



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/10/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2796

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 08/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των: α) υπ' αριθ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου οικονομικού έτους 2014 και β) υπ' αριθ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου οικονομικού έτους 2014 και β) υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ως άνω αρμόδιας Δ.Ο.Υ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 4.833,80€, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4 και 6 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του πρώτου άρθρου του ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ).

Με την υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 6.350,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4172/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13 και των παρ. 1α' και 1θ' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 Εντολής Μερικού Φορολογικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διενεργήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος έλεγχος για τα έτη 2012, 2013 και 2014.

Συγκεκριμένα, με την με αρ. πρωτ./2017 Πρόσκληση του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 κλήθηκε ο προσφεύγων να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης, τα δικαιολογητικά των φορολογικών δηλώσεων των ελεγχόμενων χρήσεων, δικαιολογητικά για τυχόν μετοχές και άλλες κινητές αξίες καθώς και παραστατικά για τηρούμενους στην ημεδαπή και την αλλοδαπή τραπεζικούς λογαριασμούς.

Περαιτέρω, με την με αρ. πρωτ./2017 Ειδική Πρόσκληση Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Προηγούμενων Ετών, γνωστοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών στον προσφεύγοντα αφενός η προαναφερθείσα εντολή ελέγχου και αφετέρου η δυνατότητα να υπαγωγής στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 59 του ν. 4446/2016, υποβάλλοντας τις σχετικές δηλώσεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ίδιου νόμου.

Ακολούθως, με την υπ' αριθ. πρωτ./2018 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η δυνατότητα να υποβάλει δηλώσεις για τις χρήσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018.

Ανταποκρινόμενος στην πρόσκληση, ο προσφεύγων προσκόμισε με το με αρ. πρωτ./2018 έγγραφο στοιχεία από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τα οποία και έλαβε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα διαθέσιμα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος μέσω του Ειδικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης και τις υποβληθείσες δηλώσεις; φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τη διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013.

Ωστόσο, πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλε χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ Αιγίου για τις χρήσεις 2013 και 2014, τις με αριθ./2018 και/2018 Εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ε1) βάσει των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α'5), φωτοαντίγραφα των οποίων διαβίβασε η Δ.Ο.Υ. Αιγίου στη Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών με το αρ. πρωτ./2019 (...../2019 της Α' Δ.Ο.Υ Πατρών) έγγραφο. Στις ανωτέρω εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις συμπεριέλαβε ονομαστικές πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δηλώνοντας ότι αφορούν τη δραστηριότητα της ατομικής του επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 2.981,22€ πλέον ΦΠΑ (6,5%) ποσού 193,78€ για τη χρήση 2013 και συνολικής καθαρής αξίας 5.012,21€ πλέον ΦΠΑ 6,5% ύψους 325,79€ για τη χρήση 2014.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω δηλώσεων και τα λοιπά στοιχεία που ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του, καταλόγισε με τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις επιβολής προστίμου στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Ενοικίασης έως επτά (7) επιπλωμένων δωματίων για μικρή διάρκεια» τις ακόλουθες περιπτώσεις παραβάσεων:

Ως προς τη χρήση 2013

α) Μη έκδοση, μίας (1) Α.Π.Υ προς την εταιρεία με ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΤΗΡΙΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΕΣ ΚΑΙ ΜΗ, συνολικής αξίας 2.700,00€, καθαρής αξίας 2.535,21€ πλέον ΦΠΑ (6,5%) 164,79€.

β) Μη έκδοση σε είκοσι έξι (26) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων σε ισάριθμους

πελάτες σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

α/α	Λήπτης	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 6,5%	Συνολικό Ποσό Συναλλαγής
1		440,00	26,85	413,15
2		65,00	3,97	61,03
3		120,00	7,32	112,68
4		115,00	7,02	107,98
5		65,00	3,97	61,03
6		65,00	3,97	61,03
7		65,00	3,97	61,03
8		65,00	3,97	61,03
9		105,00	6,41	98,59
10		60,00	3,66	56,34
11		60,00	3,66	56,34
12		190,00	11,60	178,40
13		50,00	3,05	46,95
14		120,00	7,32	112,68
15		125,00	7,63	117,37
16		130,00	7,93	122,07
17		100,00	6,10	93,90
18		130,00	7,93	122,07
19		140,00	8,54	131,46
20		275,00	16,78	258,22
21		120,00	7,32	112,68
22		70,00	4,27	65,73
23		150,00	9,15	140,85
24		220,00	13,43	206,57
25		130,00	7,93	122,07
26		347,66	21,22	326,44
ΣΥΝΟΛΟ		3.522,66€	214,97€	3.307,69€

γ) ανακριβής υποβολή των καταστάσεων πελατών προμηθευτών

Ως προς τη χρήση 2014

α) Μη έκδοση σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων σε ισάριθμους πελάτες σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

α/α	Λήπτης	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1		206,57	13,43	220,00
2		126,76	8,24	135,00
3		206,57	13,43	220,00
4		70,42	4,58	75,00
5		112,68	7,32	120,00
6		65,73	4,27	70,00
7		93,90	6,10	100,00
8		70,42	4,58	75,00
9		70,42	4,58	75,00
10		159,62	10,38	170,00
11		206,57	13,43	220,00
12		206,57	13,43	220,00
13		51,64	3,36	55,00
14		112,68	7,32	120,00
15		129,58	8,42	138,00
16		2.220,66	144,341	2.365,00
17		51,64	3,36	55,00
18		253,52	16,48	270,00
19		51,64	3,36	55,00
20		131,46	8,54	140,00
21		145,54	9,46	155,00
22		70,42	4,58	75,00
23		84,51	5,49	90,00
24		112,68	7,32	120,00
25		150,00	9,75	159,75
ΣΥΝΟΛΟ		5.162,21€	335,54€	5.497,75€

β) υποβολή ανακριβών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών.

Ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

➤ Παράβαση των γενικών αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου. Ειδικότερα:

α) Για την χρήση 2013 υπέβαλε Συμπληρωματική Δήλωση οικειοθελούς αποκάλυψης οικ. έτους 2014 προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αιγίου για όλα τα ποσά που φέρονταν να αφορούν την

επαγγελματική του δραστηριότητα και δεν είχαν δηλωθεί κατά την αρχική του δήλωση και δη στον κωδ. 425: 6.417,20 €.

β) Για την χρήση 2014 υπέβαλε Συμπληρωματική Δήλωση οικειοθελούς αποκάλυψης φορ. έτους 2014 προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αιγίου για όλα τα ποσά που φέρονταν να αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα και δεν είχαν δηλωθεί κατά την αρχική του δήλωση και δη στον κωδ. 425: 3.652,59 €, κωδ. 103: 780 €, κωδ. 101: 2.350 € και κωδ. 617: 8.203,04 €, ήτοι σύνολο 14.985,63 €.

Οι σχετικές εγγραφές που αφορούσαν ελεγχόμενες πιστώσεις που φέρονται να αφορούσαν μη δηλωθέντα έσοδά του από την επαγγελματική του δραστηριότητα, είχαν δηλωθεί στον κωδικό 507 «Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτ. του πίν. 4», μόνο δε μετά από υπόδειξη των αρμοδίων υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, οι σχετικές εγγραφές καταχωρήθηκαν στους κωδικούς 401 «Καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση (εκτός περιπτ. 3)» και 425 «Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση».

Είναι απολύτως προφανές ότι εάν γνώριζε, ή έστω είχε ενημερωθεί επαρκώς, από την αρμόδια φορολογική αρχή, ότι σε περίπτωση που υπέβαλε σχετικές Τροποποιητικές Δηλώσεις με συμπλήρωση των κωδικών 401 και 425 αντί του αρχικώς συμπληρωθέντος κωδικού 507, θα επιβαρυνόταν επιπλέον με την επιβολή σε βάρος του και σχετικών προστίμων του Ν. 4337/2015, ουδέποτε θα προέβαινε σε μια τέτοια ενέργεια. Και τούτο διότι, εάν διατηρούσε τις σχετικές εγγραφές στον κωδικό 507, να μεν θα έχανε τις ευνοϊκές διατάξεις του Ν. 4512/2018, δεν θα του επιβάλλονταν όμως τα υπό κρίση πρόστιμα, δεδομένου ότι ουδόλως θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι οι σχετικές ερευνώμενες πιστώσεις σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα, με αποτέλεσμα τα σχετικά ποσά να του καταλογίζονταν μόνο με βάση το άρθρο 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, ήτοι ως προσαύξηση περιουσίας χωρίς οιαδήποτε άλλη επιβάρυνση. Σημειωτέον μάλιστα ότι την κρίση για το αν μια πίστωση σχετίζεται με επαγγελματική δραστηριότητα το φέρει εξ ολοκλήρου η φορολογική αρχή, σύμφωνα και με πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 886/2016).

➤ Παράβαση νόμου – εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 θ' του Ν. 4174/2013. Όπως προκύπτει από το σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, τα υπό κρίση πρόστιμα του επιβλήθηκαν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 θ' του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. Παρά ταύτα, η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 θ' του Ν. 4174/2013 ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 β' του Ν. 4337/2015. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και εάν ήθελε γίνει δεκτό ότι οι σχετικές διατάξεις (άρθρο 54 παρ. 1 θ' Ν. 4174/2013) εξακολουθούν να ισχύουν, τουλάχιστον για το έτος 2014, εφαρμοστέα τυγχάνει η διάταξη του άρθρου 58^A του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν. 4337/2015.

➤ Εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος. Με τις προσβαλλόμενες Πράξεις του έχει επιβληθεί πρόστιμο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 θ' του Ν. 4174/2013 για φερόμενη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα και με τις ανωτέρω υποβληθείσες Τροποποιητικές Δηλώσεις. Όμως, η σχετική διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 θ' του Ν. 4174/2013 έχει καταργηθεί με βάση την διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 β' του Ν. 4337/2015, με αποτέλεσμα η σχετική παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου να βαρύνεται πλέον με μόνο τον διαφυγόντα φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ και με καμία άλλη κύρωση.

Επειδή ο προσφεύγων με τον πρώτο προβαλλόμενο με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγο, ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκαν οι γενικές αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.

Επειδή, ο έλεγχος ύστερα από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που προέρχεται από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, και συγκεκριμένα: α) για το έτος 2013, σε 26 περιπτώσεις δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) συνολικού ποσού ύψους 3.307,69€ και β) για το έτος 2014, σε 25 περιπτώσεις δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) συνολικού ποσού ύψους 5.497,75 €, όπως όφειλε, κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, ο προσφεύγων πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Έλεγχου υπέβαλε για ελεγχόμενα έτη 2013 και 2014 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4512/2018 με τις οποίες δήλωσε ότι τα ανωτέρω ποσά των πιστώσεων που προσδιόρισε ο έλεγχος, προέρχονταν από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και ως εκ τούτου για τα εισοδήματα αυτά όφειλε να εκδώσει φορολογικό στα στοιχεία εσόδων.

Επειδή με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018: «2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α'170) αντικαθίσταται ως εξής: α. ..., β., γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που

έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.»

Επειδή περαιτέρω με την παρ. 1 του άρθρου 398 του ν. 4512/2018: «1. Μετά το πρώτο εδάφιο της παρ. 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 49 παρ. 4 του ν. 4509/2017 (Α' 201), προστίθενται εδάφια ως εξής:

Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1119/2018 με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας-Κ.Φ.Δ., Α' 170)» ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1.3. Λοιπά θέματα

α) Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.»

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις. Παράλληλα, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμου σε βάρος του φορολογούμενου, όταν

από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου προκύπτουν αντικειμενικά στοιχεία που θεμελιώνουν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εγγραφές που αφορούσαν ελεγχόμενες πιστώσεις που φέρονται να αφορούσαν μη δηλωθέντα έσοδά του από την επαγγελματική του δραστηριότητα, είχαν δηλωθεί στον κωδικό 507 «Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτ. του πίν. 4», μόνο δε μετά από υπόδειξη των αρμοδίων υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, οι σχετικές εγγραφές καταχωρήθηκαν στους κωδικούς 401 «Καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση (εκτός περιπτ. 3)» και 425 «Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση».

Επειδή ωστόσο, ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τον ανωτέρω ισχυρισμό, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο για την τεκμηρίωση του. Σε κάθε περίπτωση, βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018, παρέχεται η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων με ευνοϊκές ρυθμίσεις ως προς την έκπτωση έμμεσων φόρων, προσαυξήσεων και τελών. Εν προκειμένω ο προσφεύγων κάνοντας οικειοθελώς χρήση των ανωτέρω, υπέβαλλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκπρόθεσμες Συμπληρωματικές Δηλώσεις οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 για τα εισοδήματα που είχε παραλείψει να συμπεριλάβει στους σχετικούς κωδικούς των αρχικώς υποβληθεισών δηλώσεων των οικείων ετών και έτυχε της ανάλογης έκπτωσης προσαυξήσεων και λοιπών τελών. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του κρίνεται ότι αβάσιμα προβάλλεται και απορρίπτεται.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι εφαρμόστηκαν εσφαλμένως οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 θ' του Ν. 4174/2013 καθόσον η διάταξη αυτή καταργήθηκε και συνεπώς τουλάχιστον για το έτος 2014, εφαρμοστέα τυγχάνει η διάταξη του άρθρου 58^A του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν. 4337/2015.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 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: θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.» (Η περ. θ της παρ. 1 του άρθρου 54 καταργήθηκε με την παρ. 3β του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 17-10-2015.)

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 του ίδιου ως άνω νόμου: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' στ' και θ' της παραγράφου 1, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα...»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με τα άρθρα 53 έως και 62 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα:

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

1.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

.....

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.»

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 δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή

στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση οι παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις στη χρήση 2014, στις οποίες υπέπεσε ο προσφεύγων, διαπιστώθηκαν μεν κατά τον, διενεργηθέντα δυνάμει της υπ' αριθ./2017 εντολής, έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διαπράχθηκαν ωστόσο από τον προσφεύγοντα μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (01/01/2014) και πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17/10/2015). Συνεπώς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενεργώντας κατά δέσμια αρμοδιότητα σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ορθά και σύννομα επέβαλε στον προσφεύγοντα για τις επίμαχες παραβάσεις τα πρόστιμα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 1 θ' και 2 γ' του άρθρου 54 ΚΦΔ με την δεύτερη εκ των προσβαλλόμενων πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή ως προς τις λοιπές καταλογισθείσες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων κατά τη χρήση 2013 καθώς και αυτές της υποβολής ανακριβών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών κατά τα έτη 2013 και 2014, αφενός ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό και αφετέρου δεν υφίσταται οποιαδήποτε πλημμέλεια που να θίγει το κύρος αυτών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 08/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των: α) υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου οικονομικού έτους 2014 και β) υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

α) Πρόστιμο παρ. 3στ' άρθρου 7 ν. 4337/2015: 633,80€

β) Πρόστιμα παρ. 3ζ' άρθρου 7 ν. 4337/2015: 4.200,00€

Συνολικό ποσό προστίμου χρήσης 2013: **4.833,80€**

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

α) Πρόστιμο παρ. 2γ' άρθρου 54 ν. 4174/2013: 6.250,00€

β) Πρόστιμο παρ. 1α' άρθρου 54 ν. 4174/2013: 100,00€

Συνολικό ποσό προστίμου χρήσης 2014: **6.350,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.