



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.12.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1261

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας: 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατά των ακόλουθων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

α) της υπ' αρ./01.08.2023 πράξης επιβολής άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018

β) της υπ' αρ./01.08.2023 πράξης επιβολής άρθρου 54^Ε του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020

γ) της υπ' αρ./01.08.2023 πράξης επιβολής άρθρου 54^Ε του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./01.08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο συνολικού ύψους 2.600,00€, λόγω:

α) Μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (έναρξης επαγγέλματος), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν. 4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^α & 2^α του Ν. 4987/2022 (ύψος προστίμου 100,00€).

β) Μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4987/2022 υποχρεώσεις, ήτοι μη τήρησης λογιστικών αρχείων, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1η & 2ε του Ν. 4987/2022 (ύψος προστίμου 2.500,00€).

Με την υπ' αριθ./01.08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ποσού 10.000,00€, λόγω μη τήρησης λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 1 & 5 και άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 παρ. 1 του Ν. 4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε παρ. 1 του Ν. 4987/2022.

Με την υπ' αριθ./01.08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2021, πρόστιμο ποσού 10.000,00€, λόγω μη τήρησης λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 1 & 5 και άρθρου 12 του

Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 παρ. 1 του Ν. 4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε παρ. 1 του Ν. 4987/2022.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος Ν.4172/2013 και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης σε εκτέλεση της υπ' αρ./23.12.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. οικ.....ΕΞ2022 ΕΜΠ/2022 έγγραφο γνωστοποίησης της έκθεσης ελέγχου της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας- Μονάδας Επιθεωρήσεων και Ελέγχων – Περιφερειακής Υπηρεσίας Σερρών. Ο έλεγχος της ανωτέρω υπηρεσίας διενεργήθηκε με σκοπό να διαπιστωθεί εάν ο προσφεύγων δημόσιος υπάλληλος ασκούσε ιδιωτικό έργο με αμοιβή (ως ερμηνευτής τραγουδιών) κατόπιν απορριπτικής απόφασης του αρμοδίου οργάνου διοίκησης ως προς τη χορήγηση της σχετικής άδειας, πόσο συχνή ήταν ή άσκηση του ιδιωτικού έργου και πώς επηρέαζε την απόδοσή του στην εργασία του και στην ομαλή λειτουργία του, καθώς και αν η άσκηση ιδιωτικού έργου υλοποιούνταν εν γνώσει της Υπηρεσίας του υπαλλήλου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, ή άλλως να τροποποιηθούν, οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ασύμβατη η έννοια του δημοσίου υπαλλήλου με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Πραγματική και μόνη νόμιμη έννοια της απασχόλησης του προσφεύγοντος, ως παροχή εξαρτημένης εργασίας ή έργου. Αδειοδότηση μετά την ελεγχόμενη περίοδο για άσκηση ιδιωτικού έργου με αμοιβή, ως παροχή εργασίας ή έργου. Έλλειψη υποχρέωσης έναρξης στη Δ.Ο.Υ. και τήρησης βιβλίων και στοιχείων, βάσει της ιδιότητας του δημοσίου υπαλλήλου και της φύσεως της συγκεκριμένης παράλληλης εργασίας.
2. Αληθής φύση της επίμαχης δραστηριότητας ως παροχή εξαρτημένης εργασίας ή έργου και όχι ως άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος και επιχειρηματικής δραστηριότητας.
3. Πραγματοποίηση εισοδήματος κάτω του ορίου των 10.000,00€ ετησίως από άσκηση παρεμπόπτουσας – δευτερεύουσας εργασίας και έλλειψη υποχρέωσης δήλωσης ενάρξεως και τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων.
4. Έλλειψη δόλου ως απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβολή κυρώσεων. Παράβαση Συντάγματος και ΕΣΔΑ.
5. Έλλειψη αιτιολογίας
6. Παράβαση αρχής αναλογικότητας
7. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της επιείκειας.
8. Ανυπαρξία δόλου. Συγγνωστή πλάνη.

Επειδή στο άρθρο 62 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.....7. Το πρόστιμο για την παράβαση της περ. η της παρ. 1 του άρθρου 54 δεν επιβάλλεται όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε.».

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 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 στο άρθρο 28§2 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: « 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».

Επειδή με το άρθρο 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 σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν. 3528/2007 (Υπαλληλικός Κώδικας): «1. Μετά από άδεια ο υπάλληλος μπορεί να ασκεί ιδιωτικό έργο ή εργασία με αμοιβή, εφόσον συμβιβάζεται με τα καθήκοντα της θέσης του και δεν παρεμποδίζει την ομαλή εκτέλεση της υπηρεσίας του

2. Η άδεια χορηγείται για συγκεκριμένο έργο ή εργασία μετά από σύμφωνη αιτιολογημένη γνώμη του υπηρεσιακού συμβουλίου και μπορεί να ανακαλείται με τον ίδιο τρόπο. Η άδεια στους υπαλλήλους του Δημοσίου χορηγείται από τον οικείο υπουργό και στους υπαλλήλους των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου από το ανώτατο μονομελές όργανο διοίκησης και αν δεν υπάρχει τέτοιο όργανο, από τον πρόεδρο του συλλογικού οργάνου διοίκησης. 3. Δεν επιτρέπεται στον υπάλληλο η κατ' επάγγελμα άσκηση εμπορίας».

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. 391/2010 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.: «Με τις διατάξεις του άρθρου 31 ν. 3528/2007 σκοπείται η εύρυθμη λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών και η αποφυγή ενδείξεων παραμελήσεως των κυρίων καθηκόντων των υπαλλήλων. Κατά συνέπεια η παράλληλη άσκηση εκ μέρους του υπαλλήλου και άλλων καθηκόντων επιτρέπεται μόνο κατ' εξαίρεση, κατόπιν αδείας του αρμοδίου Υπουργού και μετά από έκφραση αιτιολογημένης και σύμφωνης γνώμης του Υπηρεσιακού Συμβουλίου, κατόπιν εκτιμήσεως των συγκεκριμένων περιστάσεων, έτσι ώστε να μην αποβαίνει σε βάρος των κυρίων καθηκόντων του υπαλλήλου και της ομαλής διεξαγωγής της δημόσιας υπηρεσίας, (βλ. σχετ. Εφ. Αθ. 9329/2002, 7975/1987, εκδοθείσες υπό την ισχύ των ομοίων, κατά βάση, διατάξεων του άρθρου 77 ΠΔ 611/1977). Όπως έχει κριθεί από την Ολομέλεια του Ν.Σ.Κ. με την υπ' αριθμ. 382/2008 γνωμοδότησή της, οι προϋποθέσεις έκδοσης από την Διοίκηση της προβλεπόμενης αδείας είναι σωρευτικά, οι εξής: α) Η άδεια πρέπει να αφορά σε ιδιωτικό έργο ή εργασία δηλ. να παρέχεται προς ιδιώτη με σκοπό την αμοιβή του ενδιαφερομένου. Ως ιδιωτικό έργο ή εργασία νοείται τόσο η παροχή αυτής ταύτης εξηρημένης εργασίας όσο και η προσφορά υπηρεσιών ελευθέρου επαγγέλματος, δηλαδή της παροχής έργου ή ανεξαρτήτων υπηρεσιών, με διαρκή, σταθερή και συστηματική απασχόληση, επί συγκεκριμένου αντικειμένου, χωρίς να τελεί ο υπάλληλος σε σχέση εξάρτησης με τον εργοδότη, (βλ. σχετ. και την νεώτερη ΝΣΚ 447/2009), ακόμη και η μίσθωση έργου κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 681 Α.Κ. επ.β) το σχετικό έργο του υπαλλήλου πρέπει να συμβιβάζεται με τα καθήκοντα της θέσης του, δηλ. να συνάδει προς το αντικείμενο της αρμοδιότητας που ασκεί, να μην μειώνει το κύρος της Υπηρεσίας, και να μην παρεμποδίζει την ομαλή άσκηση των καθηκόντων του. Δραστηριότητα η οποία δύναται να προκαλέσει στον υπάλληλο σύγκλιση μεταξύ του δημοσίου καθήκοντος και της ιδιωτικής του δράσης, αλλά και σύγκρουση του ιδιωτικού του συμφέροντος προς το συμφέρον της υπηρεσίας, δεν συμβιβάζεται με τα καθήκοντα της θέσης του (βλ. σχετ. και ΝΣΚ 447/2009 ο.π.) Εξ' ετέρου η αιτούμενη από τον υπάλληλο άδεια χορηγείται: 1) Για συγκεκριμένο ιδιωτικό έργο ή εργασία, δηλ. μόνο γι' αυτό που ρητά ο υπάλληλος αιτείται, δεδομένου ότι σε περίπτωση αορίστου αιτήματος θα καθίστατο αδύνατος ο επιβαλλόμενος έλεγχος συνδρομής των ανωτέρω προϋποθέσεων, με αποτέλεσμα την καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων. 2) Μετά σύμφωνη γνώμη του υπηρεσιακού συμβουλίου, που έχει δεσμευτική ισχύ για το όργανο που αποφασίζει, ενώ η πλημμέλεια της αιτιολογίας συνιστά την

μη τήρηση ουσιώδους τύπου διαδικασίας, η οποία συνεπάγεται ακυρότητα. Περαιτέρω από την παρατεθείσα διάταξη του άρθρου 31 παρ. 3 του Υπαλληλικού Κώδικα προκύπτει σαφώς ότι η εκ μέρους του δημοσίου υπαλλήλου άσκηση εμπορίας απαγορεύεται και είναι ολοκληρωτικά ασυμβίβαστη με την ιδιότητα αυτού. Δέον να επισημανθεί ότι η εν λόγω διάταξη απαγορεύει την κατ' επάγγελμα άσκηση της εμπορίας, δηλαδή την κτήση της εμπορικής ιδιότητας και όχι την απλή διενέργεια ορισμένων εμπορικών πράξεων (βλ. σχετ. ΝΣΚ 378/2002, 368/2005)..... Περαιτέρω γίνεται δεκτό, ότι οι πράξεις τόσο των ελευθέρων επαγγελματιών, δηλαδή δικηγόρων, ιατρών, αρχιτεκτόνων κλπ, όσο και η εν γένει επιστημονική και καλλιτεχνική δράση δεν έχουν εμπορικό χαρακτήρα. Ως αιτιολογία δε αποκλεισμού της εμπορικότητας προβάλλεται, κατ' ουσίαν, ο ιδιαίτερα στενός προσωπικός δεσμός των προσώπων αυτών που υπάρχει με την πελατεία των, σε αντίθεση με εκείνη των εμπόρων. Ο αποκλεισμός, όμως, αυτός της εμπορικότητας δεν μπορεί να είναι απεριόριστος. Τούτο διότι δεν αποκλείεται η μη εμπορική επαγγελματική δράση του φυσικού προσώπου να γίνει εμπορική, εάν αποτελέσει το σκοπό εμπορικής εταιρείας και εν γένει οργανωμένης επιχείρησης (βλ. σχετ. Περάκη ο.π. σελ. 189 και 201 επ., βλ. επίσης Σταυρόπουλου «Ερμηνεία Εμπορικού και Ναυτικού Δικαίου», Δ' εκδ. σελ. 16 και 40, Ρόκα ο.π. σελ. 53)».

Επειδή στο άρθρο 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. 2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η

διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης».

Επειδή στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων».

Επειδή στο άρθρο 10 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1.....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.....Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος. γ. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παραγράφων 1 α και 1 β του παρόντος».

Επειδή στο άρθρο 13 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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 τις διατάξεις του άρθρου 1§2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:.....γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3§§1, 5 &12 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός της που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.....5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.....12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος »

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6§1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:.....β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις 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, βάσει ύψους ακαθάριστων εσόδων τους από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης που λαμβάνουν, ανά φορολογικό έτος. Τα ποσοτικά όρια της παραγράφου αυτής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. 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 την ΠΟΛ. 1003/2014: «39.1.3 Σύμφωνα με την περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

39.1.4 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 των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης. 39.1.5 Ενδεικτικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 είναι: α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι. β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers). γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς. δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.»

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου..... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1..... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε', ζ', η' και ιδ' της παρ. 1.....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: «α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ..... ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "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. Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των

φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.....».

Επειδή στο άρθρο 54Ε του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζονται τα ακόλουθα: «1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιοδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.....2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28..... 4. Με

απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από εισήγηση του Διοικητή, δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020): «Με τις διατάξεις της παρ. 2 προστίθενται νέα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ στο ν. 4174/2013, με τα οποία αυστηροποιούνται τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, καθώς και παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ, όπως επίσης έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές. Ειδικότερα με το νέο άρθρο 54Ε ορίζονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ. Ειδικότερα:

Με την παράγραφο 1α συμπεριλαμβάνεται στην έννοια της «μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων)» και η έννοια της «μη ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων», σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Περαιτέρω, το πρόστιμο της μη ενημέρωσης, ήτοι της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων γίνεται πιο αυστηρό για τις υπόχρεες οντότητες, ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιούν (απλογραφικό, διπλογραφικό). Επιπλέον, για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, η έννοια της «μη επίδειξης» των λογιστικών βιβλίων εξισώνεται με την έννοια της «μη τήρησης» αυτών και επιβάλλεται το ίδιο πρόστιμο. Περαιτέρω, για τους σκοπούς του παρόντος, η περίπτωση της «μη επίδειξης» των λογιστικών βιβλίων τεκμαίρεται ότι περιλαμβάνει και την περίπτωση της «μη διαφύλαξης» αυτών. Δεν ισχύει το ίδιο σε περίπτωση μη διαφύλαξης των λογιστικών στοιχείων για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 2.500 ευρώ.

Επισημαίνεται δε ότι το εν λόγω πρόστιμο δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή μη ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων των υπόχρεων οντοτήτων, με σκοπό την αποφυγή επιβολής αυστηρότερου προστίμου στις περιπτώσεις που είναι δυνατός ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων ανεξάρτητα αν, λ.χ., εκκρεμεί η καταχώριση παραστατικών μετά από το πέρας της προθεσμίας που ορίζεται για την ενημέρωση των βιβλίων, τα οποία εν τέλει προσκομίζονται στις ελεγκτικές αρχές μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 ή αν τηρείται διαφορετικό (κατώτερης κατηγορίας) από το οριζόμενο, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014), λογιστικό σύστημα....».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2028/2023 με θέμα: "Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν.4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη

τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ”:

Πεδίο εφαρμογής. 4.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται, μετά το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μη τήρηση από πλευράς του ελεγχόμενου των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις λογιστικών αρχείων (βιβλίων). Συνεπώς, η φορολογική Αρχή, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, μπορεί να διαπιστώνει παραβάσεις και για το αμέσως προηγούμενο του ελέγχου φορολογικό έτος (και πάντως όχι προγενέστερο του έτους 2020) υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος διενεργείται σε χρόνο μεταγενέστερο του οριζόμενου από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

5. Υπολογισμός προστίμου

5.1. Ο υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. α' ΚΦΔ γίνεται με βάση το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου. Το πρόστιμο επιβάλλεται, για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η παράβαση. Επιβάλλεται ένα πρόστιμο ανά ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται παράβαση, ανεξαρτήτως του πλήθους των υποκαταστημάτων ή των δευτερευουσών δραστηριοτήτων που τυχόν ασκεί ο ελεγχόμενος.

5.2. Το ύψος του προστίμου ισούται με το 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων (πιο πρόσφατων προς τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου του έτους για το οποίο κατά τον χρόνο του ελέγχου δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το ανωτέρω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.....

6. Σχέση με άλλες διατάξεις

6.1. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ, για τις παραβάσεις που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού δεν επιβάλλεται και το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ (2.500 ευρώ) για παραβάσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ περί «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. άρθρο 62 παρ. 7 ΚΦΔ).....

7. Έναρξη ισχύος 7.1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 3 περ. α' ν. 4714/2020 το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται για παραβάσεις που αφορούν στα φορολογικά έτη που λήγουν από 31.12.2020 και μετά. Συνεπώς, οι διενεργούμενοι έλεγχοι

μπορούν να διαπιστώνουν παραβάσεις που αφορούν φορολογικά έτη από το 2020 και εφεξής και όχι παλαιότερα έτη.

8. Μη επιβολή προστίμου 8.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ δεν επιβάλλεται εφόσον η μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ως «πρόσφορο μέσο» νοείται οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφορία μπορεί, χωρίς εξαιρετική δυσχέρεια, να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση της έκτασης της συναλλακτικής δράσης του ελεγχόμενου (π.χ. στοιχεία από καταστάσεις του άρθρου 14 παρ.3 ΚΦΔ έως και το έτος 2020, για δραστηριότητες χονδρεμπορίου ή στοιχεία που είναι διαθέσιμα στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA για τα έτη 2021 και εφεξής, επιχειρηματικές συναλλαγές κυρίως μέσω τραπεζικών μέσων ή ηλεκτρονικών πλατφορμών κ.λπ.). Επιπλέον, λαμβάνεται πάντοτε υπόψη και η διαθεσιμότητα των στοιχείων ή πληροφοριών κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όπως αυτή προκύπτει από τις προθεσμίες υποβολής δηλώσεων, σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων κ.ο.κ. Δε θεωρείται ότι δεν υπάρχουν πρόσφορα μέσα στην περίπτωση που στοιχεία και πληροφορίες νομίμως δεν υφίστανται κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου. Ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης διενεργείται με βάση τις κείμενες διατάξεις, ενώ η αναφορά στο άρθρο 54Ε ΚΦΔ στον προσδιορισμό του εισοδήματος με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο δε συνιστά σε καμία περίπτωση νέο τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

8.2. Ενδεικτικές περιπτώσεις μη επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. α' ΚΦΔ:

8.2.1. Όταν το πρόσωπο ή η οντότητα δεν τηρεί τα «λοιπά λογιστικά αρχεία», που αναφέρονται στο άρθρο 4 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ λόγω «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. παρ. 1 περ. η' του ιδίου άρθρου). Διευκρινίζεται ότι η παράβαση περιλαμβάνεται στην έννοια της μη τήρησης βιβλίων στο κεφάλαιο ΙV της ΠΟΛ.1026/2018.

8.2.2. Στην περίπτωση τήρησης κατώτερου από το οριζόμενο με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 λογιστικού συστήματος από τον υπόχρεο. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ λόγω «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. παρ. 1 περ. η' του ιδίου άρθρου), όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1026/2018.

8.2.3. Στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραλείψεις, πλημμέλειες και παρατυπίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του άρθρου 16 του ν. 4308/2014 (π.χ. ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων κ.λπ.) καθόσον οι εν λόγω καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται στην έννοια των λογιστικών αρχείων (βιβλίων).

8.2.4. Σε περίπτωση διαπίστωσης παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων, όπως είναι π.χ. η πλημμελής τήρηση αυτών λόγω μη καταχώρησης μέρους εκ του συνόλου των εκδοθέντων και ληφθέντων παραστατικών μέχρι το πέρας της προθεσμίας που ορίζεται για την ενημέρωση των βιβλίων (σχετ. παρ.1γ' του άρθρου 6 του ν. 4308/2014), ήτοι μέχρι τον χρόνο που απαιτείται για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τα οποία εν τέλει προσκομίζονται στην ελεγκτική αρχή μετά από την πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ και διαπιστώνεται ότι είναι δυνατός ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στο πλαίσιο διενέργειας του ελέγχου από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας, πραγματοποιήθηκε έρευνα στο διαδίκτυο και ανευρέθησαν:

- δημοσιεύσεις - διαφημιστικά μηνύματα συλλόγων ή κέντρων διασκέδασης, για μουσικές εκδηλώσεις σε περιοχές της Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, στις οποίες θα ελάμβανε μέρος ο προσφεύγων ως ερμηνευτής τραγουδιών,
- αναρτήσεις - δημοσιεύματα στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης (facebook) του ίδιου αλλά και της (με την οποία συνεργαζόταν), οι οποίες αφορούσαν στον προγραμματισμό και στη διαφήμιση εμφανίσεων του σε μουσικές εκδηλώσεις με παραινέσεις να προσέλθει το κοινό σ' αυτές, καθώς και ευχαριστίες για την προσέλευσή του κοινού στις ήδη πραγματοποιηθείσες εμφανίσεις, διαφημιστικές αφίσες μουσικών εκδηλώσεων, στις οποίες θα έπαιρνε μέρος, φωτογραφίες και βίντεο από τις ήδη πραγματοποιηθείσες ζωντανές εμφανίσεις του.

Ειδικότερα, από την ανωτέρω έρευνα διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων συμμετείχε ως ερμηνευτής τραγουδιών σε μουσικές εκδηλώσεις (κέντρων διασκέδασης / εστίασης, γαμήλια γλέντια, ιδιωτικά πάρτι κ.α.), πραγματοποιώντας ζωντανές εμφανίσεις, συχνά σε συνεργασία με την «.....», κατ' επανάληψη και με συχνότητα σε πόλεις κυρίως της Περιφέρειας Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης (Σουφλί, Ορεσιτιάδα, Τυχερό, Άβατο Ν. Έβρου, Κομοτηνή, Φανάρι Ν. Ροδόπης, Ξάνθη, Μάγγανα, Πόρτο Λάγος, Σέλερο, Θαλασσιά, Σταυρούπολη, Τοξότες Ν. Ξάνθης, Καβάλα, Χρυσούπολη, Ν. Πέραμο, Πολύστυλο, Χαιδευτό, Γραβούνα, Μακρυχώρι, Κεραμωτή, Θάσο Ν. Καβάλας, Δράμα, Καλή Βρύση Ν. Δράμας, Παλαιοκώμη Ν. Σερρών, Πάρο, Σίλβεν Βουλγαρίας κ.α.). Πιο συγκεκριμένα:

Κατά το φορολογικό έτος 2018 ο προσφεύγων πραγματοποίησε τουλάχιστον 15 ζωντανές εμφανίσεις, για τις οποίες δηλώθηκαν ακαθάριστες αποδοχές ύψους τουλάχιστον 3.872,33€ από 9 επιχειρήσεις. Για τις υπόλοιπες 6 εμφανίσεις δεν δηλώθηκαν αμοιβές.

Κατά το φορολογικό έτος 2019, ο προσφεύγων πραγματοποίησε τουλάχιστον 35 ζωντανές εμφανίσεις, για τις οποίες δηλώθηκαν ακαθάριστες αποδοχές ύψους τουλάχιστον 561,71€ από 7 επιχειρήσεις. Για τις υπόλοιπες 28 εμφανίσεις δεν δηλώθηκαν αμοιβές.

Κατά το φορολογικό έτος 2020, ο προσφεύγων πραγματοποίησε τουλάχιστον 26 ζωντανές εμφανίσεις, για τις οποίες δηλώθηκαν ακαθάριστες αποδοχές ύψους τουλάχιστον 391,21€ από 7 επιχειρήσεις. Για τις υπόλοιπες 19 εμφανίσεις δεν δηλώθηκαν αμοιβές.

κατά το φορολογικό έτος 2021, ο προσφεύγων πραγματοποίησε τουλάχιστον 28 ζωντανές εμφανίσεις, για τις οποίες δηλώθηκαν ακαθάριστες αποδοχές ύψους τουλάχιστον 285,81€ από 7 επιχειρήσεις. Για τις υπόλοιπες 21 εμφανίσεις δεν δηλώθηκαν αμοιβές.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις τόσο του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) όσο και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά αναλυτικά εκτέθηκαν ανωτέρω, η φορολογική αρχή ορθώς έκρινε ότι η εν λόγω δράση του προσφεύγοντος εμπίπτει στην έννοια της επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατά το άρθρο 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι ασκούνταν συστηματικά από το 2013 έως και τον χρόνο του ελέγχου. Η δε συμμετοχή του σε εκδηλώσεις, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ως ερμηνευτής τραγουδιών, διαφημίζονταν ανελλιπώς στα κοινωνικά μέσα δικτύωσης. Περαιτέρω, ορθώς κρίθηκε ότι η εν λόγω παράλληλη δραστηριότητα που άσκησε ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη δεν εμπίπτει στο πλαίσιο της εξαρτημένης εργασίας, αλλά στην άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος (τραγουδιστή), δεδομένου ότι τα επιμέρους χαρακτηριστικά άσκησής της δεν προσιδιάζουν με την φύση της εξαρτημένης εργασιακής σχέσης. Ειδικότερα, στα υπό κρίση έτη ο προσφεύγων ήταν αυτός που όριζε τόσο τον τόπο και όσο και τον χρόνο που θα πραγματοποιούσε τις εκδηλώσεις του. Η παροχή άλλωστε εξαρτημένης εργασίας σε ιδιώτη εργοδότη δεν θα ήταν εφικτή, αφενός διότι βρισκόταν ήδη σε σχέση εξαρτημένης εργασίας με το Δημόσιο. και αφετέρου διότι παρείχε τις υπηρεσίες του σε περισσότερες από 3 οντότητες ανά έτος.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο προσφεύγων όφειλε, προκειμένου να ασκήσει την καλλιτεχνική του δραστηριότητα στα υπό κρίση έτη, να έχει προηγουμένως προβεί στην απαιτούμενη δήλωση έναρξης εργασιών στο αρμόδιο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καθώς και να τηρεί λογιστικά αρχεία και να εκδίδει φορολογικά στοιχεία για τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Η συστηματική δε ενασχόλησή του με την εν λόγω δραστηριότητα δεν τον κατατάσσει στις εξαιρέσεις εφαρμογής του Ν. 4308/2014, όπως αυτές απαριθμούνται περιοριστικά στο άρθρο 39 αυτού, και προϋποθέτουν την ευκαιριακή και παρεπόμενη άσκηση της απασχόλησης.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ασυμβατότητας της έννοιας του δημοσίου υπαλλήλου με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς και περί ύπαρξης της προβλεπόμενης άδειας από την υπηρεσία του, προβάλλονται αλυσιτελώς δεδομένου ότι οι

προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται υπό την αίρεση της μη συμμόρφωσης με το άρθρο 31 του Ν. 3528/2007 (Υπαλληλικού Κώδικα). Σε κάθε περίπτωση, είναι αυτονόητο ότι ο νομοθέτης με το εν λόγω άρθρο αναφερόμενος σε άσκηση ιδιωτικού έργου περιλαμβάνει κάθε εξωυπηρεσιακή επαγγελματική δραστηριότητα του υπαλλήλου, στην οποία ασφαλώς εντάσσεται και η άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος, δεδομένου ότι από πουθενά δεν προκύπτει ότι η άσκηση ιδιωτικού έργου με αμοιβή ταυτίζεται εννοιολογικώς μόνο με τη σύμβαση μίσθωσης έργου και δη περιορισμένη διάρκειας. Είναι επομένως προφανές, ότι ο νομοθέτης με τη θέσπιση της παρ. 1 του άρθρου 31 του Υπαλληλικού Κώδικα, δεν προέβλεψε στον περιορισμό της δυνατότητας του υπαλλήλου να ασκήσει, μετά από άδεια της υπηρεσίας ελεύθερο επάγγελμα, υπό την ήδη εκτεθείσα έννοια αυτού. Η άποψη αυτή ενισχύεται, άλλωστε και από το γεγονός ότι η άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος εκ μέρους του υπαλλήλου δεν αναφέρεται στην ως άνω διάταξη ως απαγορευτική περίπτωση για τη χορήγηση της σχετικής άδειας, εκ μέρους της υπηρεσίας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου φόρου εισοδήματος Ν.4172/2013 και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

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.

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.

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). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό από την νομολογία τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου.(ΣΤΕ 2074/82).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από2023 και με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./01.08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (έναρξης επαγγέλματος) (Πρόστιμο άρθρου 54§§1α & 2α του Ν. 4987/2022)	100,00€
Μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4987/2022 υποχρεώσεις /μη τήρηση λογιστικών αρχείων (Πρόστιμο άρθρου 54§§1η & 2ε του Ν. 4987/2022)	2.500,00€
Σύνολο	2.600,00€

Η υπ' αριθ./01.08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Μη τήρηση λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (Πρόστιμο άρθρου 54Ε§1 περ. α' του Ν. 4987/2022)	10.000,00€
---	------------

Η υπ' αριθ./01.08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Μη τήρηση λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (Πρόστιμο άρθρου 54Ε§1 περ. α' του Ν. 4987/2022)	10.000,00€
---	------------

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.