



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07-03-2024

Αριθμός απόφασης: 644

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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

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 ΑΑΔΕ*» (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 10-11-2023 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./04-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του ΕΛΚΕ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΕΛΚΕ

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

Επί της από 10-11-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./04-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του ΕΛΚΕ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.600,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι : α) δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ.1^α του Ν.2859/2000 που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από το άρθρο 54 παρ.1 περ. α' και παρ. 2 περ.α του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 100,00€ και β) δεν τήρησε λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ.1 και 5 και του άρθρου 12 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ, που επισύρει την κύρωση που προβλέπει το άρθρο 54 παρ. 1 περ.η και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 04-10-2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του ΚΦΔ, του ΕΛΚΕ, δυνάμει των υπ'αριθμ. και εντολών του Προϊσταμένου του. Ειδικότερα, αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν η με αρ. πρωτ./03-06-2021 εξώδικη πρόσκληση-δήλωση της κ. προς την προσφεύγουσα που κοινοποιήθηκε στη ΔΟΥ και η από 06-06-2023 υπεύθυνη δήλωση της ίδιας, ως ιδιοκτήτριας του ακινήτου που μίσθωσε η προσφεύγουσα με έναρξη μίσθωσης στις 01-11-2017, ότι στο μίσθιο λειτουργεί κατάστημα από τις 01-11-2017 έως 25-05-2021 χωρίς ταμειακή μηχανή. Εν συνεχεία, ο έλεγχος, με βάση την υπεύθυνη δήλωση της εκμισθώτριας και με βάση τα στοιχεία του taxis ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 25-05-2021 με αντικείμενο το εμπόριο κοσμημάτων, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης το φορολογικό έτος 2017 και δεν τήρησε λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) τα φορολογικά έτη 2017 έως 2021. Για τη διαπίστωση των παραβάσεων, συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./13-07-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ./28-07-2023 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε για το φορολογικό έτος 2017 η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 11-10-2023, σύμφωνα με την από 11-10-2023 έκθεση επίδοσης του ΕΛΚΕ

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1.Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν κλήθηκε να ενημερωθεί και να καταθέσει έγγραφα σχετικά με όσα κατέθεσε η καταγγέλλουσα, η οποία κλήθηκε δύο φορές για εξηγήσεις. Παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης.

2.Με το από 26-10-2017 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, μίσθωσε ένα κατάστημα επί της οδού,, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει ως κατάστημα πώλησης μπιζού, ειδών δώρου, καπνού, ένδυσης, υπόδησης και καλλυντικών. Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε στα εννέα έτη, από 01-11-2017 έως 31-12-2026. Ωστόσο, λόγω πραγματικών ελαττωμάτων του μισθίου, προέβη σε αποκατάσταση των ζημιών και ζήτησε από την εκμισθώτρια να συμψηφιστούν τα έξοδα με τα

οφειλόμενα μισθώματα, με αποτέλεσμα τη δικαστική τους διένεξη μέχρι την έκδοση δικαστικής απόφασης στα μέσα του 2019, ενώ όλο αυτό το χρονικό διάστημα δεν λειτουργούσε η επιχείρηση. Τέλη του 2019 και αρχές του 2020, ξεκίνησε τις παραγγελίες εμπορευμάτων, αλλά λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού και κατ'επέκταση της μη λειτουργίας των εμπορικών καταστημάτων, η επιχείρηση ξεκίνησε να λειτουργεί στις 25-05-2021, οπότε προέβη σε δήλωση έναρξης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 ΚΦΔ : «1. 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..... 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται ότι : **«Άρθρο 62 :** Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται 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, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με το άρθρο 28 παρ.1 του ΚΦΔ, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος του ΕΛΚΕ επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./13-07-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου, όπου αποτυπώνονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και οι λόγοι που διαμόρφωσαν την κρίση του ελέγχου ως προς αυτές. Με το υπ'αριθμ./13-07-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση σε ακρόαση, δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός είκοσι ημερών από την επίδοση, η δε προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρ./28-07-2023 υπόμνημά της, ασκώντας το δικαίωμα ακρόασής της πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα η άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. : «2. 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 62 του ΚΦΔ : «..... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία..»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ : «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 άρθρ. 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της 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, η αιτιολογία είναι 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 (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 : «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170).....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΦΔ : «.....β) 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 την ΠΟΛ 1006/31.12.2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει «Άρθρο 4 Δήλωση Έναρξης Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

Τα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας, που πρόκειται να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα και εξαιρούνται από τη σύσταση τους στην Υπηρεσία Μίας Στάσης (ΥΜΣ), υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στο πλαίσιο της δραστηριότητας τους. Η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη δε θεωρείται συναλλαγή.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ : «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 υποχρέωση καταβολής φόρου,..... 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 περ. α) της παρ. 1 και,.....»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: «**Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής** 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη..... **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία** 1. 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, εκπώσεων 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..... 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων

εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση.....»

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.....

Άρθρο 6. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων » 1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων....»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ :**«1.** Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ : **«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:.....η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,.....2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:.....ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε', ζ', η' και ιδ' της παρ. 1,.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20.11.2015 :**«.....ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογούμενου 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, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018 : «.....Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ. Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και του taxis προκύπτουν ενδείξεις για τη λειτουργία επιχείρησης από την προσφεύγουσα πριν από τις 25-05-2021, ημερομηνία που δήλωσε στο μητρώο taxis ως ημερομηνία έναρξης εργασιών. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα μίσθωσε ένα ισόγειο κατάστημα στο επί της οδού με έναρξη μίσθωσης στις 01-11-2017, αλλά πραγματοποίησε έναρξη εργασιών πολύ μεταγενέστερα, στις 25-05-2021, ενώ η μίσθωση φέρεται να συνεχίζεται αδιάλειπτα, καθώς η εκμισθώτρια δηλώνει την είσπραξη μισθωμάτων στις σχετικές δηλώσεις Ε2 για το συνολικό χρονικό διάστημα από 01-11-2017 έως 31-12-2021, τα δε οφειλόμενα από την προσφεύγουσα μισθώματα ούτε συνεπάγονται τη λύση της μίσθωσης, αλλά και ανάγονται μόνο σε περιορισμένο χρονικό διάστημα από τον Ιανουάριο έως τον Μάρτιο του 2018 και από τον Ιανουάριο έως τον Ιούνιο του 2021, βάσει της υπ'αριθμ./2018 διαταγής πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου και της από 01-06-2021 εξωδίκου δήλωσης της εκμισθώτριας αντίστοιχα.

Επειδή, αντίθετα, η προσφεύγουσα δεν εξηγεί για ποιο λόγο συνέχισε να μισθώνει το κατάστημα και να καταβάλλει μισθώματα για σχεδόν τέσσερα έτη, ενώ δεν λειτουργούσε επιχείρηση στο μίσθιο όπως υποστηρίζει, οι δε ισχυρισμοί της ότι προέβη σε εργασίες στο μίσθιο και ότι ήταν σε δικαστική διένεξη με την εκμισθώτρια μέχρι την έκδοση δικαστικής απόφασης το 2019, ούτε αποκλείουν τη λειτουργία επιχείρησης, ούτε αποδεικνύονται από τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία. Ειδικότερα, προσκομίζει τιμολόγια αγοράς υλικών για την εκτέλεση των εργασιών που φέρουν ημερομηνία έκδοσης πριν την έναρξη της μίσθωσης, τον Οκτώβριο του 2017, και έχουν εκδοθεί με πελάτη άλλη επιχείρηση, ώστε δεν αποδεικνύεται ότι αφορούν την επιχείρηση της προσφεύγουσας. Επιπλέον, δεν προσκομίζει την δικαστική απόφαση που επικαλείται ότι εκδόθηκε το 2019.

Επειδή, επιπλέον, τα εισοδήματα που εμφανίζει η προσφεύγουσα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα υπό κρίση έτη είναι πολύ χαμηλού ύψους, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

	2017	2018	2019	2020	2021
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ	1.050,00€	1.050,00€	1.050,00€	-	-
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	9.052,31€	-	-	1.388,10€	1.537,70€

ΚΑΘΑΡΩΝ ΠΟΣΩΝ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ					
ΕΠΙΔΟΜΑ ΑΝΕΡΓΙΑΣ ΟΑΕΔ	-	4.046,40€	2.802,45€	800,00€	-

Επειδή, ωστόσο, η φορολογική αρχή, αν και φέρει το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών της παράβασης, προχώρησε στη διαπίστωση των παραβάσεων της μη δήλωσης έναρξης εργασιών και της μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), βασιζόμενη αποκλειστικά σε όσα δήλωσε η εκμισθώτρια του ακινήτου ότι η προσφεύγουσα λειτουργούσε επιχείρηση από 01-11-2017 μέχρι 25-05-2021 χωρίς ταμειακή μηχανή, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με το αν πράγματι λειτουργούσε η επιχείρηση της προσφεύγουσας, εξετάζοντας ενδεικτικά δαπάνες λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης, τηλεφωνίας ή έξοδα της επιχείρησης, όπως δηλώθηκαν ως έσοδα από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή δεν επικαλείται, ούτε απέδειξε, τη διενέργεια συναλλαγών που αφορούν έσοδα ή έξοδα της επιχείρησης ή την έκδοση ή τη λήψη παραστατικών, ώστε να στοιχειοθετήσει τον χρόνο που η προσφεύγουσα είναι υπόχρεη να τηρεί και να ενημερώνει τα λογιστικά της αρχεία.

Επειδή, από τα στοιχεία του taxis προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει δηλωθεί ως πελάτης από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών αρ.14 παρ.3 ΚΦΔ ετών 2019 και 2020. Ωστόσο, οι σχετικές συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εν λόγω εταιρία, που ενδεχομένως να αφορούν τη λειτουργία επιχείρησης, δεν ελέγχθηκαν από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, η φορολογική αρχή συνυποβάλει με τις απόψεις της στοιχεία ιστοσελίδας κοινωνικής δικτύωσης σχετικά με τήρηση σελίδας επιχείρησης κοσμημάτων και ρολογιών με το ονοματεπώνυμο της προσφεύγουσας και σχετικές αναρτήσεις σε ημερομηνίες πριν το έτος 2021. Ωστόσο, τα εν λόγω στοιχεία δεν αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, στην έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν προσδιορίζονται τα στοιχεία εκείνα που καθιστούν την προσφεύγουσα υπόχρεη σε υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών και σε τήρηση βιβλίων στον αντίστοιχο χρόνο, ώστε η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένη. Επιπλέον, η φορολογική αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ως είχε την υποχρέωση βάσει των άρθρων 62 και 64 του ΚΦΔ, για τα γεγονότα, τα στοιχεία και τη νομική βάση, τα οποία οδήγησαν στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, συνεπώς, η προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./04-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του ΕΛΚΕ ακυρώνεται λόγω πλημμελούς αιτιολογίας.

Επειδή, ο Προϊσταμένος του ΕΛΚΕ δύναται να εκδώσει νέα πράξη, στοιχειοθετώντας επαρκώς την αναφερόμενη παράβαση, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 10-11-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και την **ακύρωση** της υπ'αριθμ./04-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του ΕΛΚΕ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. /04-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017	2.600,00 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.