ο πράκτορας κρατικών λαχείων, ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφών, η επιχείρηση μεταφοράς προσώπων γενικά, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή ΤΑΞΙ,

δ) Ο κατά παραγγελία αυτοαπασχολούμενος (φυσικό πρόσωπο) ράπτης ή ράπτρια, που επιδιορθώνει ενδύματα και υφασμάτινα είδη, γενικώς, καθώς και ο εκμεταλλευτής ιαματικών πηγών του Ε.Ο.Τ.,

ε) Οι ασκούντες το επάγγελμα του κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτεχνικού, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου, λογοπεδικού, διαιτολόγου, διατροφολόγου και εργοθεραπευτή,

στ) Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρομύλου για τις δικαιούμενες αμοιβές από την παροχή των σχετικών υπηρεσιών,

ζ) Οι ασχολούμενοι με την κατασκευή οποιουδήποτε τεχνικού έργου (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά ξυλουργός, σιδηρουργός, υδραυλικός, ηλεκτρολόγος, κτίστης και γενικά όσοι ασχολούνται με οικοδομικές εργασίες), καθώς και ο κατασκευαστής επιταφίων μνημείων (μαρμαρογλυφείων),

η) Οι διατηρούντες κτηματομεσιτικό γραφείο, γραφείο τελετών, γραφείο συνοικεσίων, γραφείο διεκπεραίωσης εμπιστευτικών εργασιών, γραφείο ευρέσεως εργασίας,

θ) Η επιχείρηση ημερήσιου και περιοδικού τύπου για την είσπραξη συνδρομών, ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, έκδοσης κοινοχρήστων λογαριασμών πολυκατοικιών, καθαρισμού και απολύμανσης κατοικιών, επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων και λοιπών εγκαταστάσεων κατοικιών, η επιχείρηση μεταφοράς αγαθών,

ι) Το Δημόσιο, οι Δήμοι και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τα στοιχεία που εκδίδουν,

ια) Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τα τραπεζικά - πιστωτικά Ιδρύματα και τα ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε., για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που διενεργούν,

ιβ) Ο εκμεταλλευτής διοδίων για τα παραστατικά διέλευσης των οχημάτων και ο εκμεταλλευτής τουριστικού – ταξιδιωτικού γραφείου.

2. Ειδικά, οι οντότητες των περιπτώσεων α' και ε' έως και θ' της παραγράφου 1 απαλλάσσονται της υποχρέωσης χρησιμοποίησης φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με την προϋπόθεση ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. Οι οντότητες της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 εμπίπτουν στην ανωτέρω απαλλαγή με την προϋπόθεση ότι αναγράφουν στις εκδιδόμενες αποδείξεις τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη.

3. Όσοι από τους υπόχρεους της παραγράφου 1, εκτός από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα για την οποία τους παρέχεται η δυνατότητα να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, διατηρούν μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα), από την οποία πωλούν λιανικώς αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό (π.χ. ηλεκτρολόγοι, υδραυλικοί, που πωλούν ηλεκτρολογικά ή υδραυλικά είδη) ή ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία υπάρχει υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικού μηχανισμού (π.χ. ράπτης ή ράπτρια που πωλεί και έτοιμα ενδύματα ή εσώρουχα κ.λπ.), υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τουλάχιστον για τη δραστηριότητά τους αυτή, με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 10 του Ν.4174/2013 ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, 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.»

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.2859/2000, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις : α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης.... β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές,...».

Επειδή, στο άρθρο 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,.... ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,... στ) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1,...».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό ΔΕΑΦ Δ 1126444 ΕΞ 2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε., το οποίο προσκομίζει και επικαλείται ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του: «.....στην περίπτωση κατά την οποία οι οντότητες - εκμεταλλευτές τουριστικών ημερόπλοιων συμβάλλονται απευθείας με φυσικά πρόσωπα (τουρίστες) δεδομένου ότι οι εν λόγω δεν εμπίπτουν στις υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων σε τακτική βάση τύπου συγκοινωνίας, αλλά στην έννοια παροχής υπηρεσιών αναψυχής και εφόσον οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών εκδίδονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου (θέμα πραγματικό),

για τις υπηρεσίες που παρέχονται (ημερήσιες τουριστικές περιηγήσεις) δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης αυτών μέσω Φ.Η.Μ. Σε αντίθετη περίπτωση, οι οντότητες - εκμεταλλευτές τουριστικών ημερόπλοιων υποχρεούνται σε έκδοση των στοιχείων λιανικής πώλησης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4172/2013 «1. «Μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. 2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως: α) τόπο της διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο και στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων. 3. Το εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, μόνον εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών. 4. Ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις του παρόντος άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει: α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση, β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση, γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση, δ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση, ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα, στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως ε' της, εφόσον η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.».

Επειδή σύμφωνα με το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.3986/2011 που προστέθηκαν με την [παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4484/2017](#) (ΦΕΚ Α' 110/01-08-2017) και σύμφωνα με την [παρ. 2 του ίδιου άρθρου](#) ισχύουν για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και επόμενων, «Ως υποκατάστημα, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, νοείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδεύματός στην ημεδαπή, εκτός της έδρας της επιχείρησης, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Δεν λογίζονται ως υποκαταστήματα, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι και οι πρόσκαιρες επαγγελματικές εγκαταστάσεις, που λειτουργούν για χρονικό διάστημα μέχρι τριάντα (30) ημέρες, οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις που στεγάζονται σε διαφορετικούς ορόφους, συνεχόμενους ή μη, του ίδιου κτιριακού συγκροτήματος, οι εγκαταστάσεις

τουριστικών καταλυμάτων εντός παραδοσιακών κτισμάτων, σύμφωνα με το π.δ. 33/1979 (Α' 10), που λειτουργούν σε ξεχωριστά κτίρια, αλλά με ενιαία άδεια λειτουργίας, η οποία εντάσσεται ως ενιαία εγκατάσταση στην ίδια τουριστική μονάδα, καθώς και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 3874/2010 (Α' 151), όπως ισχύει».

Επειδή ως υποκατάστημα θεωρείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση εκτός της έδρας (κεντρικού), στην οποία λαμβάνει χώρα παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, με ίδια επιχειρηματική οργάνωση και υποδομή αυτοτελούς ύπαρξης. Ως παραγωγική δραστηριότητα, θεωρείται η παραγωγή, η επεξεργασία, η κατεργασία, ο εξευγενισμός, η μετατροπή, η συναρμολόγηση, η διασκευή, η συσκευασία διά τυποποίησης, η επισκευή αγαθών ιδίων ή τρίτων, δηλαδή εργοστάσια, εργαστήρια, μεταλλεία, ορυχεία, λατομεία, χώροι επισκευής και συντήρησης. Ακόμα παραγωγική δραστηριότητα θεωρείται και η προσφορά υπηρεσιών στους πελάτες. Ως Συναλλακτική δραστηριότητα, θεωρείται κάθε δοσοληψία με κάθε τρίτο, όπως επίδειξη και δειγματισμός αγαθών στους πελάτες με λήψη παραγγελίας, αγορά ή πώληση αγαθών, καταβολή ή είσπραξη χρημάτων, έκδοση ή αποδοχή συναλλαγματικών. Εκτός από την άσκηση της συναλλακτικής ή παραγωγικής δραστηριότητας για το χαρακτηρισμό ενός χώρου ως υποκαταστήματος θα πρέπει στο χώρο αυτό να υπάρχει και επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης και η προϋπόθεση αυτή πρέπει να συντρέχει αθροιστικά, με την προϋπόθεση της παραγωγικής ή συναλλακτικής δραστηριότητας και σε περίπτωση που συντρέχει η μία από τις δύο προϋποθέσεις ο χώρος αυτός δεν χαρακτηρίζεται ως υποκατάστημα... Ένας χώρος δεν φτάνει να βρίσκεται σε άλλη διεύθυνση, εκτός του κεντρικού, αλλά πρέπει να έχει ίδια αυτοτελή οργάνωση παραγωγής ή συναλλακτικής δραστηριότητας. (Δ. Σταματόπουλου Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση-Ερμηνεία, Εκδόσεις Forin, 2015, σελ. 195,196).

Επειδή ως τακτικές γραμμές νοούνται οι γραμμές με τις οποίες μεταφέρονται επιβάτες με καθορισμένη συχνότητα και σε συγκεκριμένες διαδρομές, κατά τις οποίες οι επιβάτες μπορούν να επιβιβάζονται και να αποβιβάζονται από το όχημα σε προκαθορισμένα σημεία στάσης και ως έκτακτες γραμμές νοούνται οι γραμμές οι οποίες δεν εμπίπτουν στον ορισμό των τακτικών γραμμών και των οποίων το κύριο χαρακτηριστικό είναι η μεταφορά ομάδων επιβατών που έχουν συσταθεί κατόπιν πρωτοβουλίας του πελάτη ή του ίδιου του μεταφορέα. (άρθρο 2 ΚΥΑ οικ. Α27733/2213-ΦΕΚ Β 1181/19.06.2015 του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Ρόδου κατά τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο της επιχείρησης του προσφεύγοντος, διαπίστωσαν ότι ο προσφεύγων εξέδιδε αποδείξεις λιανικής πώλησης προς τους πελάτες του από την εγκατάσταση – γραφείο που διατηρεί στο λιμάνι, σε χώρο που του παραχωρήθηκε από το Δημοτικό Λιμενικό Ταμείο Αγίου Νικολάου.

Επειδή το συγκεκριμένο ημερόπλοιο, με την ονομασία ".....", ιδιοκτησίας της επιχείρησης του προσφεύγοντος, αφενός διενεργεί έκτακτες πλόες για την εξυπηρέτηση ομάδας επιβατών (τουριστών) και ως εκ τούτου δεν περιλαμβάνεται στις επιχειρήσεις μεταφοράς προσώπων (*μεταφορά επιβατικού κοινού από τους φορείς παροχής συγκοινωνιακού έργου με οδικά μέσα δημόσιας μεταφοράς-Λεωφορεία και μέσα σταθερής τροχιάς-Ηλεκτρικό Σιδηρόδρομο, Μετρό, Τραμ, με αεροπλάνα και μέσω τακτικών ακτοπλοϊκών γραμμών*), που σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1002/31.12.2014** απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμός Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) και αφετέρου ο χώρος που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση (στη μαρίνα του λιμανιού σε διαμορφωμένο χώρο που του παραχωρήθηκε από το Δημοτικό Λιμενικό Ταμείο Αγίου Νικολάου) έχει ίδια αυτοτελή οργάνωση παραγωγής ή συναλλακτικής δραστηριότητας από αυτήν του κεντρικού και διενεργείται σε αυτό παραγωγική δραστηριότητα, με την έννοια της προσφοράς υπηρεσιών, καθώς και συναλλακτική δραστηριότητα, με την έννοια της είσπραξης χρημάτων από τους πελάτες και ως εκ τούτου εμπίπτει στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, όπως αυτή ορίζεται στις προαναφερόμενες διατάξεις και δη στην έννοια του υποκαταστήματος, συνεπώς υποχρεούται σε έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Επειδή οι επικαλούμενοι νόμοι και αποφάσεις του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής έχουν ως σκοπό την εύρυθμη λειτουργία των λιμένων της ελληνικής επικράτειας και δεν έχουν εφαρμογή σε φορολογικά θέματα.

Επειδή περαιτέρω, η υπόθεση που κρίθηκε με την επικαλούμενη με αρ./2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας, ερείδεται επί διαφορετικών πραγματικών περιστατικών και δεν ταυτίζεται με την υπό κρίση υπόθεση, καθώς με τον επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου διαπιστώθηκε η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης του προσφεύγοντος στο λιμάνι του Αγίου Νικολάου, γεγονός το οποίο δεν είχε διαπιστωθεί από τον επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

Επειδή ως υποκατάστημα νοείται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στην οποία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα.

Επειδή όσοι διατηρούν μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα), από την οποία παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό, υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που

θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Φ.Δ.

Φορολογικό έτος 2017

Η υπ' αριθ. /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής
Ποσό καταλογισμού **600,00 €**

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.