



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19-06-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2020

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

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.

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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, που εδρεύει στη νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 ν. 5104/2024) φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη επιβολής προστίμου της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της 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' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ζ του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 παρ. 9 ν. 5104/2024) ύψους 2.500 € σύμφωνα με της διατάξεις της παρ. 2 περ. ε' του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 παρ. 9 ν. 5104/2024) . Το υπό κρίση πρόστιμο καταλογίστηκε στη προσφεύγουσα καθώς από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι αυτή δεν προέβη σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμ. εντολής προληπτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ πραγματοποιήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα από την ως άνω Δ.Ο.Υ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η καταγγελία (αρ. πρωτ. εισερχομένου) περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων τα έτη 2023 και 2024 από την που πραγματοποιεί επιχειρηματικές πράξεις στην Ελληνική Επικράτεια χωρίς έναρξη δραστηριοτήτων, μισθώνοντας την από την διαχειρίστρια του χώρου, προς διενέργεια σχετικών εκδηλώσεων και αγώνων.

Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης αρχική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4987/2022, 5104/2024 και 4308/2014 μετά της από συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών προέκυψε για την προσφεύγουσα η παράβαση της μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών το 2023 του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. ζ του Ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 παρ. 9 Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) η οποία επισύρει της κυρώσεις που προβλέπονται από την παρ. 2 περ. ε' του Ν. 4987/2022.

Επίσης από τον ίδιο έλεγχο προέκυψαν για την προσφεύγουσα οι κάτωθι παραβάσεις:

- η μη συμμόρφωση με τις κατά άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις λόγω μη τήρησης των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων και λογιστικού συστήματος ήδη από την χρήση 2023

- η μη έκδοση εκατόν σαράντα πέντε (145) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) το έτος 2023, για πώληση ισάριθμων (σ.σ.ανά ομάδα συμμετοχής) δικαιωμάτων συμμετοχής σε συνολικής καθαρής αξίας 37.830,65€ πλέον Φ.Π.Α. 9.079,35€, ήτοι συνολικής αξίας 46.910,00€

- η μη έκδοση εκατόν ογδόντα επτά (187) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) το έτος 2024, για πώληση ισάριθμων (σ.σ.ανά ομάδα συμμετοχής) δικαιωμάτων συμμετοχής σε συνολικής καθαρής αξίας 56.362,90€ πλέον Φ.Π.Α. 13.527,10€, ήτοι συνολικής αξίας 69.890,00€

Για όλες τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις, συντάχθηκε από την ως άνω Δ.Ο.Υ. το ΣΔΕ/Κλήση σε ακρόαση αλλά και η ταυτάριθμη Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου η οποία και

επιδόθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας στον χώρο του όπου και πραγματοποιήθηκε ο προληπτικός έλεγχος.

Ακολούθως συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης αρχική έκθεση ελέγχου μετά της από συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανίων σε εφαρμογή των διατάξεων των Ν.4987/2022, 5104/2024 και 4308/2014 η οποία συντάχθηκε μετά και την ηλεκτρονική αποστολή του με αριθμ. ηλεκτρ. πρωτοκόλλου εισερχομένου σχετικού υπομνήματος το οποίο υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στα πλαίσια της προβλεπόμενης διαδικασίας ακρόασης επί του με αριθμ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Οι προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου (αρχική και συμπληρωματική) της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανίων απεστάλησαν στο ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ - σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1123/2018 αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την απόδοση ΑΦΜ στον αλλοδαπό είναι η Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ και πλέον το ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ- προκειμένου να αποδώσει Ελληνικό ΑΦΜ στην ελεγχόμενη(προσφεύγουσα) να καταλογίσει στο Ελληνικό ΑΦΜ που θα αποδοθεί στην εν λόγω αλλοδαπή επιχείρηση το προσήκον πρόστιμο ΚΦΔ και ακολούθως να διαβιβαστεί η υπόθεση στο αρμόδιο 1^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εδράζεται επί της υπ' αριθμ. Έκθεσης Προσωρινού Ελέγχου Επί Μη Υποβολής Δήλωσης Έναρξης Εργασιών της Προϊσταμένης της ίδιας Υπηρεσίας η οποία υιοθέτησε τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της προαναφερόμενης έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους.

1. Πλημμελής αιτιολόγηση της προσβαλλόμενης πράξης και έλλειψη ειδικώς αιτιολογημένης κρίσης επ' αυτής και επί της έκθεσης ελέγχου σχετικά με τη θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας.

2. Εσφαλμένα ο έλεγχος εξέλαβε ότι οι συμμετέχοντες στην κατά το κρίσιμο διάστημα 10/11/2023 έως 12/11/2023 και 8/11/2024 έως 10/11/2024, ο καθένας από τους οποίους είχε τη δική του ομάδα υποστήριξης, απήλαυσαν ξεχωριστή υπηρεσία, από αυτή που παραχωρήθηκε από την μετά την πληρωμή της από τον φορέα τηςτην οποία οι ίδιοι πλήρωσαν στη Η παρούσα εκδήλωση διεξήχθη αποκλειστικά με συνδρομητές της προσφεύγουσας, ήταν «κλειστή» και συνεπώς η προσφεύγουσα δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση στην Ελλάδα.

Από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται υποχρέωση έναρξης εργασιών σε οντότητα υποκείμενη σε φορολογικές υποχρεώσεις για τη δραστηριότητά της στην αλλοδαπή, ενώ δεν διεξάγει εργασίες στην Ελλάδα. Ο νόμος 2255/1994 (θεσμοθετεί την Ελληνοβουλγαρική σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας), στο άρθρο 7 προϋποθέτει «.....Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό.....». Παρόμοια πρόβλεψη τίθεται και στα άρθρα 14, 17 και 21 του ίδιου νομοθετήματος. Στην υποκείμενη περίπτωση βέβαια, εκτός της περιστασιακής διοργάνωσης εκδήλωσης, στο χώρο και με τις υπηρεσίες που προσφέρονταν σε αυτόν οι οποίες πληρώθηκαν από την προσφεύγουσα στο φορέα των εγκαταστάσεων, δεν υπήρξε ταυτόχρονα και καμία « εργασία» της προσφεύγουσας.

3. Παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης λόγω μη γνωστοποίησης και μη κλήσης της προσφεύγουσας να εκθέσει τις απόψεις της σχετικά με το επίδικο πρόστιμο και την απόδοση ελληνικού ΑΦΜ.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 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 από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου....».

Επειδή, με το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το 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... 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... Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση. 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 Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. 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.

2. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύστασή τους».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: « 1. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητα επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής του άρθρου 10, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης. Δεν μπορεί να γίνει δήλωση έναρξης ή μεταβολής εργασιών, κατά περίπτωση, από φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική

οντότητα, των οποίων ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) έχει ανασταλεί ή απενεργοποιηθεί, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 10, για όσο χρόνο διαρκεί η αναστολή ή η απενεργοποίηση.

2. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν από την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητα επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασής τους. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση....»

Επειδή, με το άρθρο 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 υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,... ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο η εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες,... 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... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,....».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1252/20.11.2015 μεταξύ άλλων ορίζεται 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.»

.....
«στ) Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή σε αυτό περισσότερες φορές (παρ. 1 περ. ζ')

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ή οποιοδήποτε πρόσωπο υπέχει τέτοια υποχρέωση, δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται οι παραβάσεις μη υποβολής της δήλωσης Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων από φυσικό πρόσωπο ή της δήλωσης Έναρξης/Μεταβολής εργασιών από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για την εγγραφή αυτών στο φορολογικό μητρώο (απόδοση Α.Φ.Μ.)».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού

χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση.

Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:.....

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,

β) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος,

γ) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248), δ) η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9). Σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων - πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση.

2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

.....

9. Σε φορολογούμενους που δεν συνεργάζονται κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ή δεν εγγράφονται στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφονται περισσότερες φορές, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 10 της ΠΟΛ. 1006/2013 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων «Διαδικασία και δικαιολογητικά απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης / Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας», όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η Φορολογική Διοίκηση, με οίκοθεν ενέργειες, μπορεί να προβαίνει στην απόδοση Α.Φ.Μ. εφ' όσον έχει στη διάθεσή της τα πλήρη στοιχεία του φορολογούμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1006/2013 και τα οριζόμενα με τις κείμενες διατάξεις δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ. 1072/2006 εγκυκλίου «Οίκοθεν απόδοση Α.Φ.Μ. σε φυσικά πρόσωπα, ημεδαπά και αλλοδαπά, κατοίκους εξωτερικού, με σκοπό τη βεβαίωση οφειλών σε βάρος τους, χωρίς την καταχώριση στο μηχανογραφικό σύστημα των στοιχείων του αντικλήτου» όπως ισχύει, αποδίδεται Α.Φ.Μ., οίκοθεν, στις περιπτώσεις που πρέπει να βεβαιωθούν φόροι - πρόστιμα - καταλογιστικές πράξεις - ποινές - δικαστικά έξοδα και υπόχρεοι για την καταβολή τους είναι αλλοδαποί ή Έλληνες κάτοικοι εξωτερικού, αλλοδαποί που έχουν δικαστεί ερήμην ή έχουν απελαθεί ή αλλοδαποί κρατούμενοι σε ελληνικά σωφρονιστικά καταστήματα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1123/2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Απόδοση Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε φορολογούμενο ή σε πρόσωπο που δεν τυγχάνει φορολογούμενος, με οίκοθεν ενέργειες, για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 11 του Ν. 4174/2013 (Α' 170)» όπως ισχύει, αποδίδεται οίκοθεν Α.Φ.Μ. στις περιπτώσεις φορολογούμενου ή προσώπου που δεν τυγχάνει φορολογούμενος, προκειμένου:

(α) να βεβαιωθούν ή και να εισπραχθούν απαιτήσεις κατά αυτού, σύμφωνα με τη διαδικασία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) ή του

Κ.Ε.Δ.Ε. (νδ. 356/1974) και

(β) στο πλαίσιο διαχείρισης του συστήματος Μ.Ο.Σ.Σ..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 8 α [όπως αυτή προστέθηκε με την παρ.2 άρθρ.60 (Ενσωμάτωση άρθρου 3 Οδηγ.2008/8/ΕΚ) Ν.3842/2010,ΦΕΚ Α 58/23.4.2010 και ισχύει από 1.1.2011] του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ:

«.....8.α. Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών οι οποίες αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, όπως εμπορικές και άλλες εκθέσεις, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και της παροχής παρεπόμενων προς τις υπηρεσίες αυτές υπηρεσιών που παρέχονται σε μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας.»

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994) ότι, δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. (στην προκειμένη ωστόσο περίπτωση η έκθεση ελέγχου για την προσφεύγουσα, έχει συνταχθεί από υπάλληλο της ΑΑΔΕ)), οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή, εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με

νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του....»

Επειδή, εν προκειμένω, από τα διαλαμβανόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης αρχική έκθεση ελέγχου μετά της από συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4987/2022, 5104/2024 και 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών, τα αποτελέσματα της οποίας υιοθέτησε το ΚΕΦΟΔΕ Αττικής κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου, προκύπτει σε σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία προέβη σε παροχή στην κατά το διάστημα 10/11/2023 έως 12/11/2023 το φορολογικό έτος 2023 και κατά διάστημα 8/11/2024 έως 10/11/2024 το φορολογικό έτος 2024, προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, όπως τα πρόσωπα αυτά λεπτομερώς αναφέρονται στις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών και ο ισχυρισμός της προσφυγούσας περί πλημμελούς αιτιολόγησης της προσβαλλόμενης πράξης, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στην κρινόμενη υπόθεση ακολουθήθηκε από τη φορολογική αρχή η προβλεπόμενη κατ' άρθρο 65 του ΚΦΔ διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης.

Συγκεκριμένα, όπως και στο ιστορικό της παρούσας αναφέρεται, για την επίμαχη παράβαση της μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών /μη απόδοσης ΑΦΜ το έτος 2023, εκδόθηκε από την ως άνω Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών το ΣΔΕ/Κλήση σε ακρόαση αλλά και η ταυτάριθμη Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου η οποία και επιδόθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας στον χώρο του όπου και πραγματοποιήθηκε ο προληπτικός έλεγχος.

Ακολούθως συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης αρχική έκθεση ελέγχου μετά της από συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών σε εφαρμογή των διατάξεων των Ν.4987/2022, 5104/2024 και 4308/2014 η οποία συντάχθηκε μετά και την ηλεκτρονική αποστολή του με αριθμ. ηλεκτρ. πρωτοκόλλου εισερχομένου σχετικού υπομνήματος το οποίο υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στα πλαίσια της προβλεπόμενης διαδικασίας ακρόασης επί του με αριθμ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου της ως άνω ίδιας Δ.Ο.Υ.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη κλήσης σε ακρόαση **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπ' αριθμ. Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Επί Μη Υποβολής Δήλωσης της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία υιοθέτησε τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της με ημερομηνία θεώρησης αρχικής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4987/2022, 5104/2024 και 4308/2014 μετά της από συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2023 - 31/12/2023

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.	2.500,00	2.500,00

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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