



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/12/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: **3258**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α6 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604529

**Φαξ** : 2131604567

## 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 Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 04.07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας, κατοίκου ....., κατά της υπ' αριθμ. .... /2019 (αριθμ. πρωτ. .... /2019) πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12.9.2017 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

\*\*\*\*\*

Επί της από 04.07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην υπ' αριθμ. πρωτ. ....../2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....../2019 (αριθμ. πρωτ. ....../2019) πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013 ύψους 100,00 € λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εγκατάστασης εσωτερικού (υποκαταστήματος) στο αρχείο Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 ν. 4174/2013 και ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013 ύψους 2.500,00 € λόγω μη δήλωσης Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής ή άλλου Φ.Η.Μ. για την εγκατάσταση εσωτερικού στο ηλεκτρονικό αρχείο του Μητρώου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 ν. 4174/2013, ήτοι συνολικό ποσό 2.600,00 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η επιχείρησή του δε διαθέτει υποκατάστημα, αλλά λειτουργεί ενιαία ως σύνολο και συνεπώς α) δεν είχε υποχρέωση να διαθέτει και να έχει δηλώσει στο ηλεκτρονικό αρχείο του Μητρώου της Φορολογικής Διοίκησης φορολογική ταμειακή μηχανή ή άλλο Φ.Η.Μ. πέραν της φορολογικής ταμειακής μηχανής που διέθετε ήδη, είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση και χρησιμοποιούσε για τις ασκούμενες δραστηριότητές του και β) δεν είχε υποχρέωση να υποβάλει δήλωση έναρξης εγκατάστασης εσωτερικού (υποκαταστήματος) στο Μητρώο της Φορολογικής Διοίκησης πέραν αυτής που είχε υποβάλει για το κεντρικό της επιχείρησής του.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-6 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διάπραξης των ως άνω διαπιστωθεισών από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας παραβάσεων (20.7.2017): «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών [...]. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. [...]. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί

και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. 7. [...]»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Άρθρο 3: Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία. Παράγραφος 1 (περί λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων). 3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. **Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά αρχεία (βιβλία)» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά).** Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» **ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία)** του παρόντος νόμου. 3.1.2 Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. **Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:** α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων), β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της, γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία, δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή της στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες), ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία, στ) [...], η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της, θ) τα τιμολόγια και **οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα**, ή τρίτος για λογαριασμό της, **για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών**, ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων, ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών, ιβ) [...]. 3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις. Παράγραφος 3. [...]. Παράγραφος 4. 3.4.1 Στα λογιστικά αρχεία κατά-χωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. [...]. Παράγραφος 5. [...]. Λοιπές επεξηγήσεις. 3.1 **Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων για τα υποκαταστήματα. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων**

**μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές. 3.2 [...].»**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία διάπραξης των ως άνω διαπιστωθεισών από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας παραβάσεων (20.7.2017): **«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.»**

**Επειδή**, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **πρώτον**, ότι η επιχείρησή του δε διαθέτει υποκατάστημα, αλλά λειτουργεί ενιαία ως σύνολο και συνεπώς δεν είχε υποχρέωση να διαθέτει και να έχει δηλώσει στο ηλεκτρονικό αρχείο του Μητρώου της Φορολογικής Διοίκησης φορολογική ταμειακή μηχανή ή άλλο Φ.Η.Μ. πέραν της φορολογικής ταμειακής μηχανής που διέθετε ήδη, είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση και χρησιμοποιούσε για τις ασκούμενες δραστηριότητές του.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει, ανεξαρτήτως της ειδικότερης επιχειρηματολογίας που χρησιμοποιεί αυτός, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τα διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, η ισχύουσα κατά την ημερομηνία διάπραξης των ως άνω διαπιστωθεισών από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας παραβάσεων (20.7.2017) φορολογική νομοθεσία δεν προέβλεπε υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων (ήτοι λογιστικών βιβλίων και λογιστικών στοιχείων) για τα υποκαταστήματα και συνεπώς η λογιστική παρακολούθηση των τελευταίων μπορούσε, επιτρεπώς κατά νόμον, να γίνεται από το (ένα) λογιστικό σύστημα της επιχείρησης (που χρησιμοποιούνταν για το κεντρικό/έδρα της). Από αυτό συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση, είτε διέθετε είτε δε διέθετε υποκατάστημα η επιχείρηση του προσφεύγοντος στον ελεγχθέντα χώρο, πάντως ο προσφεύγων δεν είχε υποχρέωση να διαθέτει και να έχει δηλώσει στο ηλεκτρονικό αρχείο του Μητρώου της Φορολογικής Διοίκησης ιδιαίτερη/ξεχωριστή φορολογική ταμειακή μηχανή ή άλλο Φ.Η.Μ. για τη δραστηριότητα που ασκούσε στο χώρο αυτό, αλλά μπορούσε, επιτρεπώς κατά νόμον, να χρησιμοποιεί για σκοπούς έκδοσης των λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) που όφειλε να εκδίδει κατά την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας τη φορολογική ταμειακή μηχανή που διέθετε ήδη, είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση και χρησιμοποιούσε για σκοπούς έκδοσης των λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) που όφειλε να εκδίδει κατά την άσκηση της κύριας δραστηριότητάς του, που κατά τους ισχυρισμούς του ασκούσε στον ισόγειο χώρο της ελεγχθείσας οικοδομής. Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα είχαν διευκρινιστεί με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.3/1992 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών αναφορικά με τις διατάξεις του άρθρου 9 π.δ. 186/1992, όπως αυτές ίσχυαν **πριν** την κατάργησή τους με το άρθρο πρώτο παρ. Ε' υποπαρ. Ε.1 παρ. 1 ν. 4093/2012: **«Άρθρο 9: Έννοια υποκαταστήματος – Βιβλία υποκαταστήματος. 9.0. Έννοια**

υποκαταστήματος. Υποκατάστημα θεωρείται η εκτός της έδρας (κεντρικού) επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία [...], στην οποία διενεργείται οποιαδήποτε συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα (παράγρ. 1). 9.0.1. [...]. 9.1. Με βάση τα προαναφερόμενα, ως υποκαταστήματα θεωρούνται και: [...]. -Το κατάστημα της επιχείρησης, που βρίσκεται στο ίδιο κτίριο (π.χ. πολυκατοικία) με το κεντρικό κατάστημα (π.χ. το κεντρικό κατάστημα βρίσκεται στο ισόγειο του κτιρίου και το άλλο κατάστημα βρίσκεται στον πρώτο όροφο αυτού), με την προϋπόθεση ότι η μεταξύ τους επικοινωνία γίνεται με την κοινόχρηστη σκάλα ή τον κοινόχρηστο ανελκυστήρα του εν λόγω κτιρίου. Σε περίπτωση όμως που υπάρχει εσωτερική επικοινωνία των χώρων αυτών παύει να υφίσταται η έννοια του υποκαταστήματος. [...].»

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 εδ. α' περ. δ' εδ. β'-γ' ν. 3986/2011, που προστέθηκαν με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110/1.8.2017): «Ως υποκατάστημα, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, νοείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία 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 [...].»**

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1156/2017 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «...Με τις διατάξεις αυτές δίνεται ο ορισμός της έννοιας του υποκαταστήματος, για την ορθή επιβολή του τέλους επιτηδεύματος. Ως υποκατάστημα νοείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία στην ημεδαπή, εκτός της έδρας της επιχείρησης, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Περαιτέρω, ορίζονται ρητά οι περιπτώσεις επαγγελματικών εγκαταστάσεων που δεν λογίζονται ως υποκαταστήματα, και συγκεκριμένα οι: [...]. Επίσης, **δεν λογίζονται ως υποκατάστημα επαγγελματικές εγκαταστάσεις που στεγάζονται σε διαφορετικούς ορόφους, συνεχόμενους ή μη, του ίδιου κτιριακού συγκροτήματος.** Επισημαίνεται ότι αν στον ίδιο κτιριακό χώρο αλλά σε διαφορετικούς ορόφους αυτού λειτουργεί τόσο η έδρα της επιχείρησης όσο και τα τυχόν υποκαταστήματά της, επιβάλλεται μία φορά το τέλος επιτηδεύματος. Σε περίπτωση που η δραστηριότητα της εν λόγω επιχείρησης επεκτείνεται και σε άλλους κτιριακούς χώρους, θα επιβληθεί ξεχωριστό τέλος επιτηδεύματος για το κάθε επιπλέον κτίριο στο οποίο στεγάζονται οι εγκαταστάσεις της. [...].»

**Επειδή**, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **δεύτερον**, ότι η επιχείρησή του δε διαθέτει υποκατάστημα, αλλά λειτουργεί ενιαία ως σύνολο και συνεπώς δεν είχε υποχρέωση να υποβάλει δήλωση έναρξης εγκατάστασης εσωτερικού (υποκαταστήματος) στο Μητρώο της Φορολογικής Διοίκησης πέραν αυτής που είχε υποβάλει για το κεντρικό της επιχείρησής του.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει, ανεξαρτήτως της ειδικότερης επιχειρηματολογίας που χρησιμοποιεί ο προσφεύγων, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος. Κι αυτό, γιατί πράγματι η Φορολογική Διοίκηση (εν προκειμένω, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας

δεν αποδεικνύει (πλήρης απόδειξη), μη ανταποκρινόμενη στο σχετικό βάρος απόδειξης που η ίδια φέρει να τεκμηριώσει (αποδείξει) τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν την κρίσιμη παράβαση, η οποία με τη σειρά της επιφέρει το προβλεπόμενο πρόστιμο, ότι ο ελεγχθείς χώρος είχε ίδια οργάνωση και υποδομή, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αυτοτέλεια και ότι συνεπώς πρόκειται για αυτοτελή εγκατάσταση, στοιχεία απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της έννοιας της (ύπαρξης) εγκατάστασης επιχείρησης πέραν του κεντρικού/έδρας της, ήτοι της ύπαρξης υποκαταστήματος -δεδομένου ότι ο ίδιος ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας δέχεται ότι πάντως στο ισόγειο της υπό κρίση οικοδομής ο προσφεύγων-ατομική επιχείρηση ασκούσε την κύρια δραστηριότητά του, από το οποίο συνάγεται ότι εκεί ήταν το κεντρικό/έδρα της επιχείρησής του-, πολλώ μάλλον που, όπως προεκτέθηκε σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, με το άρθρο πρώτο παρ. Ε' υποπαρ. Ε.1 παρ. 1 ν. 4093/2012 καταργήθηκε ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992) και συνεπώς μαζί με αυτόν και η σχετική υπ' αριθμ. ΠΟΛ.3/1992 διευκρινιστική εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών, επομένως και η θέση της Φορολογικής Διοίκησης που είχε υιοθετηθεί με την παρ. 9.1. αυτής ότι ως υποκατάστημα θεωρείται και το κατάστημα της επιχείρησης που βρίσκεται στο ίδιο κτίριο με το κεντρικό κατάστημα, αλλά σε διαφορετικό όροφο (π.χ. το κεντρικό κατάστημα βρίσκεται στο ισόγειο του κτιρίου και το άλλο κατάστημα βρίσκεται στον πρώτο όροφο αυτού), εφόσον η μεταξύ τους επικοινωνία γίνεται με την κοινόχρηστη σκάλα ή με τον κοινόχρηστο ανελκυστήρα του εν λόγω κτιρίου, δεν υπάρχει δηλαδή εσωτερική επικοινωνία των χώρων αυτών (οπότε και δε θα ετίθετο ζήτημα ύπαρξης υποκαταστήματος), θέση η οποία, από τη στιγμή που δεν επαναδιατυπώθηκε ούτε στην ερμηνευτική εγκύκλιο για τον ΚΦΑΣ (ΠΟΛ.1004/2013) ούτε στην ερμηνευτική εγκύκλιο για το ν. 4308/2014 (ΠΟΛ.1003/2014), συνάγεται ότι εγκαταλείφθηκε, το συμπέρασμα δε αυτό ενισχύεται από την υιοθέτηση από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη (όχι μόνο δηλαδή από τη Φορολογική Διοίκηση), με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 ν. 4484/2017, της θέσης (αν και, καταρχήν, για σκοπούς εφαρμογής/επιβολής του τέλους επιτηδεύματος) ότι οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις που στεγάζονται σε διαφορετικούς ορόφους, συνεχόμενους ή μη, του ίδιου κτιριακού συγκροτήματος δε λογίζονται ως υποκαταστήματα. Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την αποδοχή** της από 04.07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθμ. ....../2019 (αριθμ. πρωτ. ....../2019) πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου **και την ακύρωση** της πράξης αυτής.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

**Πρόστιμα άρθρου 54 ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 0,00 €.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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.