



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 20-2-2020
Αριθ. Πρωτ.: 378

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 **30-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, εντός του κέντρου φιλοξενίας προσφύγων, Τ.Κ., κατά των: **α)** με αριθμ./**2019** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π., φορολογικού έτους 2019 και **β)** με αριθμ./**2019** οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α.(αρ.36 ΦΠΑ & αρ.10 ΚΦΔ) και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.:, 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:

1)Με την υπ' αρ.//2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 (μη τήρηση λογιστικών αρχείων) κατά παράβαση των άρθρων 3-7 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με το αρ.13 παρ.1 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του αρ.54 παρ.1 περ. η' και παρ.2 περ. ε',

2)Με την υπ' αριθμ.//2019 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω μη δήλωσης έναρξης εργασιών, στο φορολογικό έτος 2019, κατά παράβαση του άρθρου 10 παρ.1 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.54 παρ.1 περ. α και παρ.2 περ. α' του Ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν επιτόπιου ελέγχου, στις 10-9-2019, υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Βέροιας στο κέντρο φιλοξενίας προσφύγων στην, μαζί με αστυνομικές δυνάμεις, παρουσία εισαγγελέως. Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρόχειρης κατασκευής που λειτουργούσε ως παντοπωλείο, εντός του κέντρου φιλοξενίας, στο οποίο γίνονταν εμπορικές συναλλαγές, χωρίς την ύπαρξη Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής και χωρίς έναρξη δραστηριότητας. Ως υπεύθυνος του εν λόγω παντοπωλείου υποδείχθηκε ο προσφεύγων, συριακής καταγωγής, αναγνωρισμένος ως πρόσφυγας στην Ελλάδα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη που του καταλογίζει πρόστιμο 2.500€ είναι ανυπόστατη, αφού στο τέλος της ελλείπει η χρονολογία, ημερομηνία έκδοσης, με αποτέλεσμα να μην παράγει καμία έννομη συνέπεια.
2. Ουδέποτε του επιδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, αλλά ήρθαν στην κατοχή του τυχαία από άλλους πρόσφυγες που διαμένουν στο ίδιο κέντρο φιλοξενίας. Περαιτέρω, οι εν λόγω πράξεις έχουν συνταχθεί στην ελληνική γλώσσα, την οποία δεν γνωρίζει, χωρίς να περιέχουν κάποιο απόσπασμα σε γλώσσα που να κατανοεί και χωρίς να του παρασχεθεί

διερμηνεία σε κανένα στάδιο της υπόθεσης. Συνεπώς, απουσιάζει οποιαδήποτε επίσημη γνωστοποίηση περί παράνομης ή επιλήψιμης συμπεριφοράς εις βάρος του, η οποία επισύρει βαρύτατες οικονομικές κυρώσεις και τον αιφνιδίασε προκαλώντας του τεράστια οικονομική και ηθική βλάβη.

3. Ουδέποτε του επιδόθηκε ή του κοινοποιήθηκε το κατά το άρθρο 28 του ΚΦΔ σημείωμα διαπιστώσεων, σε καμία γλώσσα, ελληνική ή άλλη και επικαλείται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω παράλειψης τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συνοδεύουν τις προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες και περιέχουν αντιφατικά στοιχεία. Αναγράφουν ως ημερομηνία εντολής ελέγχου τρεις (3) διαφορετικές ημερομηνίες, γεγονός που καθιστά ανέφικτο τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων. Ουδέποτε του κοινοποιήθηκε οποιαδήποτε εντολή ελέγχου. Τα γεγονότα και τα στοιχεία βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναφέρονται με σαφήνεια, ούτε είναι επαρκώς εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα, αλλά αόριστα ο έλεγχος αναφέρει ότι βρέθηκε *«ψυκτικός θάλαμος με παγωτά, πληθώρα πακέτων με τσιγάρα και ράφια με διάφορα προϊόντα παντοπωλείου»* χωρίς να προκύπτει ακριβώς ποιος ήταν ο αριθμός αυτών. Η φορολογική αρχή περιορίστηκε στην αόριστη υιοθέτηση του συμπεράσματος ότι: *«ήταν εμφανές ότι στον παραπάνω χώρο γινόταν εμπορικές συναλλαγές χωρίς να υπάρχει ταμειακή μηχανή»*. Συνεπώς, οι εκθέσεις ελέγχου στερούνται αιτιολογίας και συνεπώς οι πράξεις είναι τυπικά πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν.
5. Τα πρόστιμα είναι υπέρογκα και δυσανάλογα με την πράξη, ενώ η αξία των προϊόντων, η οποία δεν αναφέρεται πουθενά και το οποιοδήποτε προσδοκώμενο κέρδος είναι μηδαμινό σε σχέση με τα επιβληθέντα πρόστιμα. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Πρέπει να εφαρμοστεί η αρχή της επιείκειας και της χρηστής διοίκησης και η επιμέτρηση των προστίμων να γίνει ανάλογα με την οικονομική δυνατότητα του διοικούμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής:

Επειδή, στο άρθρο 16 παρ.1 του Ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Διαδ) ορίζεται ότι: *«Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου»*, ενώ στην παρ.1 του άρθρου 18 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: *«Η ατομική διοικητική πράξη τελειούται με την υπογραφή και τη χρονολόγησή της, ή τη δημοσίευσή της αν είναι δημοσιευτέα κατά νόμο»*.

Επειδή, στο άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:*

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, «... κατά την έννοια των ... διατάξεων [του άρθρου 16] του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ερμηνευομένων ενόψει της αρχής της νομιμότητας της διοικητικής δράσης, ναι μεν η διοικητική πράξη ... πρέπει να φέρει την ημερομηνία έκδοσής της, διότι με βάση την χρονολογία αυτή κρίνεται το νομικό και πραγματικό καθεστώς που είναι ληπτέο υπόψη για την εγκυρότητά της (πρβλ. ΣτΕ 453/2011, 73/2001, 250/1996), αλλά η έλλειψη του ως άνω στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες και κατ' αρχήν αναγκαίο για τη νομιμότητα της πράξης (πρβλ. ΣτΕ 453/2011, 73/2001, 250/1996, 1262/1991, 2513/1998, 2956/1964), δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, ο δε καθορισμός της ακριβούς χρονολογίας έκδοσής της δεν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος, το οποίο δεν μεταβλήθηκε ανάμεσα στις δύο αυτές ημερομηνίες (ΣτΕ 2282/2014).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη με αριθμό 811/1-10-2019 ρητά αναγράφει στην πρώτη σελίδα τον αριθμό της πράξης και την ημερομηνία αυτής, ενώ η ημερομηνία της αναγράφεται και στο τέλος της πράξης πριν από την υπογραφή της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Κατά συνέπεια ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής:

Επειδή, στο άρθρο 62 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1.Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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 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 Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση 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, η κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων προβλέπεται στο άρθρο 5 του Ν.4174/2013 σύμφωνα με το οποίο: «1.Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α){...}

β)αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, γ) {...}

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα»

Επειδή, με το [άρθρο 50](#) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. [2717/1999](#)) ορίζεται ότι: «1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- κατά την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου από τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Βέροιας στο κέντρο φιλοξενίας προσφύγων στην, στις 10/9/2019, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του σχετικά με τη μη συμμόρφωσή του στις υποχρεώσεις περί τήρησης λογιστικού συστήματος σε προθεσμία είκοσι (20 ημερών).
- Μετά την πάροδο άπρακτης της ως άνω προθεσμίας, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες υπ' αριθμ. &/2019 πράξεις επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Ν.4174/2013, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ.5 του Ν. 4174/2013, με ταχυδρομική αποστολή στο κέντρο προσφύγων

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγουμένης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά την διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως. (ΣτΕ 1392/2016).

Κατά συνέπεια, ακόμη κι αν εκληφθεί ως πλημμελής η κοινοποίηση των προσωρινών και οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων, παρά ταύτα ουδόλως επηρεάζεται το κύρος των οριστικών πράξεων, υπό την έννοια των ατομικών διοικητικών εκτελεστών πράξεων που επιφέρουν άμεσα (δυσμενείς) φορολογικές συνέπειες, καθώς η ως άνω υποτιθέμενη «πλημμέλεια» θεωρείται, βάσει νομολογίας, ότι καλύφθηκε, εφόσον ο ενδιαφερόμενος, στις 30/10/2019 κατέθεσε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας αναλυτικά τους κρίσιμους ισχυρισμούς (ΣτΕ 3521/2015 και Ολομ. ΣτΕ 4447/2012).

Σε κάθε περίπτωση δε, οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων επιδόθηκαν νομίμως και συμφώνως προς τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.[4174/2013](#) στον προσφεύγοντα και κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του, περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης ή πλημμελούς κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων και των οριστικών προσδιορισμών προστίμων, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν συνταχθεί στην ελληνική γλώσσα, την οποία δε γνωρίζει και ούτε του παρασχέθηκε διερμηνέας, προκειμένου να κατανοήσει το περιεχόμενό τους και έτσι να λάβει επί της ουσίας γνώση αυτών, αυτός δεν μπορεί να γίνει δεκτός καθώς, εκτός από τις περιπτώσεις ειδικής νομοθετικής πρόβλεψης, **η γλώσσα διεξαγωγής της διοικητικής διαδικασίας και σύνταξης των διοικητικών εγγράφων**

και πράξεων των ελληνικών διοικητικών αρχών είναι η ελληνική [βλ. τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 309/1976, που καταργήθηκε με το άρθρο 95 του Ν. 1566/1985, καθώς και του άρθρο 2 του Ν. 1566/1982, για τη δημοτική ως γλώσσα της πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης]](Γενικό διοικητικό Δίκαιο, Ευγενία Πρεβεδούρου, 2015).

Επειδή, από καμία διάταξη του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ή άλλη γενικής εφαρμογής διάταξη νόμου (ή υπέρτερης του νόμου τυπικής ισχύος) δεν προκύπτει γενική υποχρέωση της Διοικήσεως να συντάσσει και να κοινοποιεί, επί ποινή ακυρότητας της διαδικασίας, διοικητικά έγγραφα σε αλλοδαπούς σε οποιαδήποτε ξένη γλώσσα κατανοητή σε αυτούς. (ΣΤΕ 1592/2012).

Επειδή, σε συγκεκριμένες μόνον ειδικές περιπτώσεις, θεσπίζει η ελληνική έννομη τάξη υποχρέωση της Διοικήσεως να γνωστοποιεί έγγραφα ή πράξεις στον αλλοδαπό σε ξένη γλώσσα κατανοητή από αυτόν, όπως για παράδειγμα, αυτές ρητά αναφέρονται στο Π.Δ. 114/2010 που αφορά αποκλειστικά τη διαδικασία αναγνώρισης σε αλλοδαπούς ή ανιθαγενείς του καθεστώτος του πρόσφυγα.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Σε ότι αφορά την παράλειψη κοινοποίησης των εντολών ελέγχου επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 προβλέπεται: «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».

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ.1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», ενώ στην παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να

επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, σε περιπτώσεις που εξαιτίας της φύσης της υπόθεσης ενδείκνυται η διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, κατ' εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., θα εκδίδεται κατ' αρχήν εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 25 του ΚΦΔ (διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά - προληπτικός έλεγχος) και, εφόσον απαιτείται, θα εκδίδεται στη συνέχεια εντολή φορολογικού ελέγχου για συγκεκριμένες φορολογίες και συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους. (Πολ. 1073/2018, παρ.1, περ. β').

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις 10-9-2019 εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, η υπ' αριθμ. χειρόγραφη εντολή προληπτικού ελέγχου, προς τους εφοριακούς υπαλλήλους, και, βάσει της οποίας οι ως άνω υπάλληλοι συμμετείχαν σε οργανωμένη επιχείρηση ελέγχου τυχόν παράνομων δραστηριοτήτων εντός του χώρου φιλοξενίας προσφύγων στην, με τη συμμετοχή αστυνομικών δυνάμεων και παρουσία εισαγγελέως.

Σε συνέχεια της ως άνω χειρόγραφης εντολής, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 εντολή *elenxis* μερικού επιτόπιου ελέγχου, προκειμένου να συνταχθούν οι απαραίτητες εκθέσεις ελέγχου και να εκδοθούν οι οριστικές πράξεις, βάσει των διαπιστώσεων που αφορούν φορολογικές παραβάσεις, ενώ η υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου που αναγράφεται στην πρώτη σελίδα των από 1/10/2019 εκθέσεων ελέγχου, στο κεφάλαιο 2.ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ, αφορά άλλη υπόθεση και αναγράφηκε εκ παραδρομής.

Επειδή, ο μερικός επιτόπιος έλεγχος (προληπτικός) αποβλέπει στη διαπίστωση της επάρκειας των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και της ακρίβειας των οικονομικών μεγεθών, κατά τη στιγμή που εκτελούνται οι οικονομικές πράξεις, γι' αυτό και συνήθως διενεργείται αιφνιδιαστικά στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή στο δρόμο. Κατά συνέπεια, ορθώς δεν κοινοποιείται στον ελεγχόμενο, αφού κάτι τέτοιο θα κύρωνε το χαρακτήρα του ελέγχου.

Από τις ως άνω παρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι στα πλαίσια του προληπτικού επιτόπιου ελέγχου η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται να κοινοποιήσει την εντολή ελέγχου, παρά μόνο να την επιδείξει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ.2 του Ν. 4174/2013, ενώ το δικαίωμα του πολίτη στη λήψη γνώσης των στοιχείων του φακέλου προβλέπεται

ρητά, τόσο στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Διαδ), όσο και στο άρθρο 28 παρ.1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

Σε ότι αφορά τον επί μέρους ισχυρισμό περί αοριστίας και αντιφάσεων της έκθεσης ελέγχου που την καθιστά αναιτιολόγητη και συνεπώς ακυρωτέα, επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή, η αυτοτελής αιτιολογία των πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων ρητά προβλέπεται ρητά τόσο στην παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, σύμφωνα με την οποία: «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», όσο και στην παρ.3 του άρ. 62 του ίδιου ως άνω νόμου σύμφωνα με την οποία «η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του ίδιου ως άνω νόμου, 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 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, ενώ στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου και τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου για την υπό κρίση περίπτωση προκύπτει ότι, εντός του κέντρου φιλοξενίας προσφύγων, υπήρχε πρόχειρη κατασκευή που λειτουργούσε ως παντοπωλείο, διαμορφωμένη με γραφείο, ψυκτικό θάλαμο με παγωτά, πλήθος πακέτων με τσιγάρα και ράφια με διάφορα προϊόντα παντοπωλείου, εντός του οποίου πραγματοποιούνταν εμπορικές συναλλαγές. Ως υπεύθυνος του παντοπωλείου υποδείχθηκε από τους παρευρισκόμενους, ο προσφεύγων, ο οποίος και συνελήφθη

από την αστυνομία, η οποία στη συνέχεια κατέσχεσε εμπορεύματα που προορίζονταν προς πώληση (τσιγάρα).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.1 του Ν.4174/2013 «Κάθε πρόσωπο που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή 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 κατά τον τρόπο και το χρόνο που ορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Με όμοια απόφαση είναι δυνατόν να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 του Ν.4174/2013 «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 το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και η' του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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», ενώ σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. α' & ε' του ανωτέρου νόμου ορίζεται ότι: «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 {...}, **ε)** δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε', ζ' και η' της παραγράφου 1 {...}».

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας ορίζει ότι κάθε μέτρο επιβάλλεται να είναι πρόσφορο και αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ενώ ο επαχθής χαρακτήρας του πρέπει να είναι ανάλογος της σπουδαιότητας του παραπάνω σκοπού.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή προστίμου λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, καθώς και λόγω μη συμμόρφωσης των υποχρεώσεων του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /30-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αρ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00€	2.500,00 €

2)Υπ' αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.