



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 21-4-2020
Αριθ. Πρωτ.: 653

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Την από ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., κατά της με αριθμ. .../...**2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με Α.Φ.Μ.: ..., 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 υπ' αρ. .../**2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 (μη τήρηση λογιστικών αρχείων) κατά παράβαση των άρθρων 3-7 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με το αρ.13 παρ.1 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του αρ.54 παρ.1 περ.η' και παρ.2 περ.ε' του Ν.4174/2013 , καθώς και πρόστιμο ύψους 100,00 € λόγω μη δήλωσης έναρξης εργασιών, στο φορολογικό έτος 2015, κατά παράβαση του άρθρου 10 παρ.1 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.54 παρ.1 περ.α και παρ.2 περ.α του Ν. 4174/2013.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. .../**2015** (αρ.πρωτ. εισερχ. .../**2015**) έγγραφο του Α.Τ. Κασσανδρείας, σύμφωνα με το οποίο, στις ...**2015** και ώρα 21:40' στη ..., συνελήφθη επ' αυτοφώρω η ... να ασκεί δραστηριότητα υπαίθριου πλανόδιου εμπορίου, χωρίς τη χρήση οχήματος, διαθέτοντας προς πώληση μικροαντικείμενα – παιχνίδια και πιο συγκεκριμένα δώδεκα (12) φωτόσπαθα, πέντε (5) φωτόμπαλες, εικοσιπέντε (25) λούτρινα γατάκια και επτά (7) πιστόλια, χωρίς να διαθέτει άδεια άσκησης επαγγέλματος, ούτε τιμολόγια αγοράς.

Με την αριθμό .../**2019** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1. Δεν τηρήθηκε το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση
2. Η πώληση ως έννοια προσδιορίζεται στα άρθρα 513 & 534 του Α.Κ. Στην περίπτωση της δεν υπάρχει πώληση, καθώς δεν διαπιστώθηκε ότι κάποιος αγόραζε από την ίδια, ούτε διαπιστώθηκε ότι φώναζε ή επιδείκνυε τον πάγκο της. Τυχαία βρέθηκε δίπλα στον πάγκο, μαζί με τα πέντε παιδιά της για να τους αγοράσει παιχνίδια. Εργάζεται ως εργάτρια για τη συγκομιδή διαφόρων αγροτικών προϊόντων, ενώ η οικονομική της κατάσταση είναι οικτρή.
3. Εσφαλμένα της επιβλήθηκε πρόστιμο για όλο το φορολογικό έτος 2015, αφού η διαπιστωθείσα παράβαση έγινε μόνο μία ημέρα, στις 27-7-2015.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις**, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίζεται ότι **δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις**, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις ...2019 εστάλη με συστημένη επιστολή, κατ' εφαρμογή του άρ. 5 παρ.2 & 5 του Ν. 4174/2013, η υπ' αριθμ. ... κλήση προς ακρόαση του άρ.6 του Ν. 2690/99 (αρ. συστημένου RE...GR) στη δηλωθείσα διεύθυνση της προσφεύγουσας, η οποία επεστράφη ως αζήτητη.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, με τις αποφάσεις 3382/2010 & 17/2017 του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή περαιτέρω, με τη διάταξη της **περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «*Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...*». Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον, όταν η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ).

Επειδή, με την άσκηση της κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς προσφυγής τους κατά των αρχικών καταλογιστικών πράξεων καλύφθηκε η υποτιθέμενη έλλειψη διοικητικής ακρόασης και, ως εκ τούτου, εκπληρώθηκε η συνταγματική επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.1 του Ν.4174/2013 «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 του Ν.4174/2013 «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, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, , ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 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 [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.» Στο **άρθρο 3** ότι : «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, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 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. 11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ)». Στο **άρθρο 39**, ορίζει ότι : «1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1. α) Οι αγρότες του ειδικού ... β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως. γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα. 39.1.4 Με την υποπαράγραφο (1β) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως. Στο **άρθρο 30**, ορίζει ότι: «14. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζονται ειδικές απλουστεύσεις και απαλλαγές σε ό,τι αφορά στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και στην έκδοση λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) για κατηγορίες οντοτήτων με κριτήρια το μέγεθος ή το είδος της δραστηριότητας ή τον τρόπο ή τον τόπο άσκησης αυτής και εφόσον διασφαλίζεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης»

Επειδή με την **ΠΟΛ.1003/31.12.2014**, με την οποία παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «39.1.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι ορισμένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 δεν υπόκεινται στον παρόντα νόμο, και συνεπώς, δεν υποχρεούνται σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων που προβλέπει ο νόμος αυτός. Στα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνονται (διαζευκτικά ή και αθροιστικά) συγκεκριμένες περιπτώσεις που κατονομάζονται στις υποπαραγράφους (α) έως (γ).

39.1.2 Με την υποπαράγραφο (1α) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α του Ν. [2859/2000](#) βάσει του ύψους των ακαθάριστων εσόδων από την πώληση αγροτικών προϊόντων και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού που εισέπραξαν από δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος. Το ύψος των ποσών αυτών καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

39.1.3 {.....}

39.1.4 Με την υποπαράγραφο (1β) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

39.1.5 Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

39.1.6 Ενδεικτικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 είναι:

α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.

β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).

γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς.

δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

39.1.7 Με την υποπαράγραφο (1γ) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων (π.χ. μεταπτυχιακά) και σεμιναρίων (π.χ. ημερίδες), εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

39.1.8 Η οντότητα προς την οποία παρέχεται υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά από τα υπό 39.1.4 και 39.1.7 πρόσωπα [περιπτώσεις (β) και (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39] οφείλει να εκδίδει το προβλεπόμενο παραστατικό από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, ώστε να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία.

39.1.9 Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά λιανικά αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υπόχρεα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων, καθότι η διενέργεια αυτών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή. Διευκρινίζεται ότι η συμπτωματική πώληση προσωπικών περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα, οικοσκευή, κλπ.) σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται υποχρεώσεις σε σχέση με τον παρόντα νόμο».

Επειδή, στο άρθρο 2 της Πολ. 1007/16-1-2015 – Απαλλαγή τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων αγροτών & λοιπών οντοτήτων Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Απαλλάσσονται από το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής μόνο από την ενημέρωση λογιστικών αρχείων (βιβλία) οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 οι οποίες:

1. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που πωλούν αγαθά ή προσφέρουν υπηρεσίες, αποκλειστικά από σταθερά σημεία μετά από άδεια των αρμόδιων υπηρεσιών, με εξαίρεση τις λαϊκές αγορές και τα παζάρια. Στην απαλλαγή της παραγράφου αυτής εντάσσονται, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, οι στιλβωτές υποδημάτων καθώς και οι πωλητές κουλουριών, ψημένων καλαμποκιών, κάστανων, ξηρών καρπών, καρύδας ή άλλων αγαθών, που πωλούν ή προσφέρονται.
2. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2859/2000 με εξαίρεση τους εκμεταλλευτές TAXI, τα πρατήρια υγρών καυσίμων και τους πωλητές πετρελαίου θέρμανσης.
3. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) – πλανόδιοι λιανοπωλητές λαχείων.
4. Είναι οντότητες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, οι ευκαιριακά απασχολούμενοι – φυσικά πρόσωπα μπορούν να πωλούν αγαθά ή να προσφέρουν υπηρεσίες σε επιτηδευματίες και οι αντισυμβαλλόμενοι τους για την αγορά αγαθών να εκδίδουν τιμολόγιο αγοράς και για την καταβολή αμοιβών για τις προσφερόμενες υπηρεσίες ή προμήθειες Απόδειξη Δαπάνης (μέχρι του οριζόμενου ορίου των 10.000€).

Αντίθετα, όταν τα φυσικά αυτά πρόσωπα παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά **λιανικά** αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υπόχρεα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων, καθότι η διενέργεια αυτών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή (αρ.1, θ22.4, σελ.55, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Δημήτρης Σταματόπουλος, εκδόσεις forin, 2015).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και η' του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 υποβάλει

ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, **η)** δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του... και **ιστ)** διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. α' & ε' του ανωτέρου νόμου ορίζεται ότι: «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 {...}, **ε)** δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε', ζ' και η' της παραγράφου 1 {...}»

Επειδή περαιτέρω, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν (αρ.9 παρ.2 του Ν.4174/2013).

Επειδή γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. εισερχ. .../...2015 έγγραφο του Α.Τ. Κασσανδρείας, σύμφωνα με το οποίο στις ...2015 και ώρα 21:40, η προσφεύγουσα συνελήφθη να ασκεί δραστηριότητα εμπόρου – μικροπωλητή, στερούμενη της σχετικής άδειας, καθώς διαπιστώθηκε ότι διέθετε προς πώληση, μεταξύ άλλων, σημαντικό αριθμό παιχνιδιών.
- Από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών, ούτε τήρησε τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ (τήρηση βιβλίων & στοιχείων).
- Από τις ως άνω παρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι τα ευκαιριακά απασχολούμενα πρόσωπα που ανήκουν στις πολύ μικρές οντότητες της παρ.2γ του άρθρου 1 του Ν.4308/2014, εφόσον παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά λιανικά, υποχρεούνται στην υποβολή έναρξης εργασιών, στην εφαρμογή των λογιστικών

προτύπων, καθώς και στην τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

- Τα ως άνω πρόσωπα απαλλάσσονται μόνο από την τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην Πολ. 1007/2015.

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή προστίμου λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, καθώς και λόγω μη συμμόρφωσης των υποχρεώσεων του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .../...2019 ενδικοφανούς προσφυγής ... με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ. .../...2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.600,00€	2.600,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.