



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-10-2020

Αριθμός Απόφασης: 1577

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
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.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, - **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΑΡ. 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2015**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο αξίας **2.600,00 €**, λόγω: α) μη δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1 περ. α' του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που επισύρει συνδυαστικά τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 α' και 2 α' του Ν.4174/2013 (ποσό καταλογισμού **100,00 €**) και β) μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 υποχρεώσεις, με την έννοια ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), κατά παράβαση του άρθρου 13 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του Ν.4174/2013, συνδυαστικά με τα οριζόμενα στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013 (ποσό καταλογισμού **2.500,00 €**).

Από το σχηματίστηκε δικογραφία σε βάρος του προσφεύγοντος διότι στις/2015, και ώρα, κατελήφθη, ως υπεύθυνος, στο κέντρο, να διαθέτει προς πώληση είδη τροφίμων χρησιμοποιώντας τιμολόγια στη γλώσσα, τα οποία δεν ανταποκρινόταν στην πραγματικότητα και συγκεκριμένα αλεύρι, καλαμπόκι και ηλιέλαιο. Στη συνέχεια, το ανωτέρω απέστειλε στη **Δ.Ο.Υ.** το με αρ. πρωτ. έγγραφο με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Ο προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** λαμβάνοντας γνώση του προαναφερόμενου εγγράφου εξέδωσε την υπ. αριθ. εντολή ελέγχου, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, απόρροια της οποίας ήταν η σύνταξη της από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Πλημμελής αιτιολογία της πράξης καθώς στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης δεν περιλαμβάνεται καμία αιτιολογία εμπεριστατωμένη και αυτοτελή, πέρα από την αναφορά των εφαρμοζόμενων διατάξεων και την περιγραφή της φερόμενης πράξης. Ο υπολογισμός του προστίμου δεν επεξηγείται, ενώ αναφέρεται απλώς η έκθεση ελέγχου η οποία επισυνάπτεται και με τον τρόπο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη δεν έχει αυτοτελή αιτιολογία όπως ορίζει το άρθρο 62 παρ. 3 του Ν.4174/2013.

- Επιπρόσθετα, η αιτιολογία είναι πλημμελής καθώς η σχετική έκθεση ελέγχου στηρίζεται σε έγγραφο το οποίο πάσχει από αοριστία, ασάφεια και ανακρίβεια.
- 2) Παραβίαση της αρχής estoppel (της καλής πίστης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου) καθώς η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε πέντε και πλέον χρόνια μετά τη διαπίστωση των υποτιθέμενων παραβάσεων και επιπλέον χωρίς την παροχή των απαιτούμενων εξηγήσεων εκ μέρους του
 - 3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας καθώς το πρόστιμο είναι δυσθεώρητο.
 - 4) Έχει εκδοθεί η υπ. αριθ. Απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου με την οποία έχει αθωωθεί για το ποινικό τμήμα της παράβασης.

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται : «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 στο άρθρο 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται : « 1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.» και στο άρθρο 13 περί του «Χρόνου έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.».

Επειδή, περαιτέρω, στην παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν.2859/2000, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις : α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι 30 (τριάντα) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή, ...»

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν.4174/2013 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, 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 στις παρ. 1 και 3 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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. 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του, το οποίο έχει την αποδεικτική δύναμη της παραγράφου 1 του άρθρου 171 του Ν.2717/1999, στις2015, ώρα, ο προσφεύγων κατελήφθη, ως υπεύθυνος, στο κέντρο, να διαθέτει προς πώληση είδη τροφίμων χρησιμοποιώντας τιμολόγια στη γλώσσα, τα οποία δεν ανταποκρινόταν στην πραγματικότητα και συγκεκριμένα αλεύρι, καλαμπόκι και ηλιέλαιο. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της αρμόδιας **Δ.Ο.Υ.**, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις της αστυνομικής αρχής, προέβη σε φορολογικό έλεγχο του προσφεύγοντα, όπου διαπιστώθηκε ότι ο ίδιος δεν προέβη σε έναρξη δραστηριότητας στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ., ούτε στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων, καταλογίζοντάς του το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Επειδή, ο προσφεύγων για την αιτιολόγηση της μη άσκησης από τη πλευρά του επιτηδεύματος, όπως αυτό προβάλλεται το πρώτον στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι μετέβηκε στην περιοχή της για κοινωνικό λόγο και δη για να επισκεφθεί φίλο του στην περιοχή. Οι ισχυρισμοί του όμως δεν κρίνονται αποδεκτοί λόγω του ότι στο φορτηγό του βρέθηκαν σημαντικές ποσότητες ειδών, για την κυριότητα των οποίων (των ειδών) επιδείχθηκαν στον έλεγχο της αστυνομικής αρχής τιμολόγια εξωτερικού στηγλώσσα και κυρίως διότι κατελήφθη να διαθέτει προς πώληση τα είδη αυτά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.**, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, στηριζόμενη στα πορίσματα του εγγράφου της αστυνομικής αρχής, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.** επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πλημμελούς αιτιολογίας τυχάνει απορριπτός.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό.

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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 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.5. Πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής με εξαίρεση τις περιπτώσεις των άρθρων 57 και 59. Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση».

Επειδή, η παράλειψη της διοίκησης να καλέσει εγγράφως τον διοικούμενο πριν την έκδοση της πράξης δεν οδηγεί στην ακυρότητα της τελευταίας, εφόσον ο διοικούμενος ανέπτυξε τις απόψεις του με υπόμνημα έχοντας λάβει γνώση των στοιχείων του φακέλου (ΣτΕ 2205/2004).

Επειδή, όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης 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. Στην περίπτωση, μάλιστα αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδομένη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδομένη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας (ΣτΕ 3251/2015, 1392/2016).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα 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 και καλόπιστης 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, όπως εν

προκειμένω συνέβη με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου Άρθρου 54 του Ν.4174/2013 η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, ρυθμίσεις που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος. Επισημαίνεται δε, ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, που αφορά παράβαση του φορολογικού έτους 2015, αφενός εκδόθηκε εντός πενταετίας όπως ορίζεται στα άρθρα 36 και 62 του Ν.4174/2013 και αφετέρου εκδόθηκε μετά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής απόψεων του προσφεύγοντος, που δόθηκε με την υπ. αριθ. πρωτ. Κλήση προς Ακρόαση, η οποία απεστάλη με συστημένη επιστολή στις (RE.....GR), στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση στην Ελλάδα, στην

Πιο αναλυτικά, μετά την έκδοση εντολής ελέγχου ο έλεγχος αρχικά απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ. αριθ. πρωτ. (RE.....GR) έγγραφο στη δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Αρχή, διεύθυνση στην Ελλάδα, στην Με το έγγραφο αυτό του κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Το έγγραφο αυτό επιστράφηκε ως αζήτητο. Στη συνέχεια, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ. αριθ. πρωτ. (RE.....GR), ομοίως, στη δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Αρχή, διεύθυνση στην Ελλάδα, στην, έγγραφο «Κλήση προς Ακρόαση» για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατόπιν του υπό εξέταση ελέγχου. Το έγγραφο αυτό επιστράφηκε ομοίως ως αζήτητο. Κατόπιν, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ. αριθ. πρωτ. (RE.....GR), ομοίως, στη δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Αρχή, διεύθυνση στην Ελλάδα, στην, έγγραφο με το οποίο του απεστάλη η προσβαλλόμενη πράξη μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου. Το έγγραφο αυτό επιστράφηκε ομοίως ως αζήτητο. Στη συνέχεια ο έλεγχος απέστειλε το υπ. αριθ. πρωτ. (RE.....GR) έγγραφο στο με αίτημα να επιδοθούν η προσβαλλόμενη πράξη μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου στον προσφεύγοντα στη διεύθυνση του στη Το με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του απέστειλε το προαναφερόμενο έγγραφο της Δ.Ο.Υ. στην /, η οποία τελικά με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο απέστειλε την προσβαλλόμενη πράξη μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου στον προσφεύγοντα στη διεύθυνση του στη

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς

συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις του Ν 4174/2013, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «Κατά την εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας, εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά, επιτρέπεται: α) με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο άρθρο 5, να κριθούν παρεμπιπτόντως ζητήματα της δικαιοδοσίας των πολιτικών δικαστηρίων, αν από τα ζητήματα αυτά εξαρτάται η επίλυση της ένδικης διαφοράς,.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν δεδicasμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 197 παρ. 1 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Δεδicasμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδicasμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο της υπ. αριθ. Απόφασης του πρωτοδικείου, σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο κήρυξε αθώο τον προσφεύγοντα για το αδίκημα της άσκησης υπαίθριου εμπορίου χωρίς άδεια, που φέρεται να τελέστηκε στον στις, αλλά δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα αντίγραφο των πρακτικών της δίκης προκειμένου να προκύπτει μετά βεβαιότητας το περιεχόμενό της

απόφασης αναφορικά με το πλέγμα πραγματικών περιστατικών που λήφθηκαν υπόψη και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν στο δικαστήριο, καθώς σε κάθε περίπτωση πρέπει να συνεκτιμηθεί το πόρισμά της από τον διοικητικό δικαστή ως ενιαίο σύνολο (δηλαδή με τα ενσωματωμένα σε αυτήν πρακτικά της δίκης) κατά την κατάστρωση του δικανικού συλλογισμού, προκειμένου να προβεί στην αξιολόγηση της ένδικης προσφυγής. Πέραν της επικαλούμενης απόφασης όμως, θα έπρεπε να είχε προσκομιστεί και βεβαίωση περί του αμετάκλητου αυτής, καθώς όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 951/2018 επταμελ., ΣτΕ 1522/2010επταμελ. 2951/2013), ο διοικητικός δικαστής δεν υποχρεούται να εξετάσει αυτεπαγγέλτως το ζήτημα, εάν έχει καταστεί αμετάκλητη η ποινική απόφαση.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, - **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση Πράξης Επιβολής Προστίμου ΑΡ. 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2015**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου ΑΡ. 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2015**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015	
Μη δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας	100,00
Μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 υποχρεώσεις, με την έννοια ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)	2.500,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	2.600,000

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

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

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.