



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17/06/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός Απόφασης: 1856

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1049/2021 Απόφασης με θέμα «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν. 4174/2013» του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 984/τ. Β/12.03.2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/04/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατοίκου του Δήμου ΠΕ, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ.

...../2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, για το φορολογικό έτος 2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, για το φορολογικό έτος 2018, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 03/03/2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Επί της από 12/04/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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' αριθ. /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 ιε και παρ. 2η, του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους **2.500,00 €**, για το φορολογικό έτος 2018, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 ν. 4174/2013 υποχρεώσεις του και συγκεκριμένα επειδή δεν είχε προβεί σε έναρξη επαγγέλματος, δε διέθετε σε χρήση φορολογική ταμειακή μηχανή (ΦΤΜ) και δεν είχε παραστατικά διακίνησης των εμπορευμάτων του ούτε χειρόγραφο μπλοκ αποδείξεων λιανικής πώλησης ή τιμολογίων πώλησης. Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 03/03/2021 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος τα εξής:

1. Παράλειψη προηγούμενης ακρόασης

«Εν προκειμένω, η από 08/03/2021 απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε χωρίς να ενημερωθώ νωρίτερα με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς να μου δοθεί η δυνατότητα να υποβάλω τις απόψεις μου και να αποδείξω στην εκδούσα αρχή ότι δεν έχω προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών καθότι είμαι καλλιτέχνης ζωγράφος και σε καμία περίπτωση δεν πωλούσα έργα μου κατά τον χρόνο του ελέγχου, αλλά συμμετείχα σε έκθεση έργων τέχνης ως εκθέτης και μόνο....»

2. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας

«Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη είναι πλήρως αναιτιολόγητη. Η πράξη επιβολής προστίμου αναφέρει μόνο τις εφαρμοζόμενες διατάξεις και δεν κάνει λόγο για τα πραγματικά περιστατικά που υπάγονται σε αυτές και δικαιολογούν την έκδοση της ανωτέρω πράξης και την επιβολή προστίμου, ούτε τα περιστατικά που υπάγονται σε αυτές και δικαιολογούν την έκδοση της ανωτέρω πράξης και

την επιβολή προστίμου, ούτε τα περιστατικά που δικαιολογούν την επιβολή αυτού, αφού δεν καταλήφθηκα κατά τον έλεγχο των οργάνων της υπηρεσίας σας να πωλώ οποιοδήποτε έργο μου, να συναλλάσσομαι με κάποιον παρά μόνο να εκθέτω τα έργα μου και ουδέν άλλο.»

3. Άρνηση της πράξης

«Όσον αφορά τις παραβάσεις για τις οποίες μου επιβλήθηκε το ως άνω πρόστιμο, όπως ανέφερα και αμέσως ενώπιον των υπαλλήλων της υπηρεσίας σας, οι οποίοι διενήργησαν τον έλεγχο και συνέταξαν την προσβαλλόμενη με την παρούσα έκθεση, στον χώρο της εκθέσεων τέχνης που διοργάνωσε ο στον υπαίθριο χώρο της τον Αύγουστο έτους 2018, ευρισκόμενους κατόπιν προσκλήσεως του ως άνω Συλλόγου με σκοπό να εκθέσω τα έργα μου στο κοινό. Άλλωστε οι περισσότεροι που βρισκόμασταν εκεί είμαστε εκθέτες μη έχοντας εμπορική ιδιότητα, αφού επρόκειτο καθαρά για έκθεση τέχνης. Ουδέποτε κατά τη διάρκεια της ως άνω εκθέσεως πώλησα κάποιο έργο μου, ούτε κατελήφθη βέβαια από τους υπαλλήλους της υπηρεσίας σας να συναλλάσσομαι με οποιονδήποτε, παρά μόνο εξέθετα τα έργα μου στο κοινό, γεγονός που εξαρχής κατέθεσα στους υπαλλήλους σας. Ο άλλωστε, που με προσκάλεσε μέσω του Προέδρου τους να συμμετάσχω στην ως άνω έκθεση με διαβεβαίωσε ότι πρόκειται για έκθεση τέχνης και ουδείς κίνδυνος υπήρχε με την έκθεση των έργων μου. Όλοι οι ως άνω ισχυρισμοί μου άλλωστε αποδεικνύονται και από την προσκομισθείσα ενώπιόν Σας και επικαλούμενη υπεύθυνη δήλωση του Προέδρου του , ο οποίος υπευθύνως και με όλες τις συνέπειες του Νόμου σχετικά με την σύνταξη υπεύθυνης δήλωσης, δήλωσε ότι από τον ίδιο εκλήθη στην ως άνω έκθεση με σκοπό να εκθέσω τα έργα μου στο κοινό και ότι ουδέποτε κατά την διάρκεια της ανωτέρω εκθέσεως πώλησα έργο μου παρά μόνο τα παρουσίαζα στο κοινό.»

Επειδή, στην παρ.1 περ.(α) του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι 30 (τριάντα) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (19.8.2018): «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 τα οριζόμενα στο **άρθρο 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**:

«Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των **παρ. 1, 2, 7 και 8 του άρθρου 12 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: «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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

.....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1002/31.12.2014** (ΦΕΚ Β' 3/5.1.2015) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (19.8.2018): «Άρθρο 1. Ορίζουμε τις οντότητες που απαλλάσσονται από το τρέχον φορολογικό έτος και εφεξής, από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμός Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), καθώς και τις περιπτώσεις λιανικών συναλλαγών που απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών παραστατικών (αποδείξεων) μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, ως εξής: 1. Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων ανεξάρτητα από το μέγεθός τους, δύναται να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών: α) [...], ε) Οι ασκούντες το **επάγγελμα** του [...] καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη [...], στ) [...]. 2. Ειδικά, οι οντότητες των περιπτώσεων α' και ε' έως και θ' της παραγράφου 1 απαλλάσσονται της υποχρέωσης χρησιμοποίησης φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών **με την προϋπόθεση ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.** [...]. 3. Όσοι

από τους υπόχρεους της παραγράφου 1, **εκτός από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα** για την οποία τους παρέχεται η δυνατότητα να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, διατηρούν μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα), από την οποία **πωλούν λιανικώς αγαθά** ή παρέχουν υπηρεσίες **στο κοινό** (π.χ. ηλεκτρολόγοι, υδραυλικοί, που πωλούν ηλεκτρολογικά ή υδραυλικά είδη) ή ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία υπάρχει υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικού μηχανισμού (π.χ. ράπτης ή ράπτρια που πωλεί και έτοιμα ενδύματα ή εσώρουχα κ.λπ.), **υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τουλάχιστον για τη δραστηριότητά τους αυτή, με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.** 4. Για τις παρακάτω περιπτώσεις λιανικών συναλλαγών παρέχεται απαλλαγή από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών αποδείξεων πώλησης μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού: α) [...], β) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου, **με εξαίρεση** τους πωλητές (αγρότες - μεταπωλητές) σε λαϊκές αγορές και **τους πωλητές αποκλειστικά μέσω** πλανοδίου ή **υπαίθριου εμπορίου**, γ) [...]. 5. [...]. Άρθρο 2. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (19.8.2018): «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) [...], η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, θ) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις [...] η' [...] της παραγράφου 1, στ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους I 3 και II 2 περ. ζ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «I. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι **διαδικαστικές παραβάσεις** σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και **έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης** [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...]. ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η'). 1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). [...]. Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, **π.χ.**, η **μη τήρηση** των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων [...]. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 θα δοθούν αναλυτικές οδηγίες με νεώτερη εγκύκλιο. 2. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, **τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 169 παρ. 1 ν. 2717/1999, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (21.5.2020): «*Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (21.5.2020): «*Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (21.5.2020): «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.*»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση και σύμφωνα με την από 03/03/2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η διαπίστωση της παράβασης και η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης αποτυπώνεται στο κεφάλαιο IV. Πραγματικά περιστατικά – Διαπιστώσεις ελέγχου με την ακόλουθη περιγραφή: «*Την 19/08/2018 ημέρα Κυριακή και ώρα 22:00, οι προαναφερόμενοι υπάλληλοι διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), σύμφωνα με την ανωτέρω εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, στον υπαίθριο χώρο εκθεμάτων στην περιοχή Κουρούτα Αμαλιάδος και αφού επιδείξαμε την εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές μας ταυτότητες στον εκπρόσωπο της επιχείρησης διαπιστώσαμε ότι δεν διέθετε σε χρήση Φ.Τ.Μ., δεν είχε παραστατικά στοιχεία διακίνησης των εμπορευμάτων που είχε προς έκθεση και πώληση. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι δεν διέθετε προς έκδοση χειρόγραφο μπλοκ ΑΛΠ ή ΤΟ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 13 του Ν.4308/2014 καθώς και ΦΤΜ.*»

Επειδή, στη συνέχεια, οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Πύργου επέδωσαν στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2018 ΣΔΕ – Κλήση σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ΚΦΔ, επί του οποίου ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με έγγραφες απόψεις, τις οποίες ο έλεγχος έλαβε υπόψη του αλλά δεν έκανε δεκτές. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του

προσφεύγοντος περί παράλειψης προηγούμενης ακρόασης κρίνεται αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτός.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε κατά τη διάρκεια της ως άνω εκθέσεως πώλησε κάποιο έργο του, ούτε κατελήφθη βέβαια από τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Πύργου να συναλλάσσεται με οποιονδήποτε, παρά μόνο εξέθετε τα έργα μου στο κοινό, γεγονός που εξαρχής κατέθεσε στους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Ο άλλωστε, που τον προσκάλεσε μέσω του Προέδρου τους να συμμετάσχει στην ως άνω έκθεση τον διαβεβαίωσε ότι πρόκειται για έκθεση τέχνης και ουδείς κίνδυνος υπήρχε με την έκθεση των έργων του. Οι ισχυρισμοί όμως αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία (αποδεικτικά μέσα), από τα οποία να αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός του ότι η έκθεση, στην οποία είχε λάβει εν προκειμένω μέρος και στα πλαίσια της οποίας ελέγχθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πύργου, ανεξαρτήτως του αν ήταν όντως ερασιτεχνικής φύσης, είχε απλώς το χαρακτήρα της έκθεσης-παρουσίασης των διαφόρων έργων τέχνης των συμμετεχόντων στο κοινό και δεν αποσκοπούσε (και) στην ενδεχόμενη διάθεσή τους (πώλησή τους) σε αυτό. Εξάλλου, το να εκτίθενται απλώς έργα τέχνης στο κοινό στα πλαίσια μιας υπαίθριας έκθεσης και να μην είναι ταυτόχρονα διαθέσιμα προς πώληση είναι καταρχήν αντίθετο με τα διδάγματα της κοινής πείρας και της κοινής λογικής, πολλώ μάλλον όταν η έκθεση αυτή διοργανώνεται από εμπορικό σύλλογο και όχι π.χ. από ένα σύλλογο καλλιτεχνών, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία η έκθεση είχε διοργανωθεί από τον τοπικό εμπορικό σύλλογο. Υπό αυτό το πρίσμα, η μεν Φορολογική Διοίκηση ανταποκρίθηκε εν προκειμένω στο βάρος της να αποδείξει (έμμεση απόδειξη, πρβλ. υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης, ομόφωνα)) ότι ο αληθινός σκοπός, για τον οποίο εξέθετε ο προσφεύγων τα έργα του στην υπό κρίση περίπτωση κατά το χρόνο του ελέγχου, ήταν η πώλησή τους (κάτι που ειρήσθω εν παρόδω συνεπικουρείται και από τα αναφερόμενα στο προπαρατεθέν απόσπασμα από την από 04.11.2019 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η οποία σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 171 ν.2717/1999, αναλογικώς εφαρμοζομένων, αποτελεί πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτήν ότι ενήργησαν οι συντάκτες της ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Πύργου και ότι έγιναν ενώπιόν τους στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου), ο δε προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο δικό του βάρος να (αντ)αποδείξει ότι ο αληθινός σκοπός του δεν ήταν η πώληση των έργων του στο κοινό, αλλά απλώς η έκθεση-παρουσίασή τους σε αυτό. Για όλους τους παραπάνω λόγους, η υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 12.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και την **επικύρωση** της πράξης αυτής.

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

Φορολογικό έτος 2018

Υπ'αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου
Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 ιε και παρ. 2 η, του ν.4174/2013: **2.500,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.