



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

FAX : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 01/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1345

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6ου άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/1/2020 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με ΑΦΜ:..., κατά: α) της με αριθ. ... – 30/12/2019 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ για τη διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2013, β) της με αριθ. ... – 30/12/2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 για τη φορ. περίοδο 1/1/2014 – 16/10/2015 και γ) της με αριθ. ... – 30/12/2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή

σχετικά έγγραφα.

7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... – **30/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ για τη διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **800,00€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου για παροχή υπηρεσιών σε τουλάχιστον τρεις περιπτώσεις, συνολικής αξίας 1.760,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, ήτοι $3 \times 800\text{€} \times 1/3 = 800,00\text{€}$.
- Με τη με αριθ. ... – **30/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 για τη φορ. περίοδο 1/1/2014 – 16/10/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00€** λόγω **α)** μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου για παροχή υπηρεσιών σε τουλάχιστον οκτώ περιπτώσεις, συνολικής αξίας 2.630,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4308/2015 (ΕΛΠ) και **β)** ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου για παροχή υπηρεσιών σε δυο περιπτώσεις, συνολικής αξίας 300,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4308/2015 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1θ του Ν.4174/13, ήτοι $10 \times 250,00\text{€} = 2.500,00\text{€}$.
- Με τη με αριθ. ... – **30/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **500,00€** λόγω μη έκδοσης λογιστικών αρχείων ή έκδοσης - λήψης ανακριβών λογ. αρχείων για πράξεις χωρίς ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών σε τουλάχιστον έντεκα περιπτώσεις, συνολικής αξίας 3.400,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2015 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 ιε' και παρ.2 η' του Ν.4174/13.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από την ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης βάσει της από **23/12/2019** έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4308/2015 (ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αριθ. .../.../2018 εντολής άρσης τραπεζικού και χρηματιστηριακού απορρήτου και της με αριθ. .../.../2019 εντολής έρευνας του Προϊσταμένου της.

Ο έλεγχος από την διεξοδική ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών όπως

καταθέσεις, μεταφορές (πιστώσεις), προσδιόρισε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων (πιστώσεις) του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν αντιστοιχούσαν σε μεταφορές από τραπεζικούς λογαριασμούς του ιδίου για τις ελεγχόμενες χρονικές περιόδους ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	2013	2014	2015	2016	2017
ΣΥΝΟΛΟ	19.285,38	41.119,62	30.240,87	25.713,46	73.262,34

Στη συνέχεια στις **17/09/2019** δυνάμει της με αριθ. .../2019 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου μετέβη στην έδρα του προσφεύγοντος όπου μεταξύ άλλων ελεγκτικών ενεργειών συνέταξε τη με αριθ. .../2019 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων – αρχείων, ήτοι τριάντα τριών μπλοκ ΑΠΥ με α/α ... έως ... (σχετ. το με αριθ. .../2019 ΣΔΕ) και επέδωσε στον προσφεύγοντα τη με αριθ. .../2019 πρόσκληση να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά βιβλία του για τις χρήσεις 2013 - 2017.

Στις **27/9/2019** προσήλθε στα γραφεία της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης ο ..., εξουσιοδοτημένο πρόσωπο από τον προσφεύγοντα, και προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος. Την ίδια μέρα του επιδόθηκε και το με αριθ. πρωτ. ... – **16/9/2019** αίτημα παροχής πληροφοριών αρθ. 14 Ν.4174/2013, με το οποίο του ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία για την αιτία και την πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών του λογαριασμών και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα του ελέγχου, υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης το με αριθ. πρωτ. ... – **4/10/2019** υπόμνημα-παροχή εξηγήσεων το οποίο λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο και έγινε εν μέρει δεκτό.

Στη συνέχεια εκδόθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης το με αριθ. ... – **6/11/2019** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση σε ακρόαση και ο σχετικός με αριθ. ... – **6/11/2019** προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, στα οποία ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. ... – **14/11/2019** υπόμνημά του.

Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη και το ως άνω υπόμνημα διαπίστωσε τα ακόλουθα ανά φορολογική περίοδο:

- **1/1/2013 – 31/12/2013:** Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου για παροχή υπηρεσιών σε τουλάχιστον τρεις περιπτώσεις, συνολικής αξίας 1.760,00€.
- **1/1/2014 – 31/12/2014:** Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου για παροχή υπηρεσιών σε τουλάχιστον πέντε περιπτώσεις, συνολικής αξίας 1.810,00€ και ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παροχή υπηρεσιών σε μία περίπτωση, αξίας 180,00€.
- **1/1/2015 – 31/12/2015:** Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου για παροχή υπηρεσιών σε τουλάχιστον τρεις περιπτώσεις, συνολικής αξίας 820,00€ και ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παροχή υπηρεσιών σε μία περίπτωση, αξίας 120,00€.
- **1/1/2016 – 31/12/2016:** Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου για παροχή υπηρεσιών σε τουλάχιστον επτά περιπτώσεις, συνολικής αξίας 1.160,00€.
- **1/1/2017 – 31/12/2017:** Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου για παροχή υπηρεσιών σε τουλάχιστον έντεκα περιπτώσεις, συνολικής αξίας 3.400,00€.

και συνέταξε την από **23/12/2019** έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4308/2015 (ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), την οποία απέστειλε στην αρμόδια ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης για την έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου είναι πλημμελείς λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, και τούτο γιατί παραβιάστηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης κατ' άρθρο 28 του Ν.4174/2013. Ενώ με το με αριθ. ... – **6/11/2019** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τη συνημμένη σε αυτό προσωρινή πράξη προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις χρήσεις του 2013 - 2017 γνωστοποιήθηκε ότι επίκειται η επιβολή προστίμου συνολικού ποσού 2.800,00€, στη συνέχεια εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις με συνολικό ποσό επιβληθέντος προστίμου 3.800,00€. Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις χειροτέρευσε η θέση του χωρίς η φορολογική αρχή να του κοινοποιήσει συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων ή ακόμη και να αιτιολογήσει στην έκθεση ελέγχου πως προκύπτει μεγαλύτερο καταλογιστέο ποσό.
- 2) Άρνηση τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. Η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν απέδειξε ότι η αποκρυβείσα αξία συνιστά φορολογητέα ύλη, που προέκυψε αποκλειστικά από την άσκηση επιτηδεύματος, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος**: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999)**, με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης

του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 παρ. 1...».

Επειδή, με το **άρθρο 62 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις των αρ. 20 παρ. 2 του Σ., 6 Ν. 2690/1999 και 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του φορολογουμένου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Κατά πάγια νομολογία, δεν απαιτείται η προηγουμένη κλήση του φορολογουμένου σε ακρόαση όταν η πράξη εκδίδεται κατά δέσμια αρμοδιότητα του φορολογικού οργάνου, εφόσον διαπιστωθεί η συνδρομή των νομίμων προς τούτο προϋποθέσεων (ΣτΕ 3591/2009, ΣτΕ 1724/2005). Εξάλλου, για το λυσιτελές της προβολής λόγου προσφυγής περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγουμένης ακρόασης απαιτείται και αναφορά των ισχυρισμών που ο φορολογούμενος θα πρόβαλε ενώπιον της Διοίκησης, αν είχε κληθεί (ΟλΣτΕ 4447/2012, ΟλΣτΕ 2560/2015), και οι οποίοι είναι ουσιώδεις υπό την έννοια ότι θα μπορούσαν να ασκήσουν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων από τη διοίκηση (ΣτΕ 3578/2013, 1369/2014, 2301/2015, 698/2016, 1098/2016 κλπ.). Εξάλλου, όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο

ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης. (Ολομ. ΣΤΕ 4447/2012 και ΣΤΕ 3521/2015).

Επειδή, μετά την επισκόπηση του συνόλου των στοιχείων της υπόθεσης:

- Στις **6/11/2019** εκδόθηκε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης το με αριθμό ... – **6/11/2019** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση σε ακρόαση, στο οποίο περιληπτικά καταγράφονταν οι διαπιστωθείσες παραβάσεις για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2013 και τα φορ. έτη 2014, 2015 και 2017 του προσφεύγοντος και με το οποίο καλούνταν εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να προσέλθει στα γραφεία της Υπηρεσίας και να καταθέσει εγγράφως ή προφορικώς τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και ο με αριθ. ... – **6/11/2019** προσωρινός προσδιορισμός προστίμου (για τις ανωτέρω φορολογικές περιόδους), με συνολικό αναγραφέν ποσό προστίμων 2.800,00€. Αντίγραφα των ανωτέρω, επιδόθηκαν στις **7/11/2019** στον προσφεύγοντα, ο οποίος τα παρέλαβε ενυπόγραφα και ανταποκρινόμενος, υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης το με αριθ. πρωτ. ... – **14/11/2019** υπόμνημα (αντιρρήσεις), που ουδόλως μεταβάλλουν τις αρχικές διαπιστώσεις του ελέγχου.
- Στη συνέχεια στις **30/12/2019** από την ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν οι οριστικές με αριθ. ... – **30/12/2019** (διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2013), ... – **30/12/2019** (φορ. περ. 1/1/2014 – 16/10/2015) και ... – **30/12/2019** (φορ. περ. 17/6 – 31/12/2017) πράξεις επιβολής προστίμων με συνολικό ποσό προστίμων 3.800,00€ οι οποίες στις **31/12/2019** κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μαζί με την σχετική από **23/12/2019** έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4308/2015 (ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Σημειώνεται ότι οι αποδοθείσες στον προσφεύγοντα φορολογικές παραβάσεις δε διαφοροποιούνται μεταξύ των πράξεων προσωρινού και οριστικού προσδιορισμού προστίμου. Η μόνη διαφοροποίηση έγκειται στο ύψος του τελευταίου, το οποίο όμως προσδιορίζεται από τη φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων, χωρίς να καταλείπεται περιθώριο διακριτικής ευχέρειας.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν επικαλείται κρίσιμα στοιχεία, τα οποία, αν προβάλλονταν στη φορολογική αρχή στο στάδιο που προηγήθηκε της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη κι αν εκληφθεί ως πλημμελής η κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου μετά του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων, λόγω αναγραφής μικρότερου ποσού προστίμου, η εν λόγω πλημμέλεια θεωρείται ότι καλύφθηκε, εφόσον ο ενδιαφερόμενος, στις **28/1/2020** κατέθεσε την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας αναλυτικά τους κρίσιμους ισχυρισμούς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του αρθ. 28 του Ν.4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως

31/12/2014, οριζόταν ότι: «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, με την **παρ. 1 του άρθρου 2** του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων».

Επειδή, με την **παρ. 1 του άρθρου 6** του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα».

Επειδή, στο **άρθρο 7** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. 4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6».

Επειδή, στο **άρθρο 6** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «...14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία ».

Επειδή, με την **παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** ορίζεται ότι: «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, με την **παρ. 1 του άρθρου 3** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το **άρθρο 5** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση...

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας...

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, στο **άρθρο 12** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8.

Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. ... 4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. 5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.».

Επειδή, στο **άρθρο 13** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή, στο **άρθρο 5 παρ.8 του Ν.2523/1997** οριζόταν ότι: «8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ... ...».

Επειδή, στο **άρθρο 7 παρ. 3ζ του Ν.4337/2015** ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:.... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, στο **άρθρο 54 παρ. 1θ και 2γ του Ν.4174/2013** (όπως ίσχυε 1/1/2014 έως 16/10/2015) από οριζόταν 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. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... γ) διακόσια πενήντα

(250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ...».

Επειδή, στο άρθρο 54 παρ. 1ε και 2η του Ν.4174/2013 (όπως ισχύει από 7/6/2017 και έπειτα) οριζόταν 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:.... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το 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 το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, η ύπαρξη φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, τόσο με βάση άμεσες αποδείξεις, όσο και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), δηλαδή αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί ύπαρξης φορολογητέας ύλης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (ΣΤΕ 2394/2017).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στη σχετική από **23/12/2019** έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4308/2015 (ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (σελ. 2 – 34) για τον προσφεύγοντα αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπειρισττωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η ελεγκτική αρχή για τη διαπίστωση των παραβάσεων του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) και των ΕΛΠ (Ν.4308/2014) τον προσδιορισμό των προστίμων. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- Ο προσφεύγων που ασκεί το επάγγελμα του ψυχιάτρου στο με αριθ. πρωτ. ... – **4/10/2019** υπόμνημα - παροχή εξηγήσεων του αναφέρει επί λέξει: «...*Πρόκειται για ποσά από την επαγγελματική μου δραστηριότητα για τα οποία έχουν εκδοθεί τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά, όπως αποδεικνύεται από τις προσκομιζόμενες καταστάσεις εσόδων – εξόδων μου. Σε ό,τι αφορά τις υπόλοιπες καταθέσεις μου και αυτές αφορούν αμοιβή από την επαγγελματική μου δραστηριότητα. Όμως, είναι αδύνατο να ελέγξω και να αντιπαραβάλω τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στον παρόντα χρόνο καθώς τα μπλοκ αποδείξεων έχουν παραδοθεί στον έλεγχο....*»
- Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (ΑΠΥ) και των ονομαστικών καταθέσεων, προέκυψε ότι κάποια από τα ονοματεπώνυμα (... , ... , ... , ... και ...) που εμφανίζονται ως αιτιολογία κατάθεσης στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος (για τις πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίσθηκαν ως αποκρυβείσα ύλη από την άσκηση του επαγγέλματός του), είναι ασθενείς του, για τους οποίους σε έτερες περιπτώσεις εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία και οι σχετικές πιστώσεις θεωρήθηκαν αιτιολογημένες.
- Κάποια από τα ονοματεπώνυμα που εμφανίζονται ως αιτιολογία κατάθεσης στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος επαναλαμβάνονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα και με ποσά συνήθως 50,00€ ή πολλαπλάσια αυτού, γεγονός που παραπέμπει σε καταβολές αμοιβής του για παροχή υπηρεσίας σε ασθενείς του. Ενδεικτικά αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις: ... , ... , ... και Η άποψη αυτή του ελέγχου άλλωστε, ενισχύεται από την παραδοχή του ίδιου του προσφεύγοντος δη πρόκειται για αμοιβές από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Επειδή, με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε στοιχεία για την αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου.

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από **28/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:....**

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

1. Η με αριθ. ... – **30/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ για τη διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πρόστιμο	800,00€

2. Η με αριθ. ... – **30/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 για τη φορ. περίοδο 1/1/2014 – 16/10/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πρόστιμο	2.500,00€

3. Η με αριθ. ... – **30/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πρόστιμο	500,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.