



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 7/12/2020

Αριθμός απόφασης: 2522

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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 **20/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ** φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ**, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ**.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη **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' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54, παρ. 1 (η') και παρ. 2 (ε') του Ν. 4174/2013, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 υποχρεώσεις του.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 06/05/2020 Έκθεσης Ελέγχου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ κ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, στα πλαίσια της υπ' αριθμόν/29-10-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, εστάλη στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμόν/16-01-2020 πρόσκληση για προσκόμιση αντιγράφου του βιβλίου εσόδων-εξόδων για το ελεγχόμενο έτος 2015. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Δεν εκλήθη σε ακρόαση από την φορολογική αρχή πριν την έκδοση της Πράξης Επιβολής Προστίμου.

2ος λόγος: Δεν έλαβε έγκαιρη γνώση της υπ' αριθμόν/16-01-2020 πρόσκλησης για προσκόμιση αντιγράφου του βιβλίου εσόδων-εξόδων, δεδομένου ότι το επίμαχο διάστημα απουσίαζε από την Ελλάδα, όντας ναυτικός στο επάγγελμα.

3ος λόγος: Διατηρούσε αλιευτικό σκάφος με την επωνυμία, το οποίο όμως βυθίστηκε στις 30/08/2015 εντός του αλιευτικού καταφυγίου του λιμένα Μύρινας Δήμου.

4ος λόγος: Τηρούσε βιβλίο εσόδων-εξόδων, το οποίο όμως δεν παρουσίαζε καμία κίνηση το έτος 2015.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62, παρ. 4 του Ν. 4174/2013, 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 βάσει της ανωτέρω διάταξης, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούτο να καλέσει τον προσφεύγοντα σε ακρόαση πριν τον καταλογισμό του προστίμου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4174/2013:

«Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης.

....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1180/2018, «γίνεται δεκτό ότι, με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ.....».

Επειδή με το άρθρο 50 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζεται ότι:

«1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

....»

Επειδή με το άρθρο 51 του Ν. 2717/1999, ορίζεται ότι:

«1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

....

3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έλαβε έγκαιρη γνώση της υπ' αριθμόν/16-01-2020 πρόσκλησης για προσκόμιση αντιγράφου του βιβλίου εσόδων-εξόδων, δεδομένου ότι το

επίμαχο διάστημα απουσίαζε από την Ελλάδα, όντας ναυτικός στο επάγγελμα, προσκομίζοντας και αντίγραφο ναυτολογίου, από όπου προκύπτει ότι ταξίδευε αδιαλείπτως από τις 03/10/2019 έως και τις 16/06/2020.

Επειδή ωστόσο, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η συστημένη επιστολή με την οποία απεστάλη η πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων από την φορολογική αρχή, κοινοποιήθηκε νομίμως σε ημερομηνία μετά την επιστροφή του προσφεύγοντος στην Ελλάδα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διατηρούσε αλιευτικό σκάφος με την επωνυμία , το οποίο όμως βυθίστηκε στις 30/08/2015 εντός του αλιευτικού καταφυγίου του λιμένα Μύρινας Δήμου.

Επειδή το ανωτέρω γεγονός, δεν επηρεάζει την υποχρέωση του προσφεύγοντος για τήρηση βιβλίων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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 σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1007/2015, «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:

....

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 σύμφωνα με το άρθρο 40 του Ν. 2859/2000:

«1. Καθιερώνεται ειδικό κατ'αποκοπή καθεστώς καταβολής του φόρου, για ορισμένους κλάδους μικρών επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της φύσης άσκησης της δραστηριότητάς τους, της δομής τους και της οργάνωσής τους, η τήρηση των υποχρεώσεων υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς του φόρου, συνεπάγεται δυσανάλογα υψηλό διοικητικό κόστος.

2. Η υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου γίνεται κατά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας και μετά από σύμφωνη γνώμη των εκπροσώπων των οικείων κλάδων.

....

5. Η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις οι οποίες μπορούν με δήλωση τους να υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας γίνεται η ένταξη στο κανονικό καθεστώς του φόρου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση πενταετίας.

....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1320/30.12.1998 με θέμα «Τρόπος υπολογισμού και απόδοσης Φ.Π.Α. από τους εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας, μήκους μέχρι 12 μέτρων και τους σπογγαλιείς»:

«Άρθρο 1

Προσδιορισμός κατ'αποκοπή ακαθαρίστων εσόδων και επιβάρυνσης Φ.Π.Α. ετήσιως

1. Καθιερώνεται ειδικό κατ'αποκοπή καθεστώς επιβολής Φ.Π.Α. στις επιχειρήσεις παράκτιας αλιείας, οι οποίες εκμεταλλεύονται σκάφη μήκους μέχρι 12 μέτρων, μεταξύ καθέτων, και στις επιχειρήσεις σπογγαλιείας.
2. Το ειδικό καθεστώς συνίσταται στον κατ'αποκοπή προσδιορισμό ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων, από τη διάθεση δικής τους παραγωγής, καθώς και ετήσιας επιβάρυνσης Φ.Π.Α., ανά σκάφος, ανάλογα με το μήκος των σκαφών. Τα κατ'αποκοπή ετήσια ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τα διαθέσιμα στατιστικά στοιχεία, όσον αφορά τις ημέρες εργασίας των σκαφών ανά έτος και την ημερήσια παραγωγή αυτών. Το ετήσιο κατ'αποκοπή ποσό Φ.Π.Α., αντιπροσωπεύει το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις λιανικές πωλήσεις των επιχειρήσεων της παραγράφου 1, οι οποίες θεωρείται ότι αντιπροσωπεύουν το 30% του συνόλου της ετήσιας παραγωγής, προκειμένου για τα σκάφη παράκτιας αλιείας και το 5% , προκειμένου για τα σκάφη σπογγαλιείας. Για την υπόλοιπη παραγωγή, η οποία θεωρείται ότι διακινείται χονδρικώς, δεν οφείλεται Φ.Π.Α., δεδομένου ότι ο φόρος αυτός θα εισπραχθεί στο επόμενο στάδιο, από τον αγοραστή των προϊόντων αυτών.

....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10, παρ. 4 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός δέκα (10) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λουπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές του προηγούμενου εδαφίου, μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 της ΠΟΛ 1006/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο «οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούνται, να ενημερώνουν τη Φορολογική Διοίκηση, για τις μεταβολές που αφορούν στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα ή το αντικείμενο της δραστηριότητας τους καθώς και τις λοιπές πληροφορίες, που παρασχέθηκαν, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, εντός δέκα (10) ημερών, από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές ή από το χρόνο έκδοσης της ανακοίνωσης του Γ.Ε.ΜΗ., όπου απαιτείται.

Τα φυσικά πρόσωπα, υποβάλλουν το έντυπο Μ2 «Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου» και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν το έντυπο Μ3 «Δήλωση Έναρξης Εργασιών/ Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου», συμπληρώνοντας την ένδειξη «Μεταβολή».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 4174/2013:

«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 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.[...]

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, [...]

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1....».

Επειδή με την ΠΟΛ 1252/2015, διευκρινίστηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- «Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη»
- «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 σύμφωνα με την εικόνα του προσφεύγοντος στο σύστημα TAXIS κατά την 01/07/2020, αυτός είχε ενταχθεί στο απαλλασσόμενο καθεστώς Φ.Π.Α. Ωστόσο, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, δεδομένου ότι η κύρια δραστηριότητά του συνίσταται στην «αλιεία ψαριών που διατίθενται νωπά ή απλής ψύξης», είχε υποχρέωση από 01/01/2015 να ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 40 του Κώδικα Φ.Π.Α., μέσω σχετικής δήλωσης μεταβολής στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., πράγμα που δεν έπραξε μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης (01/06/2020).

Επειδή σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 40 του Κώδικα Φ.Π.Α. δεν είναι υποχρεωτική, με την έννοια ότι οι δικαιούχοι αυτού δύνανται να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. με σχετική δήλωσή τους. Αυτό σημαίνει ότι σε περίπτωση που δεν πράξουν αναλόγως, εντάσσονται αυτομάτως στο ειδικό καθεστώς.

Επειδή συνεπώς ο προσφεύγων, του οποίου η κύρια δραστηριότητά συνίσταται στην «αλιεία ψαριών που διατίθενται νωπά ή απλής ψύξης» και, κατά την υπό κρίση περίοδο, ήταν κάτοχος σκάφους παράκτιας αλιείας μικρότερου των 12 μέτρων, εντασσόταν εξ ορισμού στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 40 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκ της ιδιότητάς του και μόνο.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων καλυπτόταν από τις διατάξεις τις προαναφερθείσας ΠΟΛ 1007/2015, σύμφωνα με την οποία, από 01/01/2015 είχε υποχρέωση μόνο να τηρεί απλογραφικά βιβλία, χωρίς να τα ενημερώνει.

Επειδή ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει αντίγραφο του βιβλίου εσόδων-εξόδων που τηρούσε το φορολογικό έτος 2015, υπογεγραμμένο από τον λογιστή-φοροτεχνικό Α' Τάξης κ., το οποίο δεν παρουσιάζει εγγραφές.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε συμμορφωθεί με την υποχρέωσή του να τηρεί απλογραφικά βιβλία χωρίς να τα ενημερώνει, με συνέπεια να μην προκύπτει μη συμμόρφωσή του με τις κατά άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 υποχρεώσεις του.

Επειδή ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές του προηγούμενου εδαφίου, μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του

προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...» . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 3762/2015).

Επειδή στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική

απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως «διορθωτική». Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του «δευτεροβάθμιου» οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή παρά το γεγονός ότι ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του δεν αναφέρει ως λόγο ακύρωσης/τροποποίησης της προσβαλλόμενων πράξης, ότι η παράβαση που του καταλογίστηκε ήταν εσφαλμένη, με την έννοια ότι δε στοιχειοθετείται μη τήρηση βιβλίων εκ μέρους του, αλλά μη ενημέρωση της φορολογικής αρχής σχετικά με την αλλαγή της σχετικής υποχρέωσής από 01/01/2015, πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της Υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται από τον προσφεύγοντα. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι θα έπρεπε να επιβληθεί στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους εκατό (100,00 €), κατά την παρ. 2 (α') του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, λόγω μη υποβολής δήλωσης γνωστοποίησης στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται**.

Α π ο φ α σ ι ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **20/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ.
...../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ**
σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 100,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.