



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 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 21/06/2019

Αριθμός απόφασης: 2057

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).»

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 22/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά α) της υπ' αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, φορολογικού έτους 2018, και β) των υπ' αριθμ. - /2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολή Προστίμου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, φορολογικού έτους 2018, και β) τις υπ' αριθμ. - /2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/02/2019 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:

1. Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13^α §8 του ν. 2523/1997, λόγω μη έκδοσης δύο (2) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, συνολικής αξίας 6.000,00 € (καθαρής αξίας 4.838,71 € πλέον ΦΠΑ 24% 1.161,29 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1 και 13 του ν. 4308/2014, γεγονός για το οποίο έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13^α§1 του ν.2523/1997, περί άμεσης αναστολής λειτουργίας της εγκατάστασης για 48 ώρες. Αντί της αναστολής λειτουργίας επιβάλλεται η χρηματική κύρωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13^α§8 του ν.2523/1997 και των ΠΟΛ.1074/2017 και 1102/2017.

2. Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.170,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, καθόσον δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών τουλάχιστον την 01/07/2012 κατά παράβαση του άρθρου 36§1 του ν. 2859/2000.

3. Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§§1, 3 και 6 του ν. 4337/2015, καθόσον α) δεν τήρησε βιβλίο εσόδων εξόδων Β' κατηγορίας κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 6 και 19 του ΠΔ 186/92, β) δεν τήρησε το προβλεπόμενο βιβλίο κίνησης πελατών (βιβλίο πόρτας) κατά παράβαση των άρθρων 10§5 περ. α', 17§10 περ. β', 19§Α περ. ζ' και 2§1 του ΠΔ 186/92 και της ΠΟΛ. 1163/1993, γ) δεν καταχώρησε τα προβλεπόμενα στοιχεία πελατών σε τρεις περιπτώσεις στο πρόσθετο βιβλίο πελατών- πόρτας κατά παράβαση των άρθρων 10§5 περ. α', 17§10 περ. β', 19§Α περ. ζ' και 2§1 του ΠΔ 186/92 και της ΠΟΛ. 1163/1993, και δ) δεν εξέδωσε τρεις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών κατά παράβαση των άρθρων 13§2 και 18§§1 και 2 του ΠΔ 186/92.

4. Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014- 31/12/2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 400,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§§1, 3 και 6 του ν.

4337/2015, καθόσον δεν τήρησε απλογραφικά βιβλία κατά παράβαση των άρθρων 4 και 1 του ν. 4093/2012 περί Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

5. Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.750,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, καθόσον α) δεν τήρησε λογιστικά αρχεία κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 6 και 44 του ν. 4308/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 13§1 του ν. 4174/2013 και β) δεν εξέδωσε μία απόδειξη λιανικών συναλλαγών κατά παράβαση των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

6. Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 580,65 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, καθόσον δεν εξέδωσε δύο (2) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, συνολικής αξίας 6.000,00 € (καθαρής αξίας 4.838,71 € πλέον ΦΠΑ 24% 1.161,29 €), κατά παράβαση των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

7. Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, καθόσον δεν τήρησε λογιστικά αρχεία κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 6 και 44 του ν. 4308/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 13§1 του ν. 4174/2013.

8. Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014- 31/12/2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, καθόσον εξέδωσε μία απόδειξη λιανικών συναλλαγών κατά παράβαση των άρθρων 1 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ..

9. Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.750,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, καθόσον α) δεν τήρησε λογιστικά αρχεία κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 6 και 44 του ν. 4308/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 13§1 του ν. 4174/2013 και β) δεν εξέδωσε μία απόδειξη λιανικών συναλλαγών κατά παράβαση των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 28, 62 και 64 του Ν. 4174/2013 και των σχετικών Οδηγιών του Υπουργείου Οικονομικών,

εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου κατ' εσφαλμένη, άλλως ανεπαρκή, αιτιολογία.

- Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου κατά παράβαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της ισοότητας μέσω της επιβολής διπλής φορολογίας.

Ως προς την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§§1 και 9 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Σε περίπτωση που παρεμποδίζεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων, καθώς και κάθε φορά που διαπιστώνεται: α) από διαφορετικούς φορολογικούς ελέγχους η επανάληψη, μέσα στην ίδια ή την επόμενη χρήση, της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης του προβλεπόμενου από το π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στοιχείου κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, εφόσον αυτή έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής ή β) από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση του προβλεπόμενου κατά τα ανωτέρω στοιχείου και με την ίδια ως άνω προϋπόθεση τουλάχιστον για τρεις (3) διαφορετικές συναλλαγές, αναστέλλεται μέχρι ένα (1) μήνα η λειτουργία του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου επιτηδευματία. Η διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη του προβλεπόμενου συνοδευτικού στοιχείου θεωρείται ως μη έκδοση του στοιχείου αυτού.[...] Αν κατά τον ίδιο έλεγχο διαπιστωθεί η μη έκδοση πλέον των δέκα (10) παραστατικών στοιχείων ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, τα μη εκδοθέντα ή το μη εκδοθέν παραστατικό στοιχείο υπερβαίνει σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ, η λειτουργία του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου επαγγελματία, αναστέλλεται άμεσα για 48 ώρες, με πράξη των οργάνων που διενεργούν τον έλεγχο και η επαγγελματική εγκατάσταση σφραγίζεται με τη συνδρομή της αστυνομικής αρχής, εφόσον ζητηθεί από τα ελεγκτικά όργανα....

9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13Α§§1, 8 και 9 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς

υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος. Εάν, εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων διαπιστωθεί εκ νέου, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο ή μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες. Σε κάθε επόμενη διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο των παραβάσεων του προηγούμενου εδαφίου εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τη διαπίστωσή τους σε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για δέκα (10) ημέρες.

8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 (Α` 170).

9. Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997.

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει των ως άνω διατάξεων, ο προσφεύγων απαραδέκτως άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατ' άρθρο 63 ν.4174/2013 κατά της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, φορολογικού έτους 2018.

Ως προς τις υπ' αριθμ.-/2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28§2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει

εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«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 20§1 του προγενέστερου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994):

«Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση.

Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Α.Ν. 2783/1941 (ΦΕΚ 29/Α').»

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 28§1 του ως άνω νομοθετήματος ορίζεται ότι:

«Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.»

Επειδή, στο άρθρο 21§1 εδάφιο πρώτο του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) ορίζεται ότι:

«Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39§1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013):

«Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.»

Επειδή, στο άρθρο 39^Α του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), με θέμα «Εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας διαμοιρασμού», ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα που αποκτάται, από φυσικά πρόσωπα, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 111 του Ν. 4446/2016 (Α'167), όπως ισχύει, είναι εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν, εφόσον τα ακίνητα εκμισθώνονται επιπλωμένα χωρίς την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων. Σε περίπτωση που παρέχονται οποιοσδήποτε άλλες υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, όπως ισχύει.

2. Το εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο, θεωρείται εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2017 και εφεξής.»

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 02/11/2018 έκθεσης ελέγχου των εφοριακών υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ και , οι οποίοι διενήργησαν έλεγχο βάσει της υπ' αριθμ. /2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας τους.

Επειδή από την ως άνω έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα κάτωθι:

«Από έρευνα της ΔΟΥ Θήρας, τόσο στα αρχεία της όσο και στο διαδίκτυο, από δηλώσεις του ίδιου του ελεγχόμενου αλλά και από τον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην εγκατάσταση που βρίσκεται στην στις 25.08.2018, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Στις 29.05.2001 ο φορολογούμενος - ΤΟΥ με ΑΦΜ - ΔΟΥ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ προέβη στην αγορά γηπέδου με μονοκατοικία

στην περιοχή ονόματι «.....», δυνάμει του υπ' αρ./2001 συμβολαίου της συμβολαιογράφου,

Όπως προκύπτει από την ιστοσελίδα η κατοικία αυτή διαφημίζεται προς ενοικίαση ως βίλα με το όνομα Στην ιστοσελίδα αυτή υπάρχει πλήρης περιγραφή του ακινήτου, φωτογραφίες του και τιμοκατάλογος ανά περίοδο (χαμηλή, μεσαία και υψηλή).

Στην ιστοσελίδα αναφέρεται με σαφήνεια ότι παρέχονται υπηρεσίες κάθε ημέρα της εβδομάδας καθ' όλη την διάρκεια της ημέρας, όπως καθαριότητα, ετοιμασία φαγητού και πρωινού, ψώνια κλπ. Μάλιστα, κατά τον επιτόπιο έλεγχό μας στις 25.08.2018, δύο αλλοδαπές ονόματι α. από με αρ. κάρτας και β. από (σύμφωνα με την επιδειχθείσα σε εμάς άδεια οδήγησης) εντοπίστηκαν να απλώνουν σεντόνια και πετσέτες που είχαν πλύνει και να καθαρίζουν την βίλα.

Επίσης, στο ως άνω κατάλυμα βρέθηκαν να διαμένουν οι α., κάτοχος του υπ' αρ. διαβατηρίου και β., κάτοχος του υπ' αρ. διαβατηρίου με τις οικογένειές τους, οι οποίες μας δήλωσαν ότι είχαν κάνει κράτηση ένα χρόνο πριν μέσω της ιστοσελίδας για μία εβδομάδα με έναρξη κράτησης από 25.08.2018, πληρώνοντας το ποσό των 6.000,00 ευρώ .

Από σχετική έρευνα στο διαδίκτυο προέκυψε ότι στην ιστοσελίδα ορισμένοι από τους πελάτες έχουν αναρτήσει σχόλια με τις εντυπώσεις τους από την διαμονή τους στην βίλα αυτή. Τα ονόματα που αυτοί οι πελάτες χρησιμοποιούν στο διαδίκτυο, καθώς και η περίοδος διαμονής του καθενός από αυτούς περιγράφονται στον πιο κάτω πίνακα.

Όνομα Πελάτη	Περίοδος διαμονής
.....	ΙΟΥΛΙΟΣ 2012
.....	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2012
.....	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2012
.....	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2014
.....	ΙΟΥΛΙΟΣ 2015
.....	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2016

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, ο φορολογούμενος διατηρεί επιχείρηση στην (τουριστικό κατάλυμα), προσφέροντας τις ανάλογες υπηρεσίες και χρησιμοποιώντας το διαδίκτυο για ανεύρεση πελατών. Για την δραστηριότητα αυτή δεν έχει προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών τουλάχιστον από το έτος 2012, δεν έχει τηρήσει τα προβλεπόμενα από ΚΒΣ, ΚΦΑΣ και ΕΛΠ βιβλία και στοιχεία και δεν έχει επομένως εκδώσει κανένα στοιχείο ως σήμερα τουλάχιστον για τις παραπάνω παρεχόμενες υπηρεσίες διαμονής, σύμφωνα με τις τιμές του αναρτημένου τιμοκαταλόγου.

Οι ως άνω παραλείψεις καταγράφηκαν στο με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση και εκδόθηκε ο με αριθμό/..../2018 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, τα οποία λόγω του ότι ο φορολογούμενος δεν εμφανίστηκε, θυροκολλήθηκαν παρουσία λιμενικού υπαλλήλου του

Με το ως άνω ΣΔΕ κλήθηκε ο φορολογούμενος εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της θυροκόλλησης, όπως υποβάλει εγγράφως στην ΔΟΥ Θήρας μας τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Αν και παρήλθε η ταχθείσα προθεσμία ο φορολογούμενος δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω κλήση.»

Επειδή, όπως προκύπτει από το Πληροφοριακό Σύστημα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, ο προσφεύγων έχει δηλώσει την ενοικίαση της κατοικίας του στη ως εξής στις οικείες Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος:

Ονοματεπώνυμο ενοικιαστή	Περίοδος ενοικίασης	Ποσό ενοικίου
.....	01/09/2012- 31/09/2012	7.000,00
.....	01/08/2013- 31/08/2013	6.600,00
.....	01/07/2013- 30/07/2013	3.300,00
.....	19/07/2014- 02/08/2014	6.600,00
.....	11/07/2015- 01/08/2015	6.600,00
.....	22/07/2016- 29/07/2016	6.600,00
.....	12/08/2017- 19/08/2017	4.050,00
.....	16/09/2017- 21/09/2017	2.971,00
.....	15/10/2017- 21/10/2017	3.686,00

Επειδή από το φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος διαπίστωσε θετικά ότι κατά τα έτη 2012, 2014, 2015 και 2016 ο προσφεύγων διέθετε προς ενοικίαση το ακίνητο που κατέχει στην περιοχή της νήσου παρέχοντας οποιασδήποτε άλλη υπηρεσία πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων, οι πράξεις επιβολής προστίμου που αφορούν στα ως άνω έτη κρίνονται ακυρωτές ως ανατιολόγητες.

Επειδή την 25/08/2018 οι εφοριακοί υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ και, διενεργώντας έλεγχο βάσει της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας τους, μετέβησαν στο ανωτέρω ακίνητο κατοχής του προσφεύγοντος όπου και διαπίστωσαν ότι εκεί διέμεναν οι α., κάτοχος του υπ' αρ. διαβατηρίου και β., κάτοχος του υπ' αρ. διαβατηρίου με τις οικογένειές τους. Ταυτόχρονα, εντόπισαν τις α. από με αρ. κάρτας και β. από (σύμφωνα με επιδειχθείσες άδειες οδήγησης) α απλώνουν σεντόνια και πετσέτες που είχαν πλύνει και να καθαρίζουν την βίλα.

Επειδή συνεπώς κατά το έτος 2018 από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διέθετε προς ενοικίαση το ακίνητο που κατέχει στην περιοχή της νήσου παρέχοντας τουλάχιστον υπηρεσίες καθαριότητας πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων, το εισόδημα που αποκτά από την δραστηριότητα αυτή αποτελεί εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, οι σχετικοί ισχυρισμοί του για τις πράξεις επιβολής προστίμου που αφορούν στο έτος 2018 απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του- του ΑΦΜ, και συγκεκριμένα: α) την απόρριψη αυτής ως προς την υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, ως απαράδεκτης, β) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθμ. /2018, /2018, /2018, /2018, /2018 και /2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και γ) την απόρριψη αυτής ως προς τις υπ' αριθμ. /2018 και /2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

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

- Διαχειριστική περίοδος 2012: 0,00 €
- Διαχειριστική περίοδος 2014: 0,00 €
- Φορολογικό έτος 2015: 0,00 €
- Φορολογικό έτος 2016: 0,00 €
- Φορολογικό έτος 2018:

Μη έκδοση (2) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, συνολικής αξίας 6.000,00 € (καθαρής αξίας 4.838,71 € πλέον ΦΠΑ 24% 1.161,29 €):	580,65 €
Μη τήρηση λογιστικών αρχείων	2.500,00 €
ΣΥΝΟΛΟ:	3.080,65 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.