



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 01/09/2020

Αριθμός απόφασης: **1362**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση 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».

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 20-01-2020 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με ΑΦΜ ..., κατά: α) της με αριθμό ..-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του

N.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 β) της με αριθμ. ...-**12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, γ) της με αριθμ. ...-**12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δ) της με αριθμό ...-**12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, ε) της με αριθμό ...-**12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και στ) της με αριθμό ...-**12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της **από 20-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ ...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. ...-**12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (δικηγόρου) πρόστιμο ύψους **6.599,06 €**, λόγω: α) καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, δαπάνης που δεν έχει πραγματοποιηθεί και για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο (γραμμάτιο), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ 3 του Ν. 4093/2012 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ 3 περ β' του Ν. 4337/2015, (6.497,66 Χ40% =2.599,06 €), β) έκδοσης τριών (3) φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) χωρίς αναγραφή του ΑΦΜ και εξήντα δύο (62) Α.Π.Υ. χωρίς αναγραφή της πλήρους επωνυμίας (ονοματεπωνύμου) του πελάτη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 8 του Ν. 4093/2012 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ 3 περ ζ' του Ν. 4337/2015 (600,00 Χ 1/3 Χ15 = 3.000,00 €), γ) έκδοσης δύο (2) Τ.Π.Υ. χωρίς αναγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 4, 6, 7 και 8 του Ν. 4093/2012 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ 3 περ ζ' του Ν. 4337/2015 (600,00 Χ 1/3 Χ 2 = 400,00 €) και δ) μη καταχώρησης των παγίων στοιχείων σε χωριστή στήλη του βιβλίου εσόδων-εξόδων με τις διενεργηθείσες αποσβέσεις τους και μη καταχώρησης δαπανών ηλεκτροδότησης και υδροδότησης κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 4, 6, 7 και 8 του Ν. 4093/2012 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ 3 περ ζ' του Ν. 4337/2015 (600,00 Χ 1/3 Χ 3 = 600,00 €).

-Με την υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.507,21 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 2.571,39 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 778,91 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **5.857,51 €**, κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ύψους 9.643,09 €, (μη αναγνωριζομένων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ασφαλιστικών εισφορών ύψους 6.497,66 €, δαπανών οικοδομικών υλικών και υδραυλικών ύψους 3.580,13 €).

-Με την υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.392,37 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 717,62 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.270,06 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.380,05 €**, κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ύψους 9.488,77 €, (μη αναγνωριζομένων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αγορών παγίων χωρίς εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής ύψους 1.221,98 €, ασφαλιστικών εισφορών ύψους 3.160,68 € και μη καταχωρηθέντων στα βιβλία εσόδων ύψους 5.106,11 €).

-Με την υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 494,95 € και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 228,51 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 234,35 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **462,86 €**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ δαπανών οικοδομικών υλικών και υδραυλικών ύψους 3.580,13 €.

-Με την υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.669,36 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 500,81 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.170,17 €**, κατόπιν καταλογισμού του ΦΠΑ φορολογητέων εκροών ύψους 5.106,11 €.

-Με την υπ' αριθ. ...-**12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **500,00 €**, λόγω μη ανταπόκρισής του εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών: α) στο με αριθ. πρωτ. .../14-05-2019 αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων ετών και β) στο με αριθ. πρωτ. .../18-10-2019 αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, σχετικά με την πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 14 παρ 1 του Ν. 4174/2013, κατά παράβαση των παρ 1δ' και 2γ' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στις από 23/12/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, για τη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2014, με βάση τα άρθρα 48 του Ν. 2238/1994, 21 του Ν. 4172/2014, 48 του Ν. 2859/2000 και την ΠΟΛ 1037/2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../07-05-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **.../20-01-2020** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Απαράδεκτες και παράνομες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων από την ελεγκτή ... παρά την από 4.11.2019 εις βάρος της κατατεθείσα αίτηση εξαίρεσης ως ελεγκτή στην υπόθεσή του, για την οποία δεν εκδόθηκε απόφαση από την Διοίκηση.
- 2) Η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 ποσού 500,00 € είναι παράνομη, καθώς η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε υπαιτιότητα της ίδιας της ελεγκτή, η οποία ουδέποτε απάντησε σε σχετικό του αίτημα παράτασης που υπέβαλε στη φορολογική αρχή.
- 3) Σχετικά με την πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015:
 - α) Η μη καταχώριση αδιευκρίνιστα και απροσδιόριστα δήθεν των εξόδων ηλεκτροδότησης και υδροδότησης του δικηγορικού του γραφείου δεν βλάπτει το Δημόσιο, αλλά τον ίδιο και επομένως, παράνομα θεωρήθηκε από τη φορολογική αρχή ότι υπείχε τέτοια υποχρέωση
 - β) Αναφορικά με τα πάγια του, παράνομα του επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 200,00 € για δήθεν μη καταχώριση και μη αναγραφή των παγίων στοιχείων του, χωριστά στο βιβλίο εσόδων- εξόδων ή σε καταστάσεις με τις αποσβέσεις τους, επειδή δεν προέβη σε καμία απόσβεση αυτών, αλλά ούτε και είχε τέτοια υποχρέωση εκ του νόμου.
 - γ) Αναφορικά με το παράνομο πρόστιμο των εκδοθέντων αποδείξεων που του επιβλήθηκε, σκόπιμα η ελεγκτής παράβλεψε τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΠΔ 186/1992 και τις διατάξεις της παρ 8 περ γ' του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, καθώς στο άρθρο 13 του ΚΒΣ ρητώς ορίζεται ότι ο εκδίδων απόδειξη παροχής υπηρεσιών αναγράφει σε αυτήν το ονοματεπώνυμο, την διεύθυνση του πελάτη και το ποσό και δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του ΑΦΜ του πελάτη, εκτός εάν πρόκειται για επαγγελματία ή πρόκειται για έκδοση τιμολογίου. Επίσης η μη αναγραφή της διεύθυνσης των πελατών του δεν αποτελεί λόγο επιβολής προστίμου σύμφωνα με την παρ 8 περ γ' του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997. Επομένως οι αποδιδόμενες δήθεν 62 παραβάσεις από τη φορολογική αρχή μη αναγραφής των ανωτέρω στοιχείων στις αποδείξεις που εξέδωσε είναι παράνομες. Όλα τα στοιχεία των

πελατών του συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών που υπέβαλε. Η δε παροχή των νομικών υπηρεσιών είναι μία και ως εκ τούτου υπάγεται σε ένα συγκεκριμένο συντελεστή Φ.Π.Α. και, επομένως δεν χρειαζόταν περαιτέρω διευκρινίσεις για το είδος της παροχής.

δ) Ως προς το πρόστιμο για τις ασφαλιστικές εισφορές, παράνομα η ελεγκτής απέρριψε τις δαπάνες των ασφαλιστικών του ταμείων ποσού 3.280,68 € για το 2013 και 3.280,68 € για το 2014, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκε σχετική απόδειξη καταβολής τους. Συνυποβάλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τις με αριθ. πρωτ. .../5.12.2019 και .../ 28.11.2019 βεβαιώσεις του ΕΦΚΑ περί καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών για τα έτη 2013 και 2014.

- 4) Σχετικά με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και τις λογιστικές διαφορές που προέκυψαν:

Προκειμένου να επισκευάσει το γραφείο του και να εγκαταστήσει σύστημα θέρμανσης φυσικού αερίου προέβη στην ανακατασκευή του δαπέδου του γραφείου, της εισόδου του μπάνιου και της κεντρικής εισόδου του με συνολικό κόστος 3.145,43 € πλέον ΦΠΑ 723,46 €. Δεδομένου δε ότι η εγκατάσταση και τοποθέτηση έγινε ενιαία για όλη την πολυκατοικία στην οποία έχει την ψιλή κυριότητα και ήταν αδύνατον να επιμεριστεί, δεν καταχωρήθηκαν δαπάνες εγκατάστασης στα βιβλία του. Η μη καταχώρηση όμως των εν λόγω δαπανών δεν δύναται να του καταλογισθεί σαν παράβαση και εικονικότητα της αγοράς των ανωτέρω υλικών και συνεπώς παράνομα του καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά. Επιπλέον η φορολογική αρχή, ενώ είχε τη δυνατότητα, δεν διενήργησε αυτοψία, προκειμένου να διαπιστώσει την πραγματοποίηση των εν λόγω εργασιών.

Παράνομα αφαιρέθηκε από τις δαπάνες του το ποσό των 1.221,98 € πλέον Φ.Π.Α. 281,05 € στο έτος 2014, καθώς τα τιμολόγια αφορούσαν σε αγορά περισσότερων ειδών και, επομένως δεν απαιτούνταν πληρωμή μέσω τράπεζας, καθόσον, αν επιμεριζόταν η συνολική αξία των τιμολογίων, στο καθένα από αυτά, θα προέκυπταν ποσά μικρότερα των 500,00 €.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν. Ν. 2690/1999 (ΚΔΔ ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999), ορίζεται ότι: «1. Τα διοικητικά όργανα, μονομελή ή συλλογικά, πρέπει να παρέχουν εγγυήσεις αμερόληπτης κρίσης κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους. 2. Τα μονομελή όργανα, καθώς και τα μέλη των συλλογικών οργάνων, οφείλουν να απέχουν από κάθε ενέργεια ή διαδικασία που συνιστά συμμετοχή σε λήψη απόφασης ή διατύπωση γνώμης ή πρότασης εφόσον: α) η ικανοποίηση προσωπικού συμφέροντος τους συνδέεται με την έκβαση της υπόθεσης, ή β) είναι σύζυγοι ή συγγενείς εξ αίματος ή εξ αγχιστείας, κατ' ευθεία μεν γραμμή απεριορίστως, εκ πλαγίου δε έως και τέταρτου βαθμού, με κάποιον από τους ενδιαφερομένους, ή γ) έχουν ιδιαίτερο δεσμό ή ιδιάζουσα σχέση ή εχθρότητα με

τους ενδιαφερομένους. 3. Το όργανο ή το μέλος του συλλογικού οργάνου, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει στο πρόσωπό του λόγος που επιβάλλει την αποχή του, οφείλει να το δηλώσει αμέσως στην προϊστάμενη αρχή ή στον προεδρεύοντα του συλλογικού οργάνου, αντιστοίχως, και να απέχει από οποιαδήποτε ενέργεια. Στις περιπτώσεις αυτές, η προϊστάμενη αρχή, ή το συλλογικό όργανο, αποφαινεται το ταχύτερο δυνατόν. 4. Αίτηση εξαίρεσης μονομελούς οργάνου, ή μέλους συλλογικού οργάνου, μπορούν να υποβάλουν οι ενδιαφερόμενοι σε όλα τα στάδια της διαδικασίας. Η αίτηση υποβάλλεται στην προϊστάμενη αρχή, ή στον προεδρεύοντα του συλλογικού οργάνου, ή στο αποφασίζον όργανο, κατά περίπτωση. Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται και στην περίπτωση αυτή τα οριζόμενα στην τελευταία περίοδο της προηγούμενης παραγράφου. 5. Η εξαίρεση μπορεί να διατάσσεται και αυτεπαγγέλτως από την προϊστάμενη αρχή ή το συλλογικό όργανο. 6. Τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση που δηλώνεται αποχή, ή ζητείται η εξαίρεση, τόσων μελών συλλογικού οργάνου ώστε τα απομένοντα να μη σχηματίζουν την κατά την παρ. 1 του άρθρου 14 απαρτία».

Επειδή, όπως άλλωστε έχει κριθεί νομολογιακά, εχθρότητα είναι η δημοσιοποιημένη οξεία αντίθεση δύο προσώπων. Εχθρότητα συνιστά κατ' αρχήν η ποινική διαμάχη. (Α. Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 435). Γενικά, η εχθρότητα του διοικητικού οργάνου προς τον αιτούντα δεν είναι δυνατόν να συναχθεί μόνο από την εκ μέρους του αιτούντος υποβολή μηνύσεως ή εγκλήσεως κατά του διοικητικού οργάνου (ΣτΕ 419-420 επταμ., ΣτΕ 359/2010, ΣτΕ3411/2003, ΣτΕ2289/2001, ΣτΕ87/1994 κ.α.).

Επειδή, ο ισχυρισμός περί παραβάσεως της αρχής της αμεροληψίας από τη φορολογική αρχή ερείδεται σε ελεγκτικές ενέργειες της υπαλλήλου, που σε καμία περίπτωση δεν στοιχειοθετούν ιδιόζουσα εχθρότητά της προς τον προσφεύγοντα κατ' άρθρο 7 του Ν. 2690/1999 (ΚΔΔ).

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αμεροληψίας, λόγω μη αποδοχής από τη φορολογική αρχή της αίτησης εξαίρεσης της ελεγκτή, απορρίπτεται ως αβάσιμος

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, **πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.** 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε

συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ.1 και 2 του άρθρου 24 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 περ δ' και 2 περ γ' 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: α) [...] δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...] γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1252/20-11-2015** με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», ορίζεται ότι:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

.....

γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της παρ. 2 του άρθ. 54).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα/πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο. [...]».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στο πλαίσιο των ελεγκτικών ενεργειών, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα από τη φορολογική αρχή, α) μέσω συστημένης επιστολής (αρ. συστ. RE ...GR) στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της επαγγελματικής του εγκατάστασης, το υπ' αριθ. πρωτ. .../08-05-2019 αίτημα του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 για παροχή αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων των ετών 2013 και 2014, το οποίο επεστράφη στη φορολογική αρχή ως «αζήτητο», β) το υπ' αριθ. πρωτ. .../14-05-2019 αίτημα για προσκόμιση των ως άνω λογιστικών αρχείων, το οποίο επιδόθηκε στον ίδιο τον προσφεύγοντα στις 16/06/2019, γ) το υπ' αριθ. πρωτ. .../17-07-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών, που επιδόθηκε με θυροκόλληση στην έδρα της επαγγελματικής του εγκατάστασης, στην οδό Ηρώων Πολυτεχνείου 17 στην Καρδίτσα στις 29/07/2019, δ) το αριθ. πρωτ. .../18-10-2019 αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων σχετικά με την πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά την περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, ε) το υπ' αριθ. πρωτ. .../14-08-2019 αίτημα για παροχή αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων της περιόδου 01/01/2014- 31/12/2014 και στ) το υπ' αριθ. πρωτ. .../14-08-2019 αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων σχετικά με την πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς για τα ελεγχόμενα έτη. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ως άνω αιτήματα της φορολογικής αρχής εντός της τεθείσας προθεσμίας, προκειμένου να προσκομίσει τα ζητηθέντα.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει με στοιχεία ότι η αδυναμία του για την εμπρόθεσμη ανταπόκριση στα ανωτέρω αιτήματα της φορολογικής αρχής οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, καθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την εξέταση του αιτήματος παράτασης, δεν υποχρεούται να χορηγήσει παράταση για άλλους λόγους πλην των λόγων που ρητά αναφέρονται στο άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 και συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του οφείλεται σε υπαιτιότητα της ελεγκτή, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1 και 3 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό

φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. (βλ. ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα 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».

Ως προς την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015

Επειδή, σύμφωνα με παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) (ΦΕΚ Α' 222), ως ίσχυε για το 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [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 ελεύθεριο 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 το άρθρο 2 παρ 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. 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... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...».

Επειδή, στο άρθρο 4 παρ. 17, 18 και 19 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα: α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις. γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις. δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων. ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις. 18. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων -εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.. [...] Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της

παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. 19. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία».

Επειδή στο άρθρο 6 του ανωτέρω νόμου ορίζεται 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, [...] 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής. [...] 10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. 11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. [...] 16. Εξομοιώνονται με τιμολόγια: [...] γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ.[..]».

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. [...] 3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης,

κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφα. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης. [...] Οι ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα, αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. [...]».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1004/2013 της ΓΓΔΕ, με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ», στα άρθρα 4, 6 και 7, ορίζεται ότι: **«Άρθρο 4 Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων Παράγραφος 19. Καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.** Η καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων ή σε καταστάσεις των δεδομένων που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής και αφορούν τα πάγια, γίνεται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων μέχρι τη προθεσμία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. [...] **Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών [...] Παράγραφοι 9, 10 και 11. Περιεχόμενο τιμολογίου.** Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών, ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου. [...] 2) Με τις διατάξεις της παραγράφου 10, ορίζονται τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων. Δεν υφίστανται ουσιώδεις μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), με μόνη εξαίρεση το γεγονός ότι πλέον δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή στο τιμολόγιο, του επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φορολογίας του αντισυμβαλλόμενου. 3) Με τις διατάξεις της παραγράφου 11, ορίζονται τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής. Οι επερχόμενες μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), συνοψίζονται στις εξής: α) Δεν απαιτείται πλέον να αναγράφεται και ολογράφως το συνολικό ποσό της αξίας ή της αμοιβής στα χειρόγραφα τιμολόγια (όπως ίσχυε στα χειρόγραφα εκδιδόμενα Τιμολόγια, με βάση τις διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ.). [...] **Άρθρο 7 Απόδειξεις Λιανικών Συναλλαγών [...] Παράγραφοι 2 και 3. Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής συναλλαγής και απόδειξης επιστροφής λιανικής συναλλαγής.** Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).[...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1.Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού

συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: [...] α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ. [...] δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2). [...] στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση. [...]

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής: [...]

δ) Σε περίπτωση ελλιπούς περιγραφής του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στο βιβλίο ή στοιχεία, σε δύο (2).[...]

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). [...]

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'. [...]

Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. [...]

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη

φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.».

Επειδή, το άρθρο 55 παρ 2γ' του Ν. 4174/2013 που σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α/26.7.2013) ίσχυε για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του εν λόγω νόμου έως 16/10/2015, ορίζει ότι: «2. [...] γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1210/6.9.2013 της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων», ορίζεται ότι: «Κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», στο εξής ΚΦΔ, και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους. 1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α/26.7.2013), προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ) ισχύουν για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του εν λόγω νόμου (26.7.2013).»

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ 3 και 5 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α'129), ως ισχύει από 17/10/2015, 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: [...]

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.[...]

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.

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013](#) (Α'170».)

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1252/20-11-2015** με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ορίζεται ότι: «Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015). [...] Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 31** του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ ΦΕΚ Α'151/16-09-1994), ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: [...] εε) Του ποσού της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.[...] στ) Τα ποσά των αποσβέσεων για τα ενσώματα ή άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας. [...] ββ) Η διενέργεια των αποσβέσεων είναι υποχρεωτική. Υπόχρεες είναι οικονομικές μονάδες, οι οποίες έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν, τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο. 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.».

Επειδή, ο προσφεύγων καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο του εσόδων εξόδων, με ημερομηνία καταχώρησης την 30/12/2013, τη βεβαίωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος του Δικηγορικού Συλλόγου ... βάσει της οποίας παρακρατήθηκε από τον προσφεύγοντα κατά το έτος 2013, φόρος συνολικού ποσού 6.497,66 € και συγκεκριμένα στη στήλη δαπανών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, ως «ΓΡΑΜ.» με αιτιολογία «ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ», (αντί του ποσού των 3.280,68 €, που κατέβαλε ως ασφαλιστικές εισφορές κατά το έτος 2013 στο πρώην Ταμείο Ασφάλισης

Νομικών, βάσει της οικείας βεβαίωσης). Το εν λόγω ποσό προστέθηκε από τη φορολογική αρχή στα καθαρά του κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, χωρίς παράλληλα να του αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης των ασφαλιστικών εισφορών ποσού 3.280,68 €, καθώς δεν καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία του (στη στήλη εξόδων).

Περαιτέρω, η βεβαίωση παρακράτησης φόρου σε ποσοστό 15% επί των ελαχίστων αμοιβών του προσφεύγοντος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 2753/1999 του Ταμείου Ασφάλισης Νομικών με ημερομηνία έκδοσης την 31/12/2013, δεν θεωρείται φορολογικό στοιχείο, αλλά αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό για τον παρακρατηθέντα φόρο προς έκπτωση από τον αναλογούντα φόρο και όχι για την καταχώρηση αυτού στα βιβλία και την έκπτωσή του από τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία.

Επειδή, με την τροποποίηση της περ. ζ' της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, με το άρθρο 9 § 4 του Ν. 3052/02, από 24-9-2002 διαγράφηκε από τις αυτοτελείς παραβάσεις η καταχώρηση ανύπαρκτων αγορών και μεταφέρθηκε στο άρθρο 5 § 10 περ. β' ως εξής: «η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο». Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι με τη θέσπιση της διάταξης αυτής αποσκοπήθηκε η επιβολή αυστηρών προστίμων για περιπτώσεις μη πραγματοποιηθεισών συναλλαγών, που καταχωρούνται στα βιβλία χωρίς την ύπαρξη δικαιολογητικών και όχι για καταχωρημένα «έξοδα» που αντικρύζονται με φορολογικά στοιχεία, τα οποία αναφέρονται μεν σε υπαρκτή συναλλαγή, πλην όμως δεν σχετίζεται αυτή με την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας (λογιστική διαφορά). (Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ, Ανάλυση – Ερμηνεία, τρίτη έκδοση, σελ. 259).

Ως εκ τούτου, το ποσό των 6.497,66 € ορθώς προστέθηκε στα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, και ακολούθως ορθώς του επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ 3 περ β' του Ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ 2γ' του Ν 4337/2015, ήτοι $6.497,66 \times 40\% = 2.599,06 \text{ €}$., δεδομένου ότι στοιχειοθετείται η παράβαση της καταχώρησης στα βιβλία δαπάνης μη πραγματοποιηθείσας (ανύπαρκτης).

Επειδή στην από 23/12/2019 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας δεν προσδιορίζεται από τη φορολογική αρχή ποια συγκεκριμένα ήταν τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του προσφεύγοντος και που αφορούν σε δαπάνες ηλεκτροδότησης και υδροδότησης τα οποία δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο του εσόδων εξόδων.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του ότι αβάσιμα του καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή πρόστιμο για μη καταχωρηθέντα έξοδα ηλεκτροδότησης και υδροδότησης γίνεται αποδεκτός ως προς τα δύο πρόστιμα γενικών παραβάσεων ύψους 400,00 €, (600,00 X 2 X1/3).

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 9 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012, όπως ίσχυε για τα έτη 2013 και 2014, στο τιμολόγιο που εκδίδεται για παροχή υπηρεσιών προς επιτηδευματίες υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, ήτοι το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. περαιτέρω δε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 7 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες (του άρθρου 48 παρ 1 του Ν. 2238/1994), για τις συναλλαγές τους προς μη υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (ιδιώτες), εκδίδουν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (παροχής υπηρεσιών), στις οποίες αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Επειδή σύμφωνα και με τη θεωρία, στις αποδείξεις λιανικής δεν απαιτείται κατά κανόνα η αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη. Κατ' εξαίρεση απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της Δ/σης στις αποδείξεις λιανικής που εκδίδονται από τους ελεύθερους επαγγελματίες. (Δημήτρη Π. Σταματόπουλου- Γιάννη Σταματόπουλου-Πάρη Σταματόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Ανάλυση –Ερμηνεία, Αθήνα 2013, σελ 714).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της από 23/12/2019 έκθεσης ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, ο προσφεύγων εξέδωσε στη χρήση 2013, στην οποία ίσχυε ο Ν. 4093/2012 και όχι το ΠΔ 186/1992, τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) προς επιτηδευματίες χωρίς αναγραφή του ΑΦΜ και 62 Α.Π.Υ. προς ιδιώτες χωρίς να αναγράφεται το πλήρες όνομα και το επώνυμο του πελάτη και στις περισσότερες των περιπτώσεων και η διεύθυνσή του, κατά συνέπεια ορθώς του επιβλήθηκε το πρόστιμο της περ γ' της παρ 8 του άρθρου 5, σε συνδυασμό με την παρ 9 του Ν. 2523/1997 και με τις διατάξεις της περ ζ' της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ήτοι 600,00 X 15 X1/3) και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή παράβλεψε τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΒΣ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, πρέπει να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών (άρθρο 6§11) με τέτοιο τρόπο που να προσδιορίζονται επαρκώς οι προσφερόμενες υπηρεσίες. Δηλαδή να υπάρχει άμεση σχέση και συνάφεια περιγραφής προσφερομένων υπηρεσιών και αμοιβής. Χαρακτηριστικό στοιχείο των παροχών σε πολλές περιπτώσεις είναι και το χρονικό διάστημα, εάν αυτές είναι διαρκείας ή επαναλαμβανόμενες. Δεν είναι κατανοητό με την ίδια γενική περιγραφή υπηρεσιών να τιμολογείται αμοιβή πχ 3.000,00€ και ακριβώς με την ίδια περιγραφή

αμοιβή 50.000,00 €. Ειδικά για τους αγοραστές λήπτες των Τ.Π.Υ., στα οποία δεν εξειδικεύονται οι προσφερθείσες υπηρεσίες, δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες των υπηρεσιών αυτών. ΣΤΕ 2046/94, 1018/96, 2968/88, 715/91. (Δημήτρη Π. Σταματόπουλου- Γιάννη Σταματόπουλου-Πάρη Σταματόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Ανάλυση –Ερμηνεία, Αθήνα 2013, σελ 514).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της από 23/12/2019 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, σε δύο (2) Τ.Π.Υ. που εξέδωσε ο προσφεύγων προς επιτηδευματίες (υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών) στη χρήση 2013, δεν αναγράφεται το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ 11 του Ν. 4093/2012. Κατά συνέπεια ορθώς του επιβλήθηκε το πρόστιμο της παρ 6 περ δ΄ του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ ζ΄ της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ήτοι 600,00 Χ 2 Χ 1/3) και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η παροχή των νομικών υπηρεσιών είναι μία και δεν χρειαζόταν περαιτέρω διευκρινίσεις για το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν καταχώρησε σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων εξόδων ή σε καταστάσεις τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που απόκτησε στη χρήση 2013 ήτοι την ημερομηνία και την αξία κτήσης τους, τα οικεία παραστατικά, το συντελεστή απόσβεσής τους, τις αποσβέσεις και την αναπόσβεστη αξία τους μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 19 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012

Κατά συνέπεια ορθώς του επιβλήθηκε το πρόστιμο της περ ζ΄ της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 (ήτοι 600,00 Χ 1/3= 200,00 €) και ο ισχυρισμός του ότι δεν είχε την υποχρέωση διενέργειας αποσβέσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις λογιστικές διαφορές

Επειδή στο άρθρο 49 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. 2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου. [...] 4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 31** του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ ΦΕΚ Α'151/16-09-1994), ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: [...] β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, [...]. ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους....».

Επειδή περαιτέρω με το υπ' αριθ. πρωτ. **1078820/1526/Α0012/29.8.2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι: «4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

- α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.
 - β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).
 - γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).
 - δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.
5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.».

Επειδή στο άρθρο 21 του **N. 4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.».

Επειδή στο άρθρο 22 του **N. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή περαιτέρω, στο **άρθρο 23**, του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «**Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:** [...] β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής [...]».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο **ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α')** της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#)», διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. [...]

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α)...

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας.

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. [...] Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 και όσον αφορά στις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές που αποδίδονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους ίδιους τους ασφαλισμένους (ΟΑΕΕ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ. [Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.1.2015](#) έγγραφό μας, δηλαδή για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους που αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 έως 31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο 2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014. Από 01.01.2015 θα ισχύει ο γενικός

κανόνας που περιγράφεται στην παράγραφο αυτή, ανακαλουμένων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 7 του αριθ. [Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014](#) και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του αριθ. [Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014](#) εγγράφων μας. [...]».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο **ΠΟΛ 1216/01-10-2014** της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.[4172/2013](#)», ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του [ν.4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. [...]

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών :

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού,

β. Μισθώματα ακινήτων, ...

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. [...]

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.[...]

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 23/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, η φορολογική αρχή ορθώς δεν αναγνώρισε

προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 τις δαπάνες αγοράς οικοδομικών υλικών (πλακιδίων κ.λ.π.), υδραυλικών (σωλήνες, μπαταρίες βρύσης, νεροχύτης κ.λ.π.), συνολικής αξίας 3.580,13 €, πλέον Φ.Π.Α. 723,46 €, θεωρώντας τες «ως μη παραγωγικές και εξ ελευθεριότητας γενόμενες», τις οποίες πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά του κέρδη, βασίζοντας την κρίση της α) στην έλλειψη των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), λαμβάνοντας υπόψη ότι απαιτούνται εξειδικευμένες γνώσεις για την τοποθέτηση των ανωτέρω υλικών (δεδομένου ότι οι προμηθευτές των εν λόγω υλικών δεν παρέχουν και τιαυτές υπηρεσίες) και β) στο ότι δεν δόθηκε δυνατότητα στον έλεγχο να διενεργήσει αυτοψία. Ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η παροχή υπηρεσίας (τοποθέτηση) των ανωτέρω υλικών ήταν ενιαία για όλη την πολυκατοικία και η εν λόγω δαπάνη ήταν αδύνατο να επιμεριστεί, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε κανένα φορολογικό στοιχείο παροχής υπηρεσιών αναφορικά με το σύνολο των δαπανών (για το σύνολο των εργασιών στην οικοδομή), προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, ομοίως η φορολογική αρχή ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014 την αξία αγοράς παγίων βάσει των τιμολογίων πώλησης με αριθ. .../24-01-2014 καθαρής αξίας 661,00 € πλέον ΦΠΑ 152,03 € και ... Σειρά .../23-09-2014 καθαρής αξίας 661,00 € πλέον ΦΠΑ 152,03 €, τα οποία εξόφλησε με μετρητά κατά παράβαση του άρθρου 23 περίπτωση β' του Ν. 4172/2013 και ο περί αντιθέτου δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. **Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014** έγγραφο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα δικηγόρων», διευκρινίστηκε ότι: «5. Όσον αφορά τις ασφαλιστικές εισφορές δικηγόρων προς τους φορείς ασφάλισής τους, καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές σε μία χρήση δύναται να αφορούν την αμέσως προηγούμενη χρήση. Συγκεκριμένα, οι ανακοινώσεις των σχετικών ασφαλιστικών φορέων, δυνάμει των οποίων προσδιορίζεται το ύψος των εισφορών και εκκινεί η διαδικασία καταβολής τους από τους ασφαλισμένους, εκδίδονται σε μεταγενέστερο χρόνο της χρήσεως που αφορούν και συνακολουθώς και η παραλαβή των ασφαλιστικών βιβλιαρίων, όπου επικολλώνται τα καταβαλλόμενα κατά τη διάρκεια μιας χρήσης ένσημα, γίνεται από το Ταμείο στον ανωτέρω χρόνο. Περαιτέρω, η ελάχιστη για κάθε έναν από τους ανωτέρω ασφαλισμένους υποχρεωτική ασφαλιστική εισφορά σε κάθε Τομέα καταβάλλεται αρχικά κατά τη διάρκεια της χρήσης όπου αυτή ανάγεται, διά της αγοράς των σχετικών ενσήμων και της επικολλήσεώς τους στο οικείο ασφαλιστικό βιβλιάριο, η δε τυχόν διαφορά μεταξύ ενσήμων και ελαχίστου ποσού εξοφλείται με την καταβολή μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό του Ταμείου σε μεταγενέστερο χρόνο όπου και παραδίδονται τα ασφαλιστικά βιβλιάρια. [...] 8. Βάσει των οριζόμενων από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 συνάγονται τα εξής:[...] 9. Τέλος, κατ' ανάλογη εφαρμογή με τα αναφερόμενα στις

παραγράφους 6 και 7 του παρόντος, γίνεται δεκτό, ότι τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών των δικηγόρων που αφορούν το φορολογικό έτος 2014 και τα οποία καταβάλλονται από 1.1.2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους αυτού.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν του αναγνωρίστηκαν ασφαλιστικές εισφορές ποσού 3.280,68 € για το 2014, τις οποίες καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων-εξόδων την 31/12/2014, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκε σχετική απόδειξη καταβολής τους, συνυποβάλλοντας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τις με αριθ. πρωτ. .../5.12.2019 και .../28.11.2019 βεβαιώσεις του ΕΦΚΑ περί καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών για το έτος 2014.

Επειδή, εστάλη στις 13/05/2020 από την Υπηρεσία μας προς τον ΕΦΚΑ-ΤΟΜΕΑ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ (ΠΡΩΗΝ ΤΑΝ), Δ/ΝΣΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ -ΤΜΗΜΑ ΕΙΣΦΟΡΩΝ το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ έγγραφο για παροχή πληροφοριών, προκειμένου να διευκρινιστεί ο χρόνος εξόφλησης των εν λόγω ασφαλιστικών εισφορών. Στο με αριθ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΙΣ 2020 ΕΜΠ απαντητικό έγγραφο που μας απέστειλε η ως άνω Υπηρεσία, μας ενημέρωσε, ότι κατόπιν έρευνας που διεξήχθη στο αρχείο της, προέκυψε ότι ο προσφεύγων με ΑΜ 65296 απέδωσε τις ασφαλιστικές του εισφορές του έτους 2014, στις 19/02/2015.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για αναγνώριση προς έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών ύψους 3.280,68 € που κατέβαλε για το 2014, γίνεται αποδεκτός και τα καθαρά κέρδη για το φορολογικό έτος 2014, με την παρούσα απόφαση, διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Φορ. Έτος	Καθαρά κέρδη βάσει Ελέγχου	Καθαρά κέρδη βάσει Απόφασης
2014	27.013,65 €	23.732,97 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **20-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του .. με **ΑΦΜ** ... και συγκεκριμένα την **τροποποίηση: α)** της με αριθμό ...-**12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **β)** της με αριθμ...-**12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και την **επικύρωση: γ)** της με αριθμ. ...-**12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, **δ)** της με αριθμό ...-**12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013,**ε)** της με αριθμ. ...-**12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2014-31/12/2014 και **στ)** της με αριθμό ...-**12-2019** πράξης επιβολής

προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. ...-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Πρόστιμο αρ. 7 παρ 3 και 5 ν. 4337/2015	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
α) Πρόστιμο για καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτης δαπάνης αξίας 6.497,66€ (6.497,66 X40%)	1) 2.599,06 €	1) 2.599,06 €
β) Πρόστιμο για μη αναγραφή ή ανακριβή αναγραφή ονοματεπώνυμου ή επωνυμίας σε 65 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε (15 X600,00/3)	2) 3.000,00 €	2) 3.000,00 €
γ) Πρόστιμο για μη αναγραφή του είδους παροχής υπηρεσιών σε 3 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε (600,00 X 2 /3)	3) 400,00 €	3) 400,00 €
δ) Πρόστιμο για μη καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο στο βιβλίο εσόδων-εξόδων τα πάγια που αγόρασε(600,00/3)	4) 200,00 €	4) 200,00 €
ε) Πρόστιμο για μη καταχώρηση δαπανών Δ.Ε.Η. (600,00/3)	5) 200,00 €	5) 0,00 €
στ) Πρόστιμο για μη καταχώρηση δαπανών Δ.Ε.Υ.Α.Κ. (600,00/3)	6) 200,00 €	6) 0,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:6.599,06 €	ΣΥΝΟΛΟ:6.199,06 €

Υπ' αριθμ. ...-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2013– 31/12/2013	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.507,21
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	2.571,39
Εισφορά αλληλεγγύης	778,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.857,51 €

Υπ' αριθμ. ...-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2014– 31/12/2014		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	18.024,88	27.513,65	24.232,97	3.280,68
	Της συζύγου	33.692,04	33.692,04	33.692,04	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	2.932,96	540,59	1.088,46	547,87
	Χρεωστικό ποσό		2.392,37	1.844,50	547,87
Πρόστιμο αρ. 58 Ν. 4174/2013			717,62	553,35	164,27
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		686,93	1.956,99	991,34	965,65
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		465,50	465,50	465,50	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		36,05	36,05	36,05	0,00
Ποσό που επιστράφηκε		1.166,58	1.166,58	1.166,58	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		0,00	4.380,05	3.302,06	1.077,99

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Διαφορά πιστωτικού υπόλοιπου που εξαλείφτηκε	494,95
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	228,51
Πρόστιμο αρ. 58Α και τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013	234,35
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	462,86 €

Υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	1.669,36
Πρόστιμο αρ. 58Α ν. 4174/2013	500,81
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.170,17 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. ...-**12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019

	Φορολογικό έτος 2019
--	-----------------------------

α) Πρόστιμο για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών και στοιχείων β) Πρόστιμο για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων	250,00 Χ2=500,00 €
---	---------------------------

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

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

**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.