



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 21 / 12 / 2022

Αριθμός απόφασης: 4015

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ κατοίκου, κατά:

- α) της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών,
- β) της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών,
- γ) της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών,

δ) της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα:

α) πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών στο φορολογικό μητρώο πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρ. 36 παρ. 1 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ. 10 παρ. 1 περ. β' του Ν.4174/2013 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρ. 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 του ίδιου άρθρου περ. β' του ίδιου νόμου και

β) πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, λόγω μη τήρησης λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων χωρίς να εκδίδει και να λαμβάνει φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 1 και 5 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρ. 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ίδιου άρθρου, του ίδιου νόμου.

- Με τη με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, λόγω μη τήρησης λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων χωρίς να εκδίδει και να λαμβάνει φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 1 και 5 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρ. 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ίδιου άρθρου, του ίδιου νόμου.

- Με τη με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, λόγω μη τήρησης λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων χωρίς να εκδίδει και να λαμβάνει φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 1 και 5 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρ. 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ίδιου άρθρου, του ίδιου νόμου.

- Με τη με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **10.000,00 €**, λόγω μη τήρησης λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων χωρίς να εκδίδει και να λαμβάνει φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 1 και 5 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρ. 54 Ε παρ. 1, του ίδιου νόμου.

Ιστορικό:

Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με αφορμή το με αριθμό πρωτ.πληροφοριακό δελτίο της ΔΙΠΑΕ, το οποίο αναφέρεται στην επώνυμη καταγγελία Ιδιώτη προς το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών

Υγείας και Πρόνοιας και αφορά την δραστηριότητα του προσφεύγοντος, όπου ωςδεν εξέδωσε στοιχεία για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του.

Συγκεκριμένα, αναφέρει η καταγγέλλουσα ότι επισκέφθηκε τον ελεγχόμενοτηνκαι ώρα 17:30 στο ιατρείο επί της οδού, στο οποίο αναγράφεται το όνομα, και πλήρωσε για την επίσκεψη 40,00 €, χωρίς να εκδώσει κανένα στοιχείο. Επίσης ο προσφεύγων της πρότεινε να την προμηθεύσει με διάφορα σκευάσματα προκειμένου να αντιμετωπίσει τα προβλήματα υγείας της. Επισυνάπτεται σχετική ΙΡΙΔΟΑΝΑΛΥΣΗ — ΦΥΣΙΟΘΕΡΑΠΕΙΑ με τα στοιχεία

Επίσης η καταγγέλλουσα αναφέρει ότι κατά την δεύτερη επίσκεψη της για την παραλαβή των αποτελεσμάτων πήγε με την φίλη τηςτην οποία εξέτασε ο ελεγχόμενοςκαι εισέπραξε και από αυτήν το ποσό των 45,00 €, χωρίς να εκδώσει κανένα στοιχείο.

Τηνσυνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ύστερα από την με αριθμόεντολή της Προϊσταμένης της Υπηρεσίας, μετέβη στην διεύθυνσηόπου εμφανίζεται η κατοικία του προσφεύγοντος, ο οποίος κατά την ώρα του ελέγχου απουσίαζε. Ο έλεγχος του κοινοποίησε την με αριθμόΠρόσκληση με την οποία ζήτησε την προσκόμιση των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων εντός πέντε ημερών.

Ο προσφεύγων τηνπροσήλθε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προκειμένου να ενημερωθεί σχετικά και όπως είπε θα απαντούσε εγγράφως εντός ολίγων ημερών. Παρά το γεγονός ότι παρήλθε μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν απάντησε.

Τηντου επιδόθηκε - θυροκολλήθηκε Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.). Ο προσφεύγων απάντησε στο προαναφερθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων (Σ.Δ.Ε.) ότι όσον αφορά την έναρξη επιτηδεύματος και την τήρηση βιβλίων, ήταν επιτηδευματίας από το έτος 1992 έως το 2010. Έκτοτε δε λόγω της οικονομικής κρίσης δεν είχε την δυνατότητα της καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών κτλ.

Όσον αφορά την περίπτωση με την καταγγελία δεν αμφισβητεί το περιστατικό και την είσπραξη του ποσού το οποίο αναφέρεται.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες επιβολές προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν λόγω αοριστίας και έλλειψης σαφούς, ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας αναφερόμενη στον καταλογισμό.
- Η ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών ενήργησε κατά προφανή παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αρχής της αναλογικότητας και της καλής πίστεως, που πρέπει να διέπουν τις αποφάσεις της Διοίκησης.
- Ως μέλος τηςαπό την, σύμφωνα με το προσκομισθέν καταστατικό, δεν ήταν υποχρεωμένος να τηρεί βιβλία. Επίσης η παράλειψη της μη έκδοσης απόδειξης έγινε διότι δεν είχε μαζί του εκείνη τη στιγμή το μπλοκ αποδείξεων της «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 και 5 του Ν.4308/2014 (Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία) ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματος 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. [...]

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.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του Ν.4308/2014** «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος», ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12** «εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών», **παρ. 1 του Ν.4308/2014**, ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36** «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» της **παρ. 1 και 4 του Ν.2859/2000**, ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170).

[.....]

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος -μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10** «εγγραφή στο φορολογικό μητρώο» **παρ. 1 περίπτ. β, του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

«1β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13** «Λογιστικά Αρχεία (βιβλία και στοιχεία)», **παρ. 1 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

«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 ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητα τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 54** «Διαδικαστικές παραβάσεις» **παρ. 1 περ. α' & η' του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

«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,

[.....]

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» παρ. 2 περ. α' & ε' του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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' σ' και ιγ' της παραγράφου 1,

[.....]

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ», παρ. 1, περ. α' του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το κεφάλαιο Δ «ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΙ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ» του ν.4430/2016 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 14

1. Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (Κοιν.Σ. Επ.) είναι οι αστικοί συνεταιρισμοί του Ν. 1667/1986, που έχουν ως καταστατικό σκοπό τη συλλογική και την κοινωνική ωφέλεια, όπως

ορίζονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 και διαθέτουν εκ του νόμου εμπορική ιδιότητα.

7. Η συμμετοχή ενός φυσικού προσώπου μόνο με την ιδιότητα του μέλους σε Κοιν.Σ.Επ. δεν του προσδίδει εμπορική ιδιότητα και δεν δημιουργεί ατομικές ασφαλιστικές ή φορολογικές υποχρεώσεις.

Άρθρο 17

8. Τα μέλη της Κοιν.Σ.Επ. μπορεί να είναι και εργαζόμενοι της με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Αμείβονται για την παρεχόμενη εργασία και έχουν όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εργατική και ασφαλιστική νομοθεσία. Υπόχρεη προς απόδοση των ασφαλιστικών εισφορών προς τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης είναι η Κοιν.Σ.Επ.

9. Η παροχή υπηρεσιών προς εξυπηρέτηση του σκοπού της Κοιν.Σ.Επ. από μέλη της, τα οποία δεν βρίσκονται σε εργασιακή σχέση με αυτήν, είναι μη αμειβόμενη σύμβαση εντολής κατ' άρθρο 713 επ. Α.Κ.. Η σύμβαση εντολής που συνάπτεται μεταξύ μελών και Κοιν.Σ.Επ. οφείλει να γίνεται εγγράφως, να περιγράφει με σαφήνεια την παρεχόμενη υπηρεσία και σε καμία περίπτωση δε μπορεί να υπερβαίνει τις 16 ώρες εβδομαδιαίως. Με απόφαση του Υπουργού Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης ρυθμίζονται οι ειδικότεροι όροι υπό τους οποίους παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Για τους Κοι.Σ.Π.Ε. εφαρμόζεται το άρθρο 12 του Ν. 2716/1999 (Α' 270).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» της παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι είναι μέλος από τηντης που έχει ως σκοπό μεταξύ άλλων την επιδίωξη του συλλογικού οφέλους και την εξυπηρέτηση γενικότερων κοινωνικών συμφερόντων μέσω της παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών για την ικανοποίηση των αναγκών της συλλογικότητας, στα πλαίσια της οποίας ως μέλος παρέχει τις υπηρεσίες του επ' αμοιβή από τον εκάστοτε ενδιαφερόμενο για παρεχόμενες υπηρεσίες ιριδοανάλυσης με φορητό μηχάνημα κατ' οίκον του ενδιαφερόμενου ή στην έδρα του Συνεταιρισμού. Στην προκειμένη περίπτωση δεν αμφισβητεί ότι εξέτασε την καταγγέλλουσα σε χώρο που προσωρινά φύλασσε το μηχάνημα και δεν εξέδωσε το σχετικό παραστατικό διότι δεν είχε μαζί του το μπλοκάκι των αποδείξεων της με την υπόσχεση βέβαια να την εκδώσει μόλις οργανώνονταν μετά την μετακόμιση. Δεν έλαβε χώρα αυτή η έκδοση του παραστατικού διότι ο χώρος της εξέτασης δεν θα χρησιμοποιείτο από τον ίδιο σε σταθερή και μόνιμη βάση ώστε να ανακοινωθεί στην Μετά δεκαήμερον αναζήτησε τη καταγγέλλουσα για να εκδώσει την απόδειξη η οποία τελικώς δεν εμφανίστηκε ούτε και επικοινωνήσε μαζί του. Περαιτέρω σύμφωνα με το καταστατικό της του παρέχεται το δικαίωμα εκτός από τις κατ' οίκον του ενδιαφερόμενου παρεχόμενες υπηρεσίες να χρησιμοποιεί την έδρα του Συνεταιρισμού για την παροχή υπηρεσιών ως ιριδοαναλυτής με φορητό μηχάνημα.

Επειδή, ως προς τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης και την φορολογική εικόνα του προσφεύγοντος αναφέρονται τα εξής:

- ο προσφεύγων ασκούσε το εν λόγω επάγγελμα, ήτοι ήταν επιτηδευματίας από το έτος 1992 έως το 2010, όπου διέκοψε καθώς ως ο ίδιος αναφέρει δεν μπορούσε να καταβάλει τις ασφαλιστικές εισφορές κλπ. λόγω της οικονομικής κρίσης,
- δεν αμφισβητεί το περιστατικό και την είσπραξη των ποσών για τα οποία έγινε η σχετική καταγγελία, και την μη έκδοση των φορολογικών στοιχείων από την πλευρά του,
- σύμφωνα με το καταστατικό της «.....» είναι μέλος της από τις και στο άρθρο 9 αυτής αναφέρεται ότι : «3. τα μέλη του Συνεταιρισμού μπορεί να είναι εργαζόμενοι σε αυτόν, να αμείβονται για την παρεχόμενη εργασία και να έχουν δικαιώματα και υποχρεώσεις που απορρέουν από την εργατική νομοθεσία», και επίσης στην παρ. «5. Η παροχή υπηρεσιών προς εξυπηρέτηση του σκοπού της Κοιν.Σ.Επ. από μέλη της, τα οποία δεν βρίσκονται σε εργασιακή σχέση με αυτήν, γίνεται κατ' εφαρμογή των άρθρων 713 επ. Α.Κ. με την επιφύλαξη του άρθρου 12 του Ν. 2716/1999 (Α' 96). Για τους Κοι.Σ.Π.Ε. εφαρμόζεται το άρθρο 12 του Ν. 2716/1999»,
- με τηνβεβαίωση της προέδρου του Δ.Σ., της «.....» βεβαιώνεται ότι είναι μέλος της «.....» από τις και ότι μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της βεβαίωσης παρείχε τις υπηρεσίες της Ιριδο-ανάλυσης σε αυτήν. Σημειώνεται ότι πέραν της βεβαίωσης δεν προσκομίστηκε κανένα άλλο στοιχείο από το οποίο να διαπιστώνεται το πλαίσιο εργασίας (εξαρτημένη εργασία ή όχι) μεταξύ αυτού και της,
- για τα έτη 2017 – 2020, στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος απεικονίζονται μόνο δαπάνες χωρίς όμως να δηλώνεται από τον ίδιο κανένα εισόδημα και τελικώς ως προς τα υπό κρίση έτη ο προσφεύγων φορολογείται τεκμαρτως, ήτοι προσδιορίστηκε προστιθέμενη διαφορά δαπανών.

Κατόπιν των ανωτέρω δεδομένου ότι: α) ο προσφεύγων για τα υπό κρίση φορολογικά έτη δραστηριοποιείται παρέχοντας υπηρεσίες ιριδοανάλυσης, γεγονός το οποίο δεν το αμφισβητεί και ο ίδιος καθώς συγκεκριμένα στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει ότι «ως μέλος παρέχει τις υπηρεσίες του επ' αμοιβή από τον εκάστοτε ενδιαφερόμενο για παρεχόμενες υπηρεσίες ιριδοανάλυσης με φορητό μηχάνημα κατ' οίκον του ενδιαφερόμενου ή στην έδρα του Συνεταιρισμού», β) δεν προσκομίστηκε σχετική σύμβαση εξαρτημένης εργασίας με την

....., ούτε το εν λόγω διαπιστώθηκε και από τα στοιχεία αποδοχών που έχουν αναρτηθεί στο TAXIS, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι δραστηριοποιείται ως μισθωτός στην, όπως επίσης δεν προσκομίσθηκε για την παροχή υπηρεσιών και έγγραφη μη αμειβόμενη σύμβαση εντολής κατ' άρθρο 713 επ. Α.Κ., ως αναφέρεται στις προαναφερθείσες διατάξεις της Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης,

ο προσφεύγων για την δραστηριοποίησή του (υπηρεσίες ιριδοανάλυσης με φορητό μηχάνημα) και τις αμοιβές για τις οποίες ο ίδιος ισχυρίζεται ότι εισπράττει από τον εκάστοτε ενδιαφερόμενο, όφειλε να τηρεί βιβλία και στοιχεία και να εκδίδει τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία εσόδων και οι σχετικοί ισχυρισμοί του ότι δεν είναι υπόχρεος σε τήρηση εξαιτίας του γεγονότος και μόνο ότι είναι μέλος της, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, από την ελεγκτική διαδικασία προκύπτει ότι ουδέποτε καταστρατηγήθηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης, καθόσον εξετάσθηκαν και λήφθηκαν υπόψη όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Περαιτέρω, όλοι οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν με το με αρ. πρωτ.υπόμνημα του προσφεύγοντος επί του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εξετάσθηκαν από την φορολογική αρχή και εν συνεχεία, με εμπεριστατωμένη αιτιολόγηση, αντικρούστηκαν και απορρίφθηκαν.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των ως άνω διατάξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, **ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων** και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την **επικύρωση** των:

- α) υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών,
- β) υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών,
- γ) υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών,
- δ) υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος 2017

Ως η υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

Ποσό οφειλής: **2.600,00 €**

Έτος 2018

Ως η υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

Ποσό οφειλής: **2.500,00 €**

Έτος 2019

Ως η υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

Ποσό οφειλής: **2.500,00 €**

Έτος 2020

Ως η υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

Ποσό οφειλής: **10.000,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.