



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1340

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **18/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**:....., κατά της με αριθμό/19-12-2023 πράξης επιβολής

προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 26-01-2024 έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**:....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**19-12-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.850,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ. α', η' και δ' του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α', ε' και γ' του ίδιου νόμου, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης, μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 18-12-2023 έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμου του ν.4987/2022 του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, δυνάμει της υπ' αριθμ./06-12-2023 εντολής ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ./04-08-2023 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισερχ./11-08-2023), με συνημμένη την υπ'αριθμ./..../03-08-2023 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με την οποία, διαπιστώθηκε η λειτουργία επιχείρησης Υπηρεσιών ενοικίασης ομπρελών επί χώρου του αιγιαλού στη θέση από τον με ΑΦΜ:, σε χώρο αιγιαλού μισθωμένο από την προσφεύγουσα, η οποία υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 19-7-2023.

Από τις ως άνω διαπιστώσεις προκύπτει η λειτουργία καταστήματος ενοικίασης ομπρελών χωρίς έναρξη εργασιών, με αποτέλεσμα την επιβολή προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ. α & η του ν. 4987/2022, καθώς και την επιβολή προστίμου λόγω μη ανταπόκρισης σε πρόσκληση της φορολογικής αρχής.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου επικαλούμενη ότι:

1. Στις 12-07-2023 δεν έγινε έλεγχος στην ίδια, αλλά στο σύζυγό της, ο οποίος έκανε χρήση αιγιαλού 810 τ.μ. για την τοποθέτηση 72 ομπρελών στη θέση Κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης του Σ.Δ.Ο.Ε. στο σύζυγό της, αυτός προσκόμισε τα φορολογικά του βιβλία και

το συμβόλαιο μίσθωσης χώρου αιγιαλού στην ίδια περιοχή, έκτασης 500 τ.μ. μεταξύ της προσφεύγουσας και του Δήμου Κατόπιν επικοινωνίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας με την Κτηματική Υπηρεσία Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στο σύζυγό της αποζημίωση αυθαίρετης χρήσης αιγιαλού ποσού 538,40€, από 30-06-2023 ως 18-07-2023. Η ίδια προέβη σε υποβολή έναρξης εργασιών στις 19-07-2023 με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες μίσθωσης ομπρελών ή/και καθισμάτων παραλιών (πλαζ) Κ.Α.Δ. 93.29.11.05. Πριν την ως άνω έναρξη εργασιών δεν προέβη σε καμία εμπορική πράξη, πέραν της σύναψης συμβολαίου μίσθωσης του χώρου. Όλες οι εμπορικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την ίδια από τις 19-07-2023 μέχρι τη διακοπή των εργασιών στις 30-09-2023 είναι νόμιμες, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των φορολογικών της βιβλίων (my data) και των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. και ουδέποτε προέκυψε φορολογική παράβαση. Το συμπέρασμα ότι στις 12-07-2023 ήταν επαγγελματίας είναι αυθαίρετο και αβάσιμο και εσφαλμένα της επιβλήθηκε πρόστιμο μη έναρξης εργασιών, καθώς το πόρισμα του ελέγχου αναγράφεται προς την επιχείρηση Παρδάλης Γεώργιος.

2. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Της επιδόθηκε το πρόστιμο χωρίς ποτέ να της κοινοποιηθεί οποιαδήποτε πρόσκληση για παροχή εξηγήσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των

οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.*

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, στο άρθρο 10 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο.[...] ,ενώ στην παρ.1 του άρθρου 13 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «*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 την παρ.1 του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων,

εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4987/2022: «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, [...] δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων [...] η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 β) ..., γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 «.....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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4987/2022: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.[...] 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει 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 ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανααιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού

Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

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 (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), 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. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα).

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 24-07-2023 την υπ' αριθμ. δήλωση έναρξης εργασιών με ημερομηνία έναρξης 19-07-2023 και αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες μίσθωσης ομπρελών ή/και τραπεζοκαθισμάτων παραλιών/ πλαζ» και δήλωση διακοπής εργασιών στις 30-09-2023 (αρ. δήλωσης/04-10-2023). Επίσης, έκανε έναρξη Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου με ημερομηνία έναρξης 07-08-2023 και παύση 30-09-2023 και διαβίβασε στην ψηφιακή πλατφόρμα mydata, παραστατικά εσόδων & εξόδων έτους 2023, όπου αναρτήθηκαν έσοδα και έξοδα κατά τους μήνες

Αύγουστο και Σεπτέμβριο. Επίσης, για το Γ' τρίμηνο έτους 2023 υποβλήθηκε η υπ'αριθμ. περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.

Επειδή, από την υπ' αριθμ./2023 πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας με ελεγχόμενο τον προκύπτουν τα εξής:

Στις 12-07-2023 και ώρα 12:40 υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας προέβησαν σε επιτόπιο έλεγχο στην παραλία και διενήργησαν έλεγχο σε επιχείρηση Υπηρεσιών που παρέχονται από αναψυκτήριο, όπου εργαζόταν ως υπεύθυνος ο με ΑΦΜ:: Ζήτησαν από τον υπεύθυνο την άδεια χρήσης αιγιαλού, την οποία δεν διέθετε και του επέδωσαν την υπ'αριθμ. .../2023 πρόσκληση προσκόμισης της άδειας, δεδομένου ότι διαπιστώθηκε η χρήση 810τ.μ. αιγιαλού επί του οποίου είχαν αναπτυχθεί 72 σετ ομπρελών.

Ο ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση προσκόμισε το υπ'αριθμ. πρωτ./30-06-2023 συμφωνητικό εκμίσθωσης απλής χρήσης αιγιαλού έκτασης 500τ.μ. μεταξύ της προσφεύγουσας, και του Δήμου, οι όροι του οποίου διέπονται από την ΚΥΑ 38609/10-03-2023, όπου στο άρθρο 12 ρητά ορίζεται ότι *«ο υπέρ ου δεν επιτρέπεται να μεταβιβάσει ολικά ή μερικά το δικαίωμα σε άλλον ή να συνάψει οποιαδήποτε σχέση γι' αυτό μη ή χωρίς αντάλλαγμα, που αφορά την έκταση που παραχωρήθηκε»*.

Κατόπιν αυτού, το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας ενημέρωσε την Κτηματική Υπηρεσία Θεσσαλονίκης, η οποία με το υπ'αριθμ./29-09-2023 Πρωτόκολλο Καθορισμού Αποζημίωσης Αυθαίρετης Χρήσης Αιγιαλού, επέβαλε αποζημίωση αυθαίρετης χρήσης κοινόχρηστης έκτασης αιγιαλού εμβαδού 810τ.μ. εις βάρος του με ΑΦΜ:, ύψους 538,40€, για το χρονικό διάστημα από 30-06-2023 έως 18-07-2023.

Περαιτέρω, από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τόσο κατά την ημερομηνία σύναψης της μίσθωσης χώρου αιγιαλού με το Δήμο Βόλβης, όσο και κατά την ημέρα του ελέγχου (12-07-2023) δεν ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν είχε υποβάλλει δήλωση έναρξη επαγγέλματος, δεν είχε προβεί στην αγορά Φ.Τ.Μ., ενώ ο έλεγχος δεν διαπίστωσε εάν εκδίδονται χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία και αν τηρούνται απλογραφικά βιβλία.

Επειδή από το ηλεκτρονικό σύστημα taxis προκύπτει ότι ο σύζυγος της προσφεύγουσας ασκεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες που παρέχονται από αναψυκτήριο» και δευτερεύουσα «Υπηρεσίες μίσθωσης ομπρελών ή/και καθισμάτων παραλιών (πλαζ)» με Κ.Α.Δ. 93291105 και έναρξη αυτής από 22/06/2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ'αριθμ. δήλωση με έναρξη εργασιών στις 19-07-2023 με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες μίσθωσης ομπρελών ή/και καθισμάτων παραλιών (πλαζ)» με Κ.Α.Δ. 93291105, την οποία άσκησε μέχρι 30-09-2023 (υπ'αριθμ. .../04-10-2023) δήλωση διακοπής εργασιών. Από τα προσκομισθέντα βιβλία mydata προκύπτει η δήλωση εσόδων και εξόδων κατά τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο, ενώ σύμφωνα με την από 18-12-2023

έκθεση Προστίμου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε Θεσσαλονίκης, υπέβαλε δήλωση έναρξης Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου με ημερομηνία έναρξης 07-08-2023 και ημερομηνία διακοπής 30-09-2023, καθώς και την υπ'αριθμ. περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Γ' τριμήνου.

Επειδή, από τα ως άνω παρατιθέμενα στοιχεία δεν προκύπτει η άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας από την προσφεύγουσα στις 12-07-2023, καθώς δεν διαπιστώθηκε η παροχή υπηρεσιών εκμίσθωσης ομπρελών από την ίδια, ούτε η παρουσία της κατά τη διάρκεια του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας στο χώρο όπου ο σύζυγός της ασκούσε το επάγγελμα της εκμίσθωσης ομπρελών.

Η φορολογική αρχή συμπεραίνει την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας εκ μέρους της προσφεύγουσας, λόγω της ύπαρξης μισθωτηρίου συμβολαίου παραχώρησης της απλής χρήσης αιγιαλού μεταξύ αυτής και του Δήμου, υπονοώντας ότι όφειλε η προσφεύγουσα να υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών και να τηρήσει αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, καθώς δεν επιτρέπεται η υπεκμίσθωση ή η περαιτέρω παραχώρηση του αιγιαλού σε τρίτο, ήτοι στη προκειμένη περίπτωση στο σύζυγό της.

Ωστόσο, η αυθαίρετη χρήση του αιγιαλού από πρόσωπο που δεν διαθέτει μισθωτική σύμβαση ή η ενδεχόμενη παραβίαση των όρων παραχώρησης της απλής χρήσης αιγιαλού σε υφιστάμενη μισθωτική σύμβαση υπόκειται στις κυρώσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία της Κτηματικής Υπηρεσίας (έκδοση πρωτοκόλλου αυθαίρετης χρήσης αιγιαλού, ανάκληση της παραχώρησης απλής χρήσης αιγιαλού κλπ).

Η σύναψη σύμβασης απλής χρήσης αιγιαλού δεν υποχρεώνει το μισθωτή στην υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ταυτόχρονα με την έναρξη της μίσθωσης της παραχώρησης. Ως εκ τούτου, δεν αποτελεί παράβαση η δήλωση έναρξης εργασιών από την προσφεύγουσα στις 19-07-2023, ούτε διαπιστώθηκε με θετικό τρόπο η άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας από την προσφεύγουσα κατά την ημέρα του ελέγχου στις 12-07-2023.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι **εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου** ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υφίσταται παράβαση μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών και μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος γίνεται δεκτός, κατόπιν εξέτασης στην ουσία του και ως αποτέλεσμα αυτού παρέλκει η εξέταση του ισχυρισμού της περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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

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

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στον υπ'αριθμ./14-11-2023 έγγραφο προσκόμισης φορολογικών αρχείων, ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1 περ. δ του ν.4987/2022, χωρίς να υποχρεούται στην τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **18-01-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ:.....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ' αριθμ./19-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.850,00€	250,00 €

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της