



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-11-2020

Αριθμός Απόφασης: 1695

**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.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/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 (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - **Α.Φ.Μ.**, συνταξιούχου, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2014**, 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 την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2014**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.600,00 ΕΥΡΩ**, λόγω: α) μη υποβολής δήλωσης πληροφορικού χαρακτήρα (με δήλωση έναρξης εργασιών στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ.), κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν.2859/2000 και άρθρου 10 του Ν.4174/2013, 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, ήτοι: Δεν τήρησε απλογραφικά βιβλία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. – Ν.4093/2012, κατά παράβαση του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.- Ν.4174/2013 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 €**)..

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.**, προς τη **Δ.Ο.Υ.** (εισ. στις) με το οποίο διαβιβάστηκε στη **Δ.Ο.Υ.** το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του αστυνομικού τμήματος, σύμφωνα με το οποίο, ο προσφεύγων, υπέπεσε σε παράβαση του Ν.4264/2014 «Άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων εκτός καταστήματος και άλλες διατάξεις» - πώληση δοχείων λαδιού άνευ άδειας αρμόδιας αρχής και παραστατικών.

Σύμφωνα με το προαναφερόμενο έγγραφο ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τις καταθέσεις των και, μετέβη την και ώρα, στο νοσοκομείο για να τους πωλήσει ένα πλαστικό δοχείο πέντε κιλών, με επικολλημένη χάρτινη ετικέτα στην οποία αναγραφόταν έξτρα παρθένο ελαιόλαδο. Επίσης, ο προσφεύγων είχε πουλήσει στην πρώτη ένα ίδιο δοχείο λάδι την και ώρα και στη δεύτερη δύο δοχεία λάδι την ώρα και τους είχε δηλώσει ότι πρόκειται για έξτρα παρθένο ελαιόλαδο.

Κατόπιν των ανωτέρω, 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 η προσβαλλόμενη πράξη, για τους παρακάτω λόγους:

1. Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης (άλλως λιγότερο επαχθούς) φορολογικής ρύθμισης. Έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.4308/2014 αντί των διατάξεων του άρθρου 3 του Ν.4093/2012 καθώς είναι ευμενέστερες.
2. Ελλιπής αιτιολογία προσβαλλόμενης πράξης καθώς σε κανένα από τα έγγραφα που στηρίζεται η έκθεση ελέγχου δεν γίνεται αναφορά για τον οργανωμένο ή μη τρόπο της διάθεσης από τον προσφεύγοντα τεσσάρων πλαστικών δοχείων λαδιού, η τιμή διάθεσης αυτών και η εκτιμώμενη αξία κτήσης τους, η συνέχεια άσκησης εμπορικής δραστηριότητας και εάν οι αντισυμβαλλόμενοι ήταν υπόχρεοι έκδοσης στοιχείων από τον Κ.Φ.Α.Σ..

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αυτοί πρέπει να απορριφθούν για τους παρακάτω λόγους:

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, αναδρομικός είναι ο νόμος ο οποίος καταλαμβάνει γεγονότα τα οποία συντελέστηκαν στο παρελθόν και μάλιστα πριν από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ειδικότερα, ένας νόμος έχει αναδρομική ισχύ όταν θεσπίζει, καταργεί, μεταβάλλει τις νομικές συνέπειες γεγονότων που ανάγονται στον πριν από τη θέσπισή του χρόνο. Ένας νόμος μπορεί να χαρακτηριστεί αναδρομικός μόνο όταν αυτός ο ίδιος προσδίδει στον εαυτό του αναδρομική ισχύ, με ρητή διάταξη ή όταν από τη διατύπωση και την έννοιά του προκύπτει σαφώς και αναμφιβόλως τέτοια βούληση, κυρίως μέσα από τις μεταβατικές του διατάξεις. Αν δεν περιέχει τέτοια διάταξη, σαφώς ορίζει το πεδίο εφαρμογής του για το μέλλον (Α. Ράϊκος, Σημειώσεις, «Έναρξη, λήξη ισχύος και αναδρομικότητα των νόμων»).

Επειδή, στο ελληνικό δίκαιο με το ως άνω άρθρο 2 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή της μη αναδρομικότητας των νόμων, γιατί δεν συμβιβάζεται με τη φύση και το σκοπό των κανόνων δικαίου. Η ως άνω αρχή προβλέπεται σε μια διάταξη που έχει τυπική δύναμη κοινού νόμου και ως εκ τούτου δεν δεσμεύει το νομοθέτη, παρά μόνο αν κατοχυρωνόταν ευθέως στο Σύνταγμα.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 39 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1. α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. του ν. 2859/2000, β) 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 ευρώ ετησίως. γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «Οι διατάξεις του νόμου αυτού τίθενται σε ισχύ ως εξής: α) Τα κεφάλαια 4 έως 7, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. β) Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 1 της Υποπαραγράφου Ε1, της παραγράφου Ε' (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4093/2012: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1004/2013: «Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οι μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι φυσικά πρόσωπα (με εξαίρεση αυτούς που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του 48 του ν. 2238/1994, όπως γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί κ.λπ.) και υπό τις ακόλουθες αθροιστικά προϋποθέσεις:

- Η ευκαιριακή άσκηση παρεπόμενης δραστηριότητας, πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που ασκείται όχι κατά σύστημα και αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα, τα οποία κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Τέτοια πραγματικά γεγονότα 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 και γενικότερα εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.
- Ο αντισυμβαλλόμενος προς στον οποίο παρέχεται η υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά πρέπει να είναι πρόσωπο που έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχείο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. για τις πράξεις αυτές, δηλαδή πρόσωπο υπόχρεο του Κ.Φ.Α.Σ. ή πρόσωπο της

παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού. **Αυτός που έστω και ευκαιριακά παρέχει υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά σε ιδιώτες είναι υπόχρεος του Κ.Φ.Α.Σ.**

Ο χαρακτηρισμός του πιο πάνω προσώπου ως μη υπόχρεου για τις εν λόγω ευκαιριακές πράξεις δεν συναρτάται από το ύψος της αμοιβής του ή από την αξία των πωλούμενων αγαθών.

Τονίζεται ότι λαμβανομένου υπόψη ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στον χαρακτηρισμό προσώπου ως μη υπόχρεου, δεν καταλαμβάνει το φυσικό πρόσωπο που ήδη είναι υπόχρεο εφαρμογής του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) και παράλληλα ευκαιριακά παρέχει άλλες υπηρεσίες ή πωλεί άλλα αγαθά....».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 της Υποπαραγράφου Ε1, της παραγράφου Ε' (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «2. Δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 4 της Υποπαραγράφου Ε1, της παραγράφου Ε' (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.... 4. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, οι λοιποί υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων και των αστικών επαγγελματικών εταιρειών δικηγόρων των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (Α' 220) και 81/2005 (Α' 120), για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου αυτού....».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 13 της Υποπαραγράφου Ε1, της παραγράφου Ε' (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1.1.2013».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.2859/2020 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170)....».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.4174/2013 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. ».

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, στην προκειμένη περίπτωση η διαπίστωση ότι ο προσφεύγων πωλούσε δοχεία έγινε το 2014, ορθώς στην προσβαλλόμενη πράξη έγινε αναφορά των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και όχι του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καθώς το 2014 ήταν εν ισχύ ο Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ενώ ο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) τέθηκε σε ισχύ από 1η Ιανουαρίου 2015 και δεν είχε αναδρομική εφαρμογή.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989** (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα,». Σύμφωνα δε με την παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαιτούμενη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994).

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 βάση 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, στην προκειμένη περίπτωση με τα αναγραφόμενα στην προσβαλλόμενη πράξη καθώς και στη σχετική από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. σε συνδυασμό με τα στοιχεία του φακέλου τεκμηριώνονται πλήρως οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Επειδή, ο ίδιος ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή αποδέχεται ότι την και ώρα περίπου, μετέβη στο «.....», προκειμένου να παραδώσει στην ένα πλαστικό δοχείο πέντε (5) λίτρων με λάδι έναντι ελαχίστου χρηματικού ποσού, οπότε και συνελήφθη από αστυνομικά όργανα για παραβίαση των διατάξεων του Ν. 4264/2014 («άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων εκτός καταστήματος και άλλες διατάξεις»). Στην ίδια κυρία είχε παραδώσει ακόμα ένα όμοιο δοχείο λαδιού την προηγούμενη ημέρα, ενώ ακόμα δύο τέτοια δοχεία είχε παραδώσει στην την, όλα έναντι του ίδιου χρηματικού ποσού. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι

συστηματικά και κατά επανάληψη πωλούσε δοχεία λαδιού, που είχε προμηθευτεί από άγνωστο πρόσωπο, σε τρίτους. Ακόμα όμως κι αν δεχθούμε ότι η πώληση των δοχείων λαδιού γινόταν περιστασιακά οι πωλήσεις που εξετάζονται στην παρούσα, διενεργήθηκαν μεταξύ ιδιωτών, μέσα σε ένα νοσοκομείο, για προσωπική χρήση των αγοραστών. Ο δε προσφεύγων εάν θεωρούσε ότι πωλούσε εμπορεύματα σε υπόχρεους τήρησης βιβλίων και στοιχείων, έπρεπε να ζητήσει και να λάβει για κάθε συναλλαγή φορολογικά στοιχεία από τους αντισυμβαλλόμενους, γεγονός που δεν συνέβη. Επιπρόσθετα, η αγορά και η τιμή πώλησης δεν παίζει ουσιαστικό ρόλο, για τη διαπίστωση των συγκεκριμένων παραβάσεων.

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 της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2014**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2014**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014	
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 2014 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 στην προσφεύγουσα.

**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.