



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/2/2020

Αριθμός απόφασης: 399

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 4/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αρ. .../...../25-9-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, της με αρ. .../...../25-9-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 16/10/2015, της με αρ. .../...../25-9-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 24/7/2016, και της με αρ. .../...../25-9-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 25/7/2016 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την με αρ. πρωτ./7-11-2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 4/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

1. Με την με αριθμό .../...../25-9-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1 περ. α' του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) σε συνδυασμό με το άρθρο 10 παρ. 1 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 α' και 2 α' του Ν.4174/2013.
2. Με την με αριθμό .../...../25-9-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 16/10/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **32.000,00 €**, διότι : α) δεν τήρησε λογιστικά αρχεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 η' και 2 ε' του Ν.4174/2013 (ποσό καταλογισμού **2.500,00 €**) και β) δεν εξέδωσε σε 118 περιπτώσεις φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για παραχθείσες υπηρεσίες (διαφημιστικές φωτογραφίες) συνολικής αξίας 5.900,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7§1 και 4 και 1§1 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4092/2012) και των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 (ποσό καταλογισμού **118 X 250,00 = 29.500,00**).
3. Με την με αριθμό .../...../25-9-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 24/7/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **1.340,32 €**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. σε 277 περιπτώσεις συνολικής αξίας 13.850,00 € (καθαρή αξία 11.169,36 € πλέον Φ.Π.Α. 2.680,64 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α§1 του Ν.4174/2013.
4. Με την με αριθμό .../...../25-9-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 25/7/2016 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος

του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **604,84 €** λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. σε 125 περιπτώσεις συνολικής αξίας 6.250,00 € (καθαρή αξία 5.040,32 € πλέον Φ.Π.Α. 1.209,68 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α§1 του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αρ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, Β' Υποδιεύθυνση, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες Μηχανικών» και δευτερεύουσα «Διαφημιστικές φωτογραφίες», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2014 - 2018. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ./2016 Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο Π.Δ., φυσικό πρόσωπο ονόματι, χωρίς να έχει προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., λειτουργεί επιχείρηση με διακριτικό τίτλο “.....” και παρέχει έναντι αμοιβής υπηρεσίες διαφημιστικών φωτογραφίσεων στο διαδίκτυο, μέσω της σελίδας “.....” που διατηρεί στο «μέσο κοινωνικής δικτύωσης “Facebook”». Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το Π.Δ., οι παρεχόμενες υπηρεσίες αφορούν φωτογραφίες καταστημάτων διασκέδασης (καφετέριες/μπαρ κλπ) κατά την ώρα λειτουργίας τους και στη συνέχεια ανάρτηση των φωτογραφιών στο διαδίκτυο, στις σελίδες των καταστημάτων, καθώς και στη σελίδα της επιχείρησης, στο “Facebook”.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, τόσο στην ιστοσελίδα της επιχείρησης στο “Facebook” με τον τίτλο “..... Εταιρία», όσο και κατά τον επιτόπιο έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες διαφημιστικών φωτογραφιών τουλάχιστον από τις 5/11/2014, χωρίς να έχει προβεί σε έναρξη εργασιών και χωρίς να τηρεί βιβλία και να εκδίδει φορολογικά στοιχεία, ενώ υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης στις 15/1/2018. Για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους :

1. Αναπόδεικτη και αόριστη η έκθεση ελέγχου – Άρνηση των πορισμάτων ελέγχου.
2. Άλλως και όλως επικουρικός - αναδρομική εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης και συγκεκριμένα εκείνης του άρθρου 58 Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 αντί του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ..

Ως προς την άρνηση διάπραξης των παραβάσεων και τον ισχυρισμό περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, στην παρ. 1 περ. β' του άρθρου 36 του ν.2859/2000, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι : «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις : α) ... β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές, ...»

Επειδή, στο άρθρο 10 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι : «1. 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.» και στο άρθρο 13 του ίδιου νόμου ορίζεται : «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, στην ΠΟΛ 1006/2014 του ΓΓΔΕ όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1178/2015 ορίζεται : «1. Σε κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα όπως αυτό ορίζεται στο [άρθρο 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας \(κ.Φ.Δ.\) Ν. 4174/2013](#) (170/Α') ημεδαπό ή αλλοδαπό, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τη φορολογική διαδικασία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα αυτού, αποδίδεται από τη φορολογική διοίκηση ενιαίος και μοναδικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ανεξάρτητα του αριθμού των εγκαταστάσεων (υποκαταστημάτων, γραφείων, αποθηκών) που διαθέτει εντός και εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, προκειμένου να εγγραφεί στο Φορολογικό Μητρώο.»

Επειδή, στο άρθρο 54 του ν.4174/2013 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 δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή 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, το άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ., ως ίσχυε, όριζε ότι : «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.[...]

14. ... Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. ...»

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, ορίζεται :
«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος: ... 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 8 Τιμολόγιο πώλησης 1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση

συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. [...] 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου. 1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο 39&1](#) περ.β' των ΕΛΠ, δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις των Ε.Λ.Π. τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 € ετησίως. Τα πρόσωπα αυτά δεν υποχρεούνται, κατ' επέκταση, σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των βιβλίων που προβλέπουν τα ΕΛΠ. Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή ή την απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης{...}.

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» και στο άρθρο 62 του ίδιου νόμου ορίζεται : «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. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε., προς αξιοποίηση του με αρ./2016 Πληροφοριακού Δελτίου, ανέτρεξε στο διαδίκτυο και συγκεκριμένα στην ιστοσελίδα του facebook με τίτλο «.....», όπου διαπιστώθηκε ότι η σελίδα αυτή αποτελεί μέσο προβολής της δραστηριότητας επιχείρησης με τίτλο «..... Εταιρία» και περιλαμβάνει 1501 περιπτώσεις άλμπουμ φωτογραφιών της περιόδου 5/11/2014 – 1/5/2018, στα οποία αποτυπώνονται εκδηλώσεις /βραδιές κλπ. από πληθώρα καταστημάτων διασκέδασης. Κατόπιν έρευνας του αναρτημένου αριθμού τηλεφώνου στην εν λόγω ιστοσελίδα διαπιστώθηκε ότι ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης με τον

τίτλο «.....» είναι ο προσφεύγων. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. προκειμένου να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, επέδωσε στον προσφεύγοντα τη με αριθμό .../5-4-2019 πρόσκληση για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησής του, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος διερεύνησε-επεξεργάστηκε όλα τα ανωτέρω δεδομένα και καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα προσβαλλόμενα πρόστιμα λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι:

- 1) Κάθε αναρτημένο άλμπουμ φωτογραφιών στη σελίδα του “.....” στο οποίο καταγράφεται η ημερομηνία και το όνομα του φωτογραφισθέντος καταστήματος αποτελεί αποδεικτικό μέσο ολοκληρωμένης παρασχεθείσας υπηρεσίας προς το αντίστοιχο κατάστημα-πελάτη.
- 2) Η προσφεύγουσα επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες διαφημιστικών φωτογραφίσεων τουλάχιστον από την 5/11/2014.
- 3) Δεδομένου ότι οι ανωτέρω περιπτώσεις αφορούν παροχή υπηρεσίας σε επιτηδευματία/επιχείρηση, η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε την υποχρέωση να εκδώσει ένα (1) τουλάχιστον Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες της (μέχρι την τελευταία μέρα του τρέχοντος μήνα – βάσει Ν.4093/12 και μέχρι την 15^η του επόμενου μήνα βάσει Ν.4308/2014) συμπεριλαμβάνοντας το σύνολο των παρεχόμενων υπηρεσιών του τρέχοντος μήνα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις κατά τον αντίστοιχο χρόνο που πραγματοποιήθηκαν.
- 4) Για λόγους χρηστής διοίκησης και προκειμένου να μην αδικηθεί η προσφεύγουσα επιχείρηση, για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες της ανά κατάστημα ως ύψος αμοιβής ελήφθη υπόψη το ποσό των 50,00€ ανά μήνα (ελάχιστη αμοιβή μίας ημέρας επίσκεψης-φωτογράφισης-ανάρτησης φωτογραφιών σε κατάστημα, κατά δήλωση του προσφεύγοντος) ανεξάρτητα του πλήθους των επισκέψεων της προσφεύγουσας επιχείρησης στο κατάστημα-πελάτη. Το σκεπτικό της απόφασης είναι ότι ο προσφεύγων δεν εφαρμόζει σταθερή τιμολογιακή πολιτική σε περιπτώσεις με περισσότερες επισκέψεις για φωτογράφιση ανά μήνα (ανάλογα τον πελάτη και κατά περίπτωση, κατά δήλωση του) και συνεπώς δεν θα μπορούσε να προσδιοριστεί με ασφάλεια το ύψος αμοιβής στις περιπτώσεις αυτές.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος με αυθαίρετες και αντιφατικές κρίσεις προσπαθεί να του προσδώσει την ιδιότητα του επαγγελματία φωτογράφου που ουδέποτε μέχρι το 2018 απέκτησε, ότι η εν λόγω ιστοσελίδα δημιουργήθηκε για την ανταλλαγή φωτογραφικών δημιουργιών μεταξύ ερασιτεχνών φωτογράφων, ότι μόλις τον Ιανουάριο του 2018 ξεκίνησε η επαγγελματική του δραστηριότητα και λίγο νωρίτερα από την έναρξη κατοχύρωσε το domain name (.....com.gr), ότι ήταν αδύνατο να ασκεί οποιοδήποτε επιτήδευμα διότι την περίοδο πριν την έναρξη της δραστηριότητάς του εργαζόταν ως υπάλληλος σε διάφορες εταιρίες και στη συνέχεια υπηρέτησε την στρατιωτική του θητεία (προσκομίζει τις σχετικές βεβαιώσεις εργοδοτών και της Δ/σης Στρατολογικού του Γ.Ε.Σ.), ενώ προσκομίζει την με αρ./1-11-2019 ένορκη βεβαίωση

ενώπιον συμβολαιογράφου της συναδέλφου του φωτογράφου, η οποία επιβεβαιώνει τα ανωτέρω.

Επειδή, από τις ενέργειες του ελέγχου στη σελίδα “.....” του “Facebook” διαπιστώθηκε πως η σελίδα φέρει τίτλο “..... Εταιρεία” και λογότυπο στο οποίο αναγράφεται: “.....”, το οποίο ταυτοποιήθηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντα την 5/4/2019. Περαιτέρω, στο πεδίο “πληροφορίες” της ίδιας σελίδας ως διεύθυνση καταγράφεται η διεύθυνση έδρας της προσφεύγουσας επιχείρησης, καθώς και τηλέφωνο επικοινωνίας που ταυτοποιήθηκε ότι ανήκει στον προσφεύγοντα. Σημειώνεται επιπλέον ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση χρησιμοποιεί τον διακριτικό τίτλο “.....” στη σφραγίδα της, όπως άλλωστε φαίνεται και από τα θεωρημένα φορολογικά στοιχεία που επισυνάπτονται στην έκθεση ελέγχου.

Επιπλέον στο πεδίο “φωτογραφίες” της σελίδας, βρέθηκαν αναρτημένες 1.501 περιπτώσεις άλμπουμ φωτογραφιών από το έτος 2014 μέχρι και το 2018 (από τις 5/11/2014 έως την 1/5/2018), τα οποία περιλαμβάνουν πληθώρα φωτογραφιών (30/50/100 φωτογραφίες κ.ο.κ.) με αποτυπωμένα τα λογότυπα, τόσο των καταστημάτων που αφορούν, όσο και το λογότυπο “.....” πάνω σε αυτές. Μάλιστα, από τα αναρτημένα άλμπουμ (τα οποία και επισυνάπτονται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) προκύπτει ότι η πλειονότητα των καταστημάτων φωτογραφήθηκαν αρκετές φορές κατά την ελεγχόμενη περίοδο και σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα αρκετές φορές μέσα στον ίδιο μήνα. Όλα τα ανωτέρω αναιρούν το επιχείρημα περί ερασιτεχνικής ενασχόλησης (ευκαιριακή και παρεπόμενη δραστηριότητα).

Από τα ανωτέρω προκύπτει συνεπώς ότι η σελίδα με τίτλο “.....” του μέσου κοινωνικής δικτύωσης “Facebook” αποτελεί μέσο προβολής της δραστηριότητας επιχείρησης με τον ομώνυμο τίτλο και τα αναρτημένα άλμπουμ φωτογραφιών αποτελούν τα αποδεικτικά μέσα για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες της επιχείρησης με διακριτικό τίτλο “.....”.

Όσον αφορά τα περί στρατιωτικής θητείας και τις βεβαιώσεις εργοδοσίας, σημειώνεται ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις αφορούν το διάστημα 5/11/2014 – 1/5/2018, διάστημα προφανώς μεγαλύτερο από τη διάρκεια μίας στρατιωτικής θητείας και μιας ολιγόμηνης εργασίας, κατά τη διάρκεια δε της μισθωτής εργασίας δεν εμποδίζεται η ενάσκηση παράλληλης δραστηριότητας και δη της επαγγελματικής φωτογράφισης, ενώ το προσκομισθέν απολυτήριο στρατού δεν αποδεικνύει τίποτα περισσότερο από την ολοκλήρωση της στρατιωτικής θητείας του προσφεύγοντα και συνεπώς δεν αναιρεί τις ανωτέρω διαπιστώσεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη

επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α'). (πρβλ. ΣΤΕ 5292/2013, ΣΤΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991). Επομένως, η προσκομιζόμενη ένορκη βεβαίωση της κας Σαλέπη Δήμητρας δεν δύναται να ληφθεί υπόψη, αφενός μεν επειδή αυτή προσκομίστηκε συνεπεία του ελέγχου και αφετέρου λόγω της φιλικής και επαγγελματικής σχέσης της με τον προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/7/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012, του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Β' Υποδιεύθυνση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αυθαίρετης και αντιφατικής κρίσης του ελέγχου τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013.

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013, όπως αυτό ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 -16/10/2015, ορίζεται : «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: ...θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

Επειδή στο άρθρο 58Α του Ν.4174/2013, όπως ισχύει από 17/10/2015, ορίζεται : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης

ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...»

Επειδή, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Επιπρόσθετα, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα.

Επειδή εν προκειμένω, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013, οι οποίες αφορούν, σύμφωνα με την [περίπτωση 24 της υποπαραγράφου Δ.2 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Ν.4254/2014](#), σε παραβάσεις που διαπράχθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013, ήτοι μετά την 1/1/2014 και έως την 16^η/10/2015, ημερομηνία αμέσως προηγούμενης της έναρξης του Ν.4337/2015, ο οποίος κατάργησε την ως άνω περίπτωση θ'.

Επειδή, το άρθρο 58Α προστέθηκε με την [παρ. 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το [άρθρο 23 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 17/10/2015 και μετά και δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας...» (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.).

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά τη

φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 16/10/2015 βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013, με βάση τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον προσδιορισμό του προστίμου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης δεν έχει πεδίο εφαρμογής όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣτΕ 4159/2009 επταμ., 2031/2013) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς το πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ., 2402/2016 και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008 Jager, C-420/06 σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία έχει κριθεί ότι, οι νέες ρυθμίσεις του Ν.4337/2015 δεν μπορούν να αποδοθούν στη μεταβολή των αντιλήψεων του νομοθέτη περί του ότι ο σκοπός, στον οποίο αποβλέπει η κατάργηση της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., δύναται να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα, ούτε στη μεταβολή της αντίληψής του, όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτής, αλλά υπαγορεύτηκε από άλλους λόγους, ήτοι από την αντιμετώπιση πλέον της εν λόγω παράβασης ως ουσιαστικής (διότι έχει ως συνέπεια τη φοροδιαφυγή). Περαιτέρω, κρίθηκε ότι με τις διατάξεις του ν. 4337/2015 θεσπίστηκε ένα νέο ουσιαδώς διαφορετικό φορολογικό καθεστώς, το οποίο στοχεύει στην πάταξη της φοροδιαφυγής και ως εκ τούτου δεν έχει έδαφος εφαρμογής η αρχή της αναδρομικής ισχύος της επεικέστερης κύρωσης (αποφ. 714/2019 ΔΠρΗρακλείου, ΔΕφΑθ 1582/2019).

Επειδή, 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.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 4/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1) Η με αριθμό .../...../25-9-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 100,00 €

2) Η με αριθμό .../...../25-9-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 16/10/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 32.000,00 €

3) Η με αριθμό .../...../25-9-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 24/7/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

Ποσό καταλογισμού 1.340,32 €

4) Η με αριθμό .../...../25-9-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 25/7/2016 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

Ποσό καταλογισμού 604,84 €

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.