



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/09/2024

Αριθμός απόφασης: 1828

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **07/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου Βόλου, επί της οδού, Τ.Κ. 38333, κατά : α) της με αρ. .../08-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 §1 περ. α' του ν. 4987/2022 και β) της με αρ. .../08-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 §1 περ. η' του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **07/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../08-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 §§ 1 και 5 του ν.4987/2022, του άρθρου 36 § 1 του ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1006/2013, καθώς και τις διατάξεις των άρθρων 1§2, 3, 5 και 12 του ν. 4308/2014.

Με την υπ' αριθ. .../08-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, λόγω μη τήρησης λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3, 5, 12, 13 και 39 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13§1 του ν. 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 08-03-2024 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, κατόπιν διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4987/2022, δυνάμει της με αριθμ. .../08-02-2024 σχετικής εντολής. Ειδικότερα, από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο αρχείο της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα, επί σειρά ετών, χωρίς τη δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και την τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι το 2012, πήρε την απόφαση να βρει έναν χώρο κατάλληλο για μουσικό και καλλιτεχνικό εργαστήριο, καθόσον κάτι τέτοιο ήταν αδύνατο να γίνει στο υπόγειο της πατρικής του κατοικίας για λόγους όχλησης. Έτσι το 2013 προχώρησε στη μίσθωση του χώρου στην οδό, στο Βόλο, με συμβόλαιο τύπου επαγγελματικής στέγης. Εντός του πρώτου εξαμήνου, διαπίστωσε ότι το εγχείρημα δεν έβγαине πρακτικά, χρονικά, ούτε και οικονομικά, γεγονός που τον οδήγησε σε εγκατάλειψη του επαγγελματικού πλάνου. Ωστόσο, αποφάσισε να διατηρήσει

το χώρο, επειδή ήταν ενιαίος, ήσυχος και μπορούσε να το χρησιμοποιήσει ως ένα ερασιτεχνικό εργαστήριο και να κάνει το χόμπι του, με τους στενούς του φίλους. Τότε ξεκίνησε τις κλήσεις προς τον ιδιοκτήτη για αλλαγή χρήσης του χώρου σε οικία, τις οποίες ο τελευταίος απέρριπτε. Ο χώρος δε διαμορφώθηκε ποτέ κατάλληλα για να χρησιμοποιηθεί ως μουσικό στούντιο. Τα απολύτως βασικά καλύπτονταν κατά κύριο λόγο από τον πατέρα του και από συγγενικά του πρόσωπα, από εμβάσματα παλαιών πωλήσεων δίσκων βινυλίου και την περιστασιακή του απασχόληση ως μισθωτός εργαζόμενος. Τελικά εγκατέλειψε το χώρο λόγω απαίτησης του εκμισθωτή για αύξηση του ενοικίου και το όλο ζήτημα κατέληξε αρνητικά αφού ο καταγγέλλων, που είναι γιος του εκμισθωτή, προχώρησε στην επώνυμη καταγγελία με τελικό στόχο τη δημιουργία αρνητικών εντυπώσεων προς το πρόσωπό του και την εμπλοκή του στις διαδικασίες του φορολογικού ελέγχου.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 2859/2000** (κύρωση Κώδικα ΦΠΑ), 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).»

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, 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..... 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.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 10 του ν. 4987/2022**, όπως ίσχυαν κατά το υπό κρίση έτος (2019), 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.[...] 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.

Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης. [...]. Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.

γ. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παραγράφων 1 α και 1 β του παρόντος. Με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο καθώς και επιπλέον στοιχεία τα οποία πρέπει να δηλώνονται από τον

φορολογούμενο με τη δήλωση εγγραφής και έναρξης, πέραν των αναφερόμενων στις παραγράφους 1 α και 1 β.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του ν. 4987/2022**, 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 ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους....»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 54 του ν. 4987/2022**, 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 υποβάλει 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. ...

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` «στ` 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 την **ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015** με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «...2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α`)

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α` της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α` της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου

14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. ... ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, 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, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου **28 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι : «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **62 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι: «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου **171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας** (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

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 την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αφορμή του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/29-09-2020 έγγραφο της Κεντρικής Υπηρεσίας Σ.Δ.Ο.Ε., με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Βόλου η από 04/06/2020 επώνυμη καταγγελία του κατά του προσφεύγοντος, η οποία έγινε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στο kataggelies@sdoe.gr. Βάσει των διαλαμβανομένων στην προαναφερθείσα καταγγελία, ο προσφεύγων, διατηρούσε στην οδό στα Βόλου, στούντιο ηχοληψίας, το οποίο λειτουργούσε χωρίς έναρξη και χωρίς να εκδίδει παραστατικά. Σε συνέχεια των ανωτέρω εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου η με αρ. /08-02-2024, εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα

πραγματικά περιστατικά και τις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 08/03/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ν. 4987/2022 και του ν. 2859/2000, από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο αρχείο της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων :

- δεν έχει προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και τα φορολογικά έτη 2014 έως 2015 και 2017 υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις εισοδήματος και για τα φορολογικά έτη 2016, 2018 και 2019 υπέβαλε δηλώσεις στις οποίες εμφανίζονται έσοδα αποκλειστικά από μισθωτή εργασία και ως φιλοξενούμενος από τον πατέρα του (..... - ΑΦΜ), ενώ δεν υποβάλλει Ε3 για κανένα από τα ελεγχόμενα έτη.
- κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και τα φορολογικά έτη 2014 έως 2019 εμφανίζεται ως μισθωτής επαγγελματικής στέγης σε ακίνητο 103 τ.μ στην οδό στο Βόλο, ιδιοκτησίας με ΑΦΜ -, όπως προκύπτει από το έντυπο Ε2 (αναλυτική κατάσταση για μισθώματα ακινήτων) της εκμισθώτριας καταβάλλοντας και τα αντίστοιχα μισθώματα. Με βάση τα παραπάνω προέκυψε ότι ο προσφεύγων ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα, επί σειρά ετών, χωρίς τη δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και την τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 και 13 του Ν.4987/2022, των άρθρων 1,3,5,12,13,39 του Ν.4308/2014, του άρθρου 39§1.9 της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 και του άρθρου 36§1 του Ν. 2859/2000.

Στη συνέχεια εκδόθηκε το με αριθμό .../08-02-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)-Κλήση σε Ακρόαση, προκειμένου ο προσφεύγων να υποβάλλει στη φορολογική αρχή τις ενδεχόμενες αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο ανταποκρίθηκε, την 01/03/2024, καταθέτοντας τις απόψεις του, οι οποίες όμως δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Επειδή, η φορολογική αρχή, αν και φέρει το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών της παράβασης, προχώρησε στη διαπίστωση της παράβασης μη δήλωσης έναρξης δραστηριότητας με αντικείμενο δραστηριότητας υπηρεσίες ηχοληψίας και της μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), βασιζόμενη αποκλειστικά σε επώνυμη καταγγελία και σε ελεγκτικές επαληθεύσεις μη εκπλήρωσης των φορολογικών του υποχρεώσεων, οι οποίες διενεργήθηκαν από το αρχείο της Υπηρεσίας. Ειδικότερα, από τη σχετική έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει, αν ο αρμόδιος ελεγκτής αναζήτησε τον προσφεύγοντα στην επαγγελματική του εγκατάσταση, αν ζήτησε πληροφορίες από περιοίκους, αν ήρθε σε επικοινωνία με τον εκμισθωτή του ακινήτου, προκειμένου να συλλέξει στοιχεία για τη διαμόρφωση του χώρου, αν και είχε εκδοθεί εντολή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Επίσης, δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, αν αναζητήθηκαν στοιχεία για συναλλαγές του με τρίτα πρόσωπα, αν έγινε άρση τραπεζικού απορρήτου και διαπιστώθηκαν συναλλαγές που υποκρύπτουν φορολογητέα ύλη.

Επειδή, η ενοικίαση του χώρου ως επαγγελματική μίσθωση και η μη ύπαρξη άλλων εισοδημάτων, τόσο κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019, όσο και κατά τα προηγούμενα φορολογικά έτη, δεν αποδεικνύουν άνευ ετέρου, ότι ο προσφεύγων άσκησε οποιαδήποτε επαγγελματική δραστηριότητα και ότι ήταν υπόχρεος σε τήρηση λογιστικών αρχείων.

Επειδή, με βάση τα ως άνω σε συνδυασμό και με τα οριζόμενα των διατάξεων της παρ. 1β΄ του άρθρου 10 του ν. 4987/2022, σύμφωνα με τις οποίες η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, και δεδομένου ότι, η φορολογική αρχή δεν επικαλείται, ούτε απέδειξε, τη διενέργεια οποιοδήποτε συναλλαγής που αφορά έσοδο ή έξοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα, ή την έκδοση ή τη λήψη παραστατικών, ώστε να στοιχειοθετήσει τον χρόνο, κατά τον οποίο ο προσφεύγων ήταν υπόχρεος σε έναρξη δραστηριότητας και κατ'επέκταση σε τήρηση λογιστικών αρχείων, καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις πλημμελώς αιτιολογημένες.

Επειδή, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Βόλου, δύναται να εκδώσει νέες πράξεις, στοιχειοθετώντας τις αναφερόμενες παραβάσεις, 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 07-04-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** των υπ'αριθμ. ... και .../08-03-2024 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 54 του ν. 4987/2022, της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ. .../08-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54§1 ^α και 2 ^α του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019	100,00 €	0,00 €
Υπ'αριθμ. .../08-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54§1 ^η και 2 ^ε του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019	2.500,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.