



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10-07-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2240

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. 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.)».
 - δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12-03-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά της υπ' αριθμ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν. 4174/2013) για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν. 4174/2013) για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12-03-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **2.600,00€** για την περίοδο 01/10/2018-31/12/2018 διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

α) Δεν προέβη σε έναρξη-δήλωση εργασιών για τη λειτουργία ξυλουργείου. Για την ως άνω παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν. 4174/2013 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

β) Δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, ήτοι, δεν τήρησε απλογραφικά/διπλογραφικά βιβλία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. και δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π. Για την ως άνω παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 επιβλήθηκε στον

προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.500,00€, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 31-01-2019 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, α) και β)

Ιστορικό

Κατόπιν της με αριθ. /2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, στις 26-11-2018 ημέρα Δευτέρα και ώρα 12:00 οι ελεγκτές α) και β), μετέβησαν στην οδό αρ., σε χώρο της μονάδας φροντίδας ηλικιωμένων «.....» της, όπου σύμφωνα με πληροφορίες λειτουργούσε ξυλουργείο του προσφεύγοντα με σκοπό να διενεργηθεί έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων άρθρων 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1122/2009 και 1003/2015.

Κατά την είσοδό τους στην οντότητα (επιχείρηση) οι ελεγκτές γνωστοποίησαν την ιδιότητά τους επιδεικνύοντας την εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές ταυτότητες και βρήκαν τον υιό του προσφεύγοντα, ο οποίος όπως δήλωσε στους ελεγκτές προφορικά, κατασκεύαζε μια κουζίνα για ιδιώτη πελάτη. Εν συνεχεία, κλήθηκε ο προσφεύγων, ο οποίος δήλωσε ότι ο γιος του δεν έχει καμία ευθύνη και ότι ο ίδιος ευθύνεται για οποιαδήποτε παράβαση διαπιστωθεί. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ασκούσε ατομική δραστηριότητα στο χώρο του γηροκομείου και δεν έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών και δεν τηρεί λογιστικά αρχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 και 13 του Ν. 4174/2013.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις εκδόθηκε το με αριθ. /2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση, το οποίο επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την ώρα του ελέγχου. Εν συνεχεία, στις 12-12-2018 με το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα, ο προσφεύγων υπέβαλε τις αντιρρήσεις τους ισχυριζόμενος ότι ο ίδιος απασχολείται ως μισθωτός στο γηροκομείο και επιβλέπει τις ξυλουργικές εργασίες (μικροδιορθώσεις επίπλων και άλλων συσκευών του γηροκομείου) που πραγματοποιούνται κατά καιρούς από εθελοντές στο συγκεκριμένο χώρο. Οι ισχυρισμοί

του προσφεύγοντος δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο και εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54 του Ν. 4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Είναι μισθωτός υπάλληλος του
– Μονάδας Φροντίδας Ηλικιωμένων «.....», με έγκυρη σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου και δεν αυτοαπασχολείται. Ο χώρος δε που έγινε ο έλεγχος ήταν η ίδια η έδρα του ως άνω οίκου ευγηρίας- εργοδότη του.
- Μεταξύ των αρμοδιοτήτων του είναι και ο χώρος εργαστηρίου, που ευρίσκεται εντός του οίκου ευγηρίας, όπου πραγματοποιούνται ξυλουργικές εργασίες επισκευής και συμπλήρωσης επίπλων των δωματίων κι ενιαίων χώρων φιλοξενίας των γερόντων (όπως ντουλάπια, κρεβάτια, καρέκλες τραπέζια, κουζίνα κλπ). Τις εργασίες αυτές εκτελούν διάφοροι εθελοντές που συνεισφέρουν εθελοντική εργασία στον οίκο ευγηρίας.
- Η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, αφορά σε μία μόνο παράβαση και δη για τη μη συμμόρφωση του κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. περί μη τήρησης λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων. Συνεπώς, προφανώς, λόγω του ότι αποδείχθηκαν με έγγραφα οι ισχυρισμοί του περί της νόμιμης εργασίας του ως υπάλληλος στον οίκο ευγηρίας, εξ αυτού του λόγου δεν υπήρξε παράβαση του άρθρου 10 του Κ.Δ.Φ. περί της μη έναρξης εργασιών για τη λειτουργία ξυλουργείου και άρα δε συμπεριλήφθηκε στην ως άνω πράξη.

Επειδή, από τις διατάξεις του **άρθρου 17 του 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.»

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

- «2. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 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 σύμφωνα με την απόφαση **ΣτΕ 1542/2016** : «...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).»

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μισθωτός υπάλληλος του - Μονάδας Φροντίδας Ηλικιωμένων «.....», με έγκυρη σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου προσκομίζοντας α) τον από 09-11-2018 Πίνακα Προσωπικού της Μονάδας Φροντίδας ηλικιωμένων (.....), εκ του οποίου προκύπτει η πρόσληψη του ως υπάλληλος γραφείου την 05-07-2017 με σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου και ώρες εργασίας από 09:30 έως 17:30 Δευτέρα έως Παρασκευή, β) αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις του έτους 2018, εκ των οποίων προκύπτει η νόμιμη ασφάλιση του από τη Μονάδα Φροντίδας Ηλικιωμένων - εργοδότη μου και η καταβολή των ενσήμων του στον αρμόδιο φορέα ΕΦΚΑ, και γ) τις αποδείξεις πληρωμής των μηνιαίων καθαρών αποδοχών του έτους 2018, ποσού 493,08€ έκαστη, εκδοθείσες από τον ως άνω εργοδότη του.

Επειδή, επιπλέον, για να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος, οι ελεγκτές μετέβησαν σε οικήμα επί της οδού αριθμός, όπου δηλαδή βρίσκεται η έδρα της Μονάδας Φροντίδας Ηλικιωμένων (.....) «.....», εντός του οποίου διαπίστωσαν ότι βρίσκεται η οντότητα (επιχείρηση-ξυλουργείο) του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ναι μεν γίνονται ξυλουργικές εργασίες αλλά αυτές αφορούν το γηροκομείο.

Επειδή, στην από 31-01-2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ (σελ. 1-2, ενότητα ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ), μεταξύ άλλων, αναφέρεται: «Ο έλεγχος δεν αμφισβητεί ότι είναι υπάλληλος για το γηροκομείο της και ότι κάνει ξυλουργικές εργασίες για ίδιον όφελος και όχι για

το γηροκομείο και γι' αυτό δεν προσκόμισε τιμολόγια αγοράς για τις μελαμίνες, χρώματα, βίδες, κλπ.»

Επειδή, από τα ως άνω αναγραφόμενα πραγματικά περιστατικά αφενός ο έλεγχος δεν απέδειξε τη λειτουργία επιχείρησης του προσφεύγοντος εντός του ως άνω ιδρύματος, ήτοι ξυλουργείου το οποίο αναλάμβανε εργασίες για λογαριασμό ιδιωτών και αφετέρου δεν προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως έλεγχος των δραστηριοτήτων του ως άνω διασταύρωση των φορολογικών στοιχείων του σχετικά με τα υλικά και τα διάφορα εξαρτήματα που βρέθηκαν εντός του ως άνω εργαστηρίου. Επίσης, δεν τεκμηριώνεται από ποια στοιχεία κατέληξε στο συμπέρασμα ο έλεγχος ότι ο προσφεύγων ασκεί ατομική δραστηριότητα και η επιχείρηση δεν ανήκει στο ίδρυμα.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν παρέχει καμία αιτιολογία σχετικά με τα ανωτέρω, καθίσταται αόριστη, καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της με σαφήνεια και πληρότητα τα γεγονότα στα οποία η φορολογική αρχή βασίσθηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της, δεν παρέχει δε επαρκείς και τεκμηριωμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με τη λειτουργία ξυλουργείου εντός της Μονάδας Φροντίδας Ηλικιωμένων (.....) «.....», ήτοι επιχείρησης του προσφεύγοντος που αναλάμβανε ξυλουργικές εργασίες για λογαριασμό ιδιωτών.

Επειδή, ως εκ τούτου, εγείρονται σοβαρές αμφιβολίες ως προς τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη παράβαση και δεν αποδεικνύεται με βεβαιότητα η διάπραξη αυτής από τον προσφεύγοντα, η προσβαλλόμενη πράξη, βάσει των προαναφερομένων διατάξεων αλλά και για λόγους χρηστής διοίκησης, καθίσταται νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, σύμφωνα με τα ανωτέρω, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της εκδόσεως της (ΣτΕ 1542/2016).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **12-03-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του/2019 ΑΦΜ και την ακύρωση, της υπ' αριθμ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν. 4174/2013) για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία 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.