



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, 25-11-2019

Αριθμός απόφασης: 3189

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 27-6-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, με έδρα στην με φορολογικό αντιπρόσωπο τον κ. με ΑΦΜ, κατά της με αριθμό/ 21-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018, της με αριθμό/ 21-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 και της με αριθμό/ 21-05-2019 απόφασης επιβολής προστίμου άρθρου 13^Α παρ.8 ν.2523/1997 για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018, την με αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 και την με αριθμό/ 21-05-2019 απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 13^Α παρ.8 ν.2523/1997 για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση, καθώς και τις από 20-12-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-6-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ, με φορολογικό αντιπρόσωπο τον κ. 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 αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 5.000€: για μη συμμόρφωση με τις κατ' άρθρο 13 υποχρεώσεις της ποσό 2.500€ και για μη ίδρυση υποκαταστήματος στο νησί δραστηριότητας που παρείχε υπηρεσίες τουριστικής εκμετάλλευσης κατοικιών με παροχές ποσό 2.500€.

Με την με αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 736,28€ για μη έκδοση τουλάχιστον μιας απόδειξης λιανικών συναλλαγών συνολικής αξίας 12.800€ (Φ.Π.Α. 1.472,57€).

Με την με αριθμό/ 21-05-2019 απόφαση επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για το φορολογικό έτος 2018 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 13^Α παρ.8 ν.2523/1997 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 2.500€ για μη έκδοση τουλάχιστον μιας απόδειξης λιανικών συναλλαγών συνολικής αξίας 12.800€ (Φ.Π.Α. 1.472,57€) για παρεχόμενες υπηρεσίες ενοικίασης κατοικιών για το χρονικό διάστημα 13/7 – 29/7/2018.

Οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 20-12-2018 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2018 εντολής ελέγχου. Πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση μισθώνει τρεις κατοικίες από τους ιδιοκτήτες τους από το έτος 2016 έως και το 2018. Κατά τον έλεγχο εντοπίστηκε Ελβετός πελάτης ο οποίος δήλωσε ότι είχε κάνει ηλεκτρονική κράτηση για το διάστημα 13/7/2018 – 29/7/2018 με συνολικό συμφωνηθέν ποσό 12.800€. Για την κράτηση αυτή είχε καταβάλει στις 16-4-2018 σε λογαριασμό της προσφεύγουσας επιχείρησης στην Αγγλία με ποσό 9.000€. Διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα δεν έχει προβεί σε έναρξη υποκαταστήματος στο συγκεκριμένο νησί, δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και δεν εξέδωσε τουλάχιστον μια απόδειξη λιανικών συναλλαγών συνολικής αξίας 12.800€. Ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/26-7-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον με αριθμό/2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/21-9-2018 έγγραφο – απόψεις, στο οποίο αναφέρει, όπως αναγράφουν οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, ότι έχει την έδρα της και δραστηριοποιείται στην Αγγλία και παρέχει υπηρεσίες marketing, προβολής και προώθησης του συγκεκριμένου ακινήτου σε διαδικτυακές πλατφόρμες. Οι απόψεις της δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο ως επηρεάζουσες την κρίση του και κατόπιν συνετάχθησαν οι οικείες εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Οι υπηρεσίες καθαρισμού δεν παρέχονται από την προσφεύγουσα επιχείρηση αλλά μεριμνούν οι πελάτες από μόνοι τους προσφεύγοντας σε ντόπιους επαγγελματίες
- Με βάση τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Μ. Βρετανίας τα κτώμενα εισοδήματα από το επίμαχο ακίνητο φορολογούνται αποκλειστικά στη Μ. Βρετανία
- Η επιχείρηση καταβάλει στην Αγγλία όλα τα έξοδα λειτουργίας του γραφείου στην Αγγλία, τα έξοδα δημοσίων παροχών και ασφαλιστρών αστικής ευθύνης του ακινήτου, καθώς και το μίσθωμα στον ιδιοκτήτη
- Ύπαρξη ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του άρθρου 51^Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ/σίας – εσφαλμένη επιβολή δύο αυτοτελών κυρώσεων για την ίδια και αυτή αιτία και παράβαση
- Μη υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων βάσει Κ.Β.Σ. – δεν έχει η επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και δεν πληροί το άρθρο 36 παρ.4 του ν.2859/2000
- Μη υποχρέωση τήρησης υποκαταστήματος κατ' άρθρο 36 παρ.3 του ν.2859/2000 λόγω κατάργησης της σχετικής πρόβλεψης με το άρθρο 356 παρ.3 του ν.4512/2018 – έλλειψη ρητής νομοθετικής διάταξης που να προβλέπει επιβολή προστίμου λόγω μη ίδρυσης υποκαταστήματος

Η Υπηρεσία μας απέστειλε το με αριθμό ΔΕΔ ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφο στη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (Δ.Α.Φ.Ε.) και έλαβε την με αριθμό ΔΑΦΕ Α ΕΞ 2019 ΕΜΠ/ 4-11-2019 απάντηση, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έχει πραγματοποιήσει εγγραφή στο ηλεκτρονικό Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής και δεν προκύπτουν εισοδήματα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων.

Επειδή οι Διεθνείς Συμβάσεις κυρώνονται βάσει του άρθρου 28 παρ.1 του Συντάγματος: «1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.»

Επειδή οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, όπως και όλες οι Διεθνείς Συμβάσεις, κυρώνονται με βάση το προαναφερθέν άρθρο 28 του Συντάγματος και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου.

Επειδή, όπως ορίζει το νομοθετικό διάταγμα 2732/1953 «Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας συμβάσεως περί

αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 329/ 12-11-1953):

«Άρθρον ΙΙ

(1) Εν τη παρούση συμβάσει, εκτός αν άλλως απαιτεί η έννοια του κειμένου: (α) Ο όρος «Ηνωμένον Βασίλειον» υποδηλοί την Μεγάλην Βρεττανίαν και Βόρειον Ιρλανδίαν μη συμπεριλαμβανομένων των Νήσων της Μάγχης και της Νήσου του Ανθρώπου (ISLE OF MAN).

(β) Ο όρος «Ελλάς» υποδηλοί τα εδάφη του Βασιλείου της Ελλάδος.

(γ) Ο όρος «εν των εδαφών» και «το έτερον έδαφος» υποδηλοί το Ηνωμένον Βασίλειον ή την Ελλάδα, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

(δ) Ο όρος «φόρος» υποδηλοί τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου ή τον Ελληνικόν φόρον, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

(ε) Ο όρος «πρόσωπον» περιλαμβάνει οιαδήποτε ομάδα προσώπων συσταθείσαν εις νομικόν πρόσωπον ή μη.

(ζ) Ο όρος «Εταιρεία» υποδηλοί οιαδήποτε ομάδα αποτελούσαν νομικόν πρόσωπον.

(η) Οι όροι «κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου» και «κάτοικος της Ελλάδος», υποδηλούν οιαδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου και ουχί πρόσωπον κατοικούν ή διαμένον εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και οιαδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος ή διαμένει εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και ουχί κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. Εταιρεία τις θα θεωρήται ότι εδρεύει εν τω Ηνωμένω Βασιλείω, εφ' όσον αι εργασίαι της διευθύνονται και ελέγχονται εν τω Ηνωμένω Βασιλείω, και ότι εδρεύει εν Ελλάδι, εφ' όσον αι εργασίαι της διευθύνονται και ελέγχονται εν Ελλάδι.

(θ) Οι όροι «κάτοικος ενός των εδαφών» και «κάτοικος του ετέρου εδάφους» υποδηλούν πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου ή πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

(ι) Οι όροι «επιχείρησις του Ηνωμένου Βασιλείου» και «Ελληνική επιχείρησις» υποδηλούν βιομηχανικήν ή εμπορικήν επιχείρησιν διεξαγομένην υπό κατοίκου του Ηνωμένου Βασιλείου και βιομηχανικήν ή εμπορικήν επιχείρησιν διεξαγομένην υπό κατοίκου της Ελλάδος και οι όροι «επιχείρησις ενός των εδαφών» και «επιχείρησις του ετέρου εδάφους» υποδηλούν επιχείρησιν του Ηνωμένου Βασιλείου ή Ελληνικήν επιχείρησιν, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

(κ) Ο όρος «βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη» περιλαμβάνει κέρδη εκ μεταλλείων και αγροκτημάτων και ενοίκια ή δικαιώματα εν σχέσει με κινηματογραφικά ταινίας.

(λ) Δια του όρου «μόνιμος εγκατάστασις» εφ' όσον ούτος χρησιμοποιείται δι' επιχείρησιν ενός των εδαφών, νοείται το Υποκατάστημα, έδρα, εργοστάσιον ή άλλος μόνιμος τόπος εργασίας και το

αγρόκτημα, μεταλλείον, λατομείον ή άλλος τόπος φυσικών πόρων υποκειμένων εις εκμετάλλευσιν, ουχί όμως η αντιπροσωπεία εκτός αν ο αντιπρόσωπος έχει συνήθως γενικήν εξουσιοδότησιν όπως διαπραγματεύεται και συνάπτει συμβάσεις δια λογαριασμόν της τοιαύτης επιχειρήσεως ή διατηρή απόθεμα εμπορευμάτων εκ του οποίου εκτελεί κανονικώς παραγγελίας δια λογαριασμόν της.

Εν σχέσει με ταύτα:

(I) Επιχείρησις ενός των εδαφών δεν θα θεωρήται ότι έχει μόνιμον εγκατάστασιν εν τω ετέρω εδάφει, εκ μόνου του λόγου ότι διεξάγει εμπορικός συναλλαγής εις το έτερον έδαφος μέσω πραγματικού (Bona Fide) μεσίτου ή γενικού παραγγελιοδόχου ενεργούντων κατά την συνήθη διεξαγωγήν της εργασίας των υπό την ιδιότητά των ταύτην.

(II) Το γεγονός ότι επιχείρησις ενός των εδαφών διατηρεί εις το έτερον έδαφος μόνιμον τόπον εργασίας αποκλειστικώς δια την αγοράν εμπορευμάτων, δεν θα αποτελή ο εν λόγω τόπος εργασίας αυτός καθ' εαυτόν μόνιμον εγκατάστασιν της επιχειρήσεως.

(III) Το γεγονός ότι εταιρεία τις η οποία εδρεύει εντός ενός των εδαφών έχει υπό τον έλεγχον αυτής εταιρείαν η οποία εδρεύει εν τω ετέρω εδάφει η οποία διεξάγει εμπόριον ή εργασίαν εις το έτερον έδαφος (είτε δια μονίμου εγκαταστάσεως ή άλλως) η ελεγχόμενη εταιρεία δεν θα θεωρήται εκ μόνου του γεγονότος τούτου ως αποτελούσα μόνιμον εγκατάστασιν της μητρός επιχειρήσεως.

(2) Εις ας περιπτώσεις η παρούσα Σύμβασις προβλέπει ότι εισόδημα εκ πηγής ευρισκομένης εις εν των εδαφών θ' απαλλάσσεται από φόρους εν τω εδάφει αυτώ εάν (μετά ή άνευ άλλων όρων) το εισόδημα τούτο υπόκειται εις φόρον εις το έτερον έδαφος και δυνάμει του εν τω ετέρω τούτω εδάφει ισχύοντος νόμου το εν λόγω εισόδημα υπόκειται εις φόρον αναλόγως του εκ τούτου ποσού το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εν τω ετέρω τούτω εδάφει και ουχί αναλόγως του ολικού ποσού τούτου, τότε η δυνάμει της παρούσης Συμβάσεως παρασχεθησομένη απαλλαγή εν τω πρώτω εδάφει, θα έχη μόνον εφαρμογήν επί του μέρους του εισοδήματος το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εις το έτερον τούτο έδαφος.

(3) Κατά την εφαρμογήν των διατάξεων της παρούσης Συμβάσεως παρ' εκατέρου των Συμβαλλομένων Μερών οιοσδήποτε όρος μη άλλως καθοριζόμενος θα έχη εκτός αν το κείμενον άλλως ορίζη, την έννοιαν η οποία δίδεται εις τον όρον τούτον υπό των ισχυόντων εν τω εδάφει του Συμβαλλομένου τούτου Μέρους νόμων των αναφερομένων εις τους φόρους οι οποίοι αποτελούν αντικείμενον της παρούσης συμβάσεως.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση που έχει έδρα τη Μεγάλη Βρετανία εκμισθώνει καταλύματα που βρίσκονται σε Ελληνικό νησί. Δεν υπάγεται σε καμία από τις ειδικές περιπτώσεις που αναφέρονται για την μόνιμη εγκατάσταση, διότι: α) δεν έχει μεσίτη ή γενικό παραγγελιοδόχο (περ.Ι), β) δεν αγοράζει εμπορεύματα από το Ελληνικό νησί (περ.ΙΙ), γ) δεν υπάρχουν δυο επιχειρήσεις που να δραστηριοποιούνται η μια στην Ελλάδα και η άλλη στη

Μεγάλη Βρετανία (περ.ΙΙΙ). Κατ' επέκταση, η προαναφερθείσα Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου δεν αίρει τυχόν υποχρέωση για ίδρυση υποκαταστήματος της προσφεύγουσας στην Ελλάδα για την ενοικίαση καταλυμάτων στην Ελλάδα.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013):

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 6 «Μόνιμη εγκατάσταση» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013):

«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.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 3 «Υποκείμενοι στο φόρο» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με την προσθήκη του άρθρου 21 του ν.3610/2007:

«1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 4 «Υποκείμενοι στο φόρο» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με την τροποποίηση του άρθρου 22 του ν.3697/2008:

«1.Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.

Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 14 «Τόπος παροχής υπηρεσιών» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με την τροποποίηση του άρθρου 22 του ν.3763/2009:

«4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακι-νήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, τα καταλύματα που εκμισθώνει η προσφεύγουσα επιχείρηση βρίσκονται σε Ελληνικό νησί.

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει αβίαστα ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση ασκεί οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα, έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και δεν υπάγεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 4-7 του άρθρου 6 του ν.4172/2013, όπερ συνεπάγεται ότι υπάγεται στις διατάξεις του Φ.Π.Α. και του φόρου εισοδήματος και είναι υποχρεωμένη να έχει γραφείο ή υποκατάστημα στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που προκύπτουν από την εκμίσθωση καταλυμάτων στην Ελλάδα.

Επειδή, όπως ορίζει το νομοθετικό διάταγμα 2732/1953 «Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 329/ 12-11-1953):

«Άρθρον ΙΙΙ

(1) Τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη επιχειρήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου δεν θα υπόκεινται εις τον Ελληνικόν φόρον εκτός αν η επιχείρησις διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν Ελλάδι

δια μονίμου εν αυτή εγκαταστάσεως. Αν διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν ως προελέχθη δύναται να επιβληθή υπό της Ελλάδος φόρος επί των κερδών τούτων, αλλά μόνον δια το μέρος αυτών το οποίον θεωρείται ότι ανήκει εις την μόνιμον αυτήν εγκατάστασιν.

(2) Τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη Ελληνικής επιχειρήσεως δεν θα υπόκεινται εις τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου εκτός αν η επιχείρησις διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν τω Ηνωμένω Βασιλείω δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως. Αν διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν ως προελέχθη, δύναται να επιβληθή υπό του Ηνωμένου Βασιλείου φόρος επί των κερδών τούτων αλλά μόνον επί του μέρους αυτών, το οποίον θεωρείται ότι ανήκει εις τη μόνιμον αυτήν εγκατάστασιν.

(3) Εις ας περιπτώσεις επιχείρησις τις ενός των εδαφών διεξάγει εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω εδάφει, δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως, θα θεωρούνται ως κέρδη της μονίμου αυτής εγκαταστάσεως τα βιομηχανικά και εμπορικά κέρδη άτινα προσδοκάται ότι θα προέκυπτον εν τω ετέρω τούτω εδάφει αν αύτη ήτο ανεξάρτητος επιχείρησις διεξάγουσα τας ιδίας ή παρομοίας εργασίας υπό τας αυτάς ή παρομοίας συνθήκας και άνευ ουδεμιάς εξαρτήσεως, εκ της κυρίας επιχειρήσεως της οποίας αποτελεί μόνιμον εγκατάστασιν.

(4) Εις ας περιπτώσεις επιχείρησις τις ενός των εδαφών κτάται κέρδη δυνάμει συμβάσεων συναφθεισών εν τω εδάφει αυτώ εκ πωλήσεων αγαθών ή εμπορευμάτων αποθηκευμένων εν αποθήκη του ετέρου εδάφους δια την ευχέρειαν παραδόσεως και ουχί δια λόγους επιδείξεως, τα κέρδη ταύτα δεν θα θεωρηθούν ότι ανήκουν εις μόνιμον εγκατάστασιν της επιχειρήσεως εν τω ετέρω τούτω εδάφει, παρά το ότι αι προσφοραί αγοράς ελήφθησαν υπό αντιπροσώπου εν τω ετέρω τούτω εδάφει και διεβιβάσθησαν υπ' αυτού εις την επιχείρησιν προς αποδοχήν.

(5) Ουδέν τμήμα οίωνδήποτε κερδών κτωμένων υπό επιχείρήσεως ενός των εδαφών θέλει θεωρηθή ότι ανήκει εις μόνιμον εγκατάστασιν ευρισκομένην εν τω ετέρω εδάφει επί τω λόγω μόνον ότι η επιχείρησις αύτη απλώς ηγόρασεν εμπορεύματα ή αγαθά εν τω ετέρω τούτω εδάφει.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1069/ 23-3-2015 «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013)»:

«6. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν επίσης εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 και επομένως, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 της παρούσας. Το εισόδημα αυτό, αν και χαρακτηρίζεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν

τα ακίνητα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39. ...

Αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα το υπόψη εισόδημα (από ακίνητη περιουσία) υπάγεται σε φορολόγηση ως εξής:

Στην περίπτωση που ο αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, εφαρμογή θα έχουν οι διατάξεις της αντίστοιχης Σύμβασης που ισχύει. Έτσι, ακόμα και όταν το εισόδημα από ακίνητα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την εσωτερική νομοθεσία της χώρας πηγής του εισοδήματος, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της Ελλάδας, το εισόδημα από ακίνητα εξακολουθεί να φορολογείται στην χώρα πηγής (Ελλάδα), όπως ορίζει το εσωτερικό δίκαιο, σύμφωνα με το αντίστοιχο άρθρο περί εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των ΣΑΔΦ (συνήθως το άρθρο 6 των εν λόγω συμβάσεων) και το άρθρο περί φορολόγησης κερδών επιχειρήσεων (συνήθως το άρθρο 7 των εν λόγω συμβάσεων), χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση του αλλοδαπού δικαιούχου στην Ελλάδα ή όχι.»

Επειδή από την προαναφερθείσα ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου και την προαναφερθείσα ΠΟΛ.1069/ 23-3-2015 προκύπτει ότι τα εισοδήματα της προσφεύγουσας επιχείρησης που προκύπτουν από την ενοικίαση καταλυμάτων στην Ελλάδα φορολογούνται στην Ελλάδα και όχι στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό ΔΑΦΕ Α ΕΞ 2019 ΕΜΠ/ 4-11-2019 απάντηση της Διεύθυνσης Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (Δ.Α.Φ.Ε.): «Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού σας γνωρίζουμε ότι για την επιχείρηση με ΑΦΜ δεν βρέθηκε εγγραφή στο ηλεκτρονικό Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής που τηρείται στην υπηρεσία μας. Επιπλέον, για τον συγκεκριμένο ΑΦΜ δεν προκύπτουν εισοδήματα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων, βάσει των δηλώσεων βραχυχρόνιας διαμονής που έχουν υποβληθεί στη σχετική εφαρμογή της ΑΑΔΕ.»

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν παρέχει υπηρεσίες που υπάγονται στις διατάξεις της βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτων, καθώς δεν έχει πραγματοποιήσει εγγραφή στο ηλεκτρονικό Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής, ως όφειλε αν παρείχε, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 111 παρ.2 του ν.4446/2016 και της ΠΟΛ.1187/ 23-11-2017.

Όσον αφορά στην καταλογισθείσα παράβαση της μη δήλωσης υποκαταστήματος

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013):

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 45 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 23 του ν.4223/2013:

«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,

δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

στ) κοινοπραξίες,

ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 47 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013): «2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 1 «Πεδίο εφαρμογής» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014):

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283).

ε) Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 και του άρθρου 73 του ν.4446/2016:

«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 ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ...

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».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1006/ 31-12-2013 «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)/Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης/Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας»:

«Άρθρο 1.

Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

1. Σε κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) Ν. 4174/2013 (170/Α ') ημεδαπό ή αλλοδαπό, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τη φορολογική διαδικασία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα αυτού, αποδίδεται από τη φορολογική διοίκηση ενιαίος και μοναδικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ανεξάρτητα του αριθμού των εγκαταστάσεων (υποκαταστημάτων, γραφείων, αποθηκών) που διαθέτει εντός και εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, προκειμένου να εγγραφεί στο Φορολογικό Μητρώο.

...

Άρθρο 5

Συνυποβαλλόμενες Δηλώσεις

Με την υποβολή της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, συνυποβάλλονται υποχρεωτικά, κατά περίπτωση, οι παρακάτω έντυπες δηλώσεις: ...

5) «Δήλωση Εγκατάστασης Εσωτερικού» (Μ10). Υποβάλλεται χωριστή δήλωση για κάθε μία εγκατάσταση (υποκατάστημα, αποθήκη, κ.λπ.) που βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση προσκομίζεται η από 20-5-2013 βεβαίωση έναρξης εργασιών μη φυσικού προσώπου, στην οποία αναγράφεται το ΑΦΜ που έχει αποδοθεί στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της

δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.»

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έχει δηλώσει υποκατάστημα πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2 περ.α για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1 παρ.α του ν.4174/2013, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών.

Αναφορικά με την μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 3 του ν.4337/2015: *«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, όπως ορίζει το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014):

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 73 του ν.4446/2016:

«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: ... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ι, ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1»

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν τήρησε βιβλία για εκμίσθωση καταλυμάτων, ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2 περ.ε για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1 παρ.η του ν.4174/2013.

Αναφορικά με τη μη έκδοση παραστατικού για την συναλλαγή

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): «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, όπως ορίζει το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): «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.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 51 του ν.4410/2016: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν εξέδωσε φορολογικό παραστατικό για μια συναλλαγή συνολικού ποσού 12.800€, η οποία βαρυνόταν με Φ.Π.Α. 13%, ήτοι 1.472,57€. Η πράξη επιβολής προστίμου/ 21-5-2019 ορθά εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ποσού 1.472,57€ X 50% = 736,28€.

Αναφορικά με την ειδική χρηματική κύρωση

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 13Α «Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), με την προσθήκη του άρθρου 47 του ν.4465/2017:

«1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος. Εάν, εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων διαπιστωθεί εκ νέου, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες. Σε κάθε επόμενη διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο των παραβάσεων του προηγούμενου εδαφίου εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τη διαπίστωσή τους σε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για δέκα (10) ημέρες. ...

8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής:

α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ,

β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 (Α'170).

9. Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 13 «Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών και αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 65 του ν.3994/2011:

«9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλει την εκτέλεση των αποφάσεων αυτών.

Αν συντρέχουν οι λόγοι αναστολής του άρθρου 202 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, μπορεί ο πρόεδρος πρωτοδικών ή ο οριζόμενος απ' αυτόν πρωτοδίκης να αναστείλει την εκτέλεση της απόφασης κατά της οποίας ασκήθηκε προσφυγή, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των άρθρων 200 και επόμενων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Ο διοικητικός φάκελος με αναλυτική έκθεση των απόψεων της διοικητικής αρχής αποστέλλεται στο δικαστήριο εντός δεκαπέντε ημερών από την επίδοση, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 126 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, της προσφυγής.

Η δικάσιμος ορίζεται σε διάστημα δύο μηνών το πολύ από την περιέλευση στο Δικαστήριο του φακέλου και η απόφαση δημοσιεύεται εντός δύο μηνών από τη συζήτηση της υπόθεσης. Η απόφαση που δημοσιεύεται επί της προσφυγής κοινοποιείται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη δημοσίευσή της στη διάδικο αρχή, η οποία φροντίζει για την εκτέλεση αυτής μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την κοινοποίηση. Άσκηση έφεσης κατά της απόφασης του προέδρου πρωτοδικών δεν χωρεί.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1102/ 6-7-2017 «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας, των οργάνων και κάθε αναγκαίας λεπτομέρειας για την εφαρμογή του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, όπως αυτό προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4465/2017 (Α'47), για την αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και την επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης από τα όργανα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων»:

«Άρθρο 7

Ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 8 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997 - Διαδικασία και τρόπος επιβολής

Με τις ίδιες προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997 και του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης, σε κατηγορίες υπόχρεων που προσδιορίζονται στην αριθ.

ΠΟΛ.1074/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως εκάστοτε ισχύει, αντί της αναστολής λειτουργίας επιβάλλεται, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής:

α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του α' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997 από χίλια (1.000) έως χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ για τους υπόχρεους που εφαρμόζουν απλογραφικό σύστημα και από δύο χιλιάδες (2.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ για τους υπόχρεους που εφαρμόζουν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα,

...

Στις περιπτώσεις που στην επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία διενεργείται ο έλεγχος ασκούνται παράλληλα και δραστηριότητες κατηγοριών υποχρεω που προσδιορίζονται στην ΠΟΛ.1074/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως εκάστοτε ισχύει, επιβάλλεται μόνο η ειδική χρηματική κύρωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση, ανεξαρτήτως της δραστηριότητας σχετικά με την οποία διαπιστώνεται η παράβαση.

Αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997 είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων, σύμφωνα με την αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, όπως εκάστοτε ισχύει.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1074/ 2-6-2017 «Προσδιορισμός κατηγοριών των υποχρεω για την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997, όπως αυτό προστέθηκε ως νέο άρθρο στο ν.2523/1997 με το άρθρο 47 του ν.4465/2017, αντί της αναστολής λειτουργίας των επαγγελματικών εγκαταστάσεων»:

«Άρθρο 1

Κατηγορίες των υποχρεω για την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997.

Οι κατηγορίες των υποχρεω για τους οποίους αντί της αναστολής λειτουργίας των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997, όπως ισχύει, επιβάλλεται η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 8 του ιδίου άρθρου, προσδιορίζονται ως εξής:

...

ζ. Ξενοδοχεία, ξενώνες, επιπλωμένα δωμάτια-διαμερίσματα-κατοικίες.»

Επειδή, όπως ρητά προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις, η πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 13Α παρ.8 του ν.2523/1997 (η με αριθμό/ 21-5-2019) απαραδέκτως προσβάλλεται με την παρούσα υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή.

Κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20-12-2018 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/27-6-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την απόρριψη αυτής ως απαράδεκτης κατά το μέρος που στρέφεται κατά της με αριθμό/ 21-5-2019 πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρ.8 άρθρου 13^Α του ν.2523/1997.
- Την επικύρωση της με αριθμό/ 21-5-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4174/2013 και απόρριψη των σχετικών αιτιάσεων της ενδικοφανούς προσφυγής.
- Τη τροποποίηση της με αριθμό/ 21-5-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013.

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

Πρόστιμο ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 (πράξη/2019):

Μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 ν.4174/2013 υποχρεώσεις	2.500€
Μη δήλωση υποκαταστήματος	100€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.600€

Πρόστιμο ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 (πράξη/2019): 736,28€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α.α

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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.