



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2020

Αριθμός απόφασης: 887

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/σ-η** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θε-σσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

**4.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**5.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά του με αρ...../...../19-12-2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013, της με αρ. ..../...../19-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2014, της με αρ. ..../19-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της με αρ. ..../19-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αρ. ..../19-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 και της με αρ. ..../19-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

8. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ 2020 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/1/2020 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 :

1. Με το με αριθμό...../...../19-12-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **7.000,00 €**, διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις :

α) Δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία τέσσερις (4) Α.Π.Υ. με αξία συναλλαγής μεγαλύτερης των 1.200,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2,3, 4, 5, 6,7, 8, 9 και 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού :  $12.000,00 \times 25\% = 3.000,00 \text{ €}$

β) Δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία είκοσι έξι (26) Α.Π.Υ. με αξία συναλλαγής μικρότερη των 1.200,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2,3, 4, 5, 6,7, 8, 9 και 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8<sup>α</sup>, 2<sup>α</sup> και 9 του Ν.2523/97. Ποσό καταλογισμού :  $800,00 \times 15 = 12.000,00 \times 1/3 = 4.000,00 \text{ €}$ .

2. Με την με αριθμό ...../...../19-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **9.500,00€**, διότι δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία τριάντα οκτώ (38) Α.Π.Υ. για παροχή λογιστικών υπηρεσιών σε αντίστοιχους πελάτες, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2,3, 4, 5, 6,7, 8, 9 και 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013. Ποσό καταλογισμού :  $250,00 \times 38 = 9.500,00 \text{ €}$

3. Με τη με αριθμό ...../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 7.293,00€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 7.479,70 € και εισφορά αλληλεγγύης 1.171,55 €, ήτοι συνολικό ποσό **18.944,25 €**.

4. Με τη με αριθμό ...../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καταλογίστηκε σε

βάρος του προσφεύγοντος φόρος 4.063,81 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 1.219,14 € και εισφορά αλληλεγγύης 312,60 €, ήτοι συνολικό ποσό **5.595,55 €**.

5. Με την με αριθμό ...../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 7.141.50 €, πλέον πρόσθετου φόρου 7.324,32 €, ήτοι συνολικού ποσού **14.465,82 €**.

6. Με την με αριθμό ...../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 6.656,80€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 1.997,04 €, ήτοι συνολικού ποσού **8.653,84 €**.

Δυνάμει της με αρ. .../24-4-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες οργανωμένων γραφείων τήρησης λογιστικών βιβλίων» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και το φορολογικό έτος 2014. Κατόπιν επεξεργασίας και διασταύρωσης των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα (ατομικών και κοινών) και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων των ελεγχόμενων ετών, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο οι ανωτέρω παραβάσεις περί μη έκδοσης στοιχείων, με συνέπεια να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και οι πράξεις επιβολής προστίμων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους :

#### Τυπικοί λόγοι ενδικοφανούς προσφυγής

1. Πράξεις Φόρου Εισοδήματος και προστίμων χωρίς ημερομηνία καταχώρησης στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ..
2. Υποχρεωτική η παραλαβή των βιβλίων και των στοιχείων όταν υπάρχει υπόνοια φοροδιαφυγής με απόδειξη παραλαβής.
3. Κοινοποίηση ελλιπούς έκθεσης ελέγχου χωρίς τα απαιτούμενα από το νόμο συνημμένα έγγραφα.
4. Μη νόμιμη εξουσιοδότηση των προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. από τον Γ.Γ.Δ.Ε. και νυν Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..
5. Λανθασμένη αναγγελία από τη Δ.Ο.Υ., περί υποχρέωσης του φορολογούμενου για υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής εντός 30 ημερών.
6. Δεν χωρεί και δεν πρέπει να διενεργείται προσωρινός έλεγχος για τον καταλογισμό παντός είδους φόρων, τελών ή εισφορών και προστίμων που διενεργούνται σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.2238/94. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να διενεργείται τακτικός έλεγχος.

## Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας της πράξης

1. Αόριστη η έκθεση ελέγχου χωρίς αποδεικτικά στοιχεία.
2. Αόριστες παραβάσεις Κ.Β.Σ.
3. Αυθαίρετη η κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών από την φορολογική αρχή.
4. Έλλειψη νομιμότητας της πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ 2020 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημά του προσκομίζει τις με αριθμό ....., ....., ..... και ...../13-5-2020 ένορκες καταθέσεις – βεβαιώσεις μαρτύρων και την από 19/2/2020 υπεύθυνη δήλωση της ....., προκειμένου να αποδείξει τους στενούς φιλικούς και συγγενικούς δεσμούς με τους ανωτέρω. Περαιτέρω, ισχυρίζεται : α) Μη νόμιμη η απόρριψη από τον έλεγχο των δωρεάν αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς τους πελάτες που δεν έλαβε αμοιβή. β) Μη νόμιμος ο καταλογισμός προστίμου στη χρήση 2013 για την παροχή υπηρεσίας προς την εταιρία «.....» διότι εξέδωσε την με αρ. ../30-5-2014 Α.Π.Υ..

### **Ως προς τον πρώτο τυπικό λόγο**

**Επειδή** οι διοικητικές πράξεις πρέπει να έχουν βεβαία χρονολογία, διότι από αυτήν κρίνεται το νομικό και πραγματικό καθεστώς που λαμβάνεται υπόψη για την έγκυρη έκδοσή τους (ΣτΕ 1857/1977, Ολ 2956/1964). Επομένως, έλλειψη του στοιχείου αυτού συνεπάγεται ακυρότητα της κατ'αυτόν τον τρόπο ατελώς δηλωθείσας διοικητικής βούλησης. Ημερομηνία έκδοσης της πράξης είναι η ημερομηνία της υπογραφής της από τον εκδότη της και όχι η ημερομηνία της πρωτοκόλλησης και διεκπεραίωσης του εγγράφου ή ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε αριθμό (ΣτΕ 469/1998, 840/1979, 1530/1977, 870/1940). Εξάλλου έχει κριθεί ότι η μη αναγραφή στο φύλλο ελέγχου ημερομηνίας έκδοσης, δεν επάγεται ακυρότητα αν από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, χωρίς να επέλθει ενδιάμεσα μεταβολή του κρίσιμου νομικού και πραγματικού καθεστώτος (1014/2019 ΣτΕ).

**Επειδή** εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν ημερομηνία έκδοσης την 19/12/2019 και ως εκ τούτου τυγχάνουν νόμιμες, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακυρότητας τους λόγω μη καταχώρησής τους στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ. προβάλλεται αλυσιτελώς.

### **Ως προς το δεύτερο τυπικό λόγο**

**Επειδή** στο άρθρο 24 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «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.... 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών».

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος δε θεώρησε αναγκαίο να κατάσχει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντα, το δε ηλεκτρονικό αρχείο με τις τραπεζικές του συναλλαγές, που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διενέργεια του ελέγχου, λήφθηκε νομίμως από τις τράπεζες με επίσημο έγγραφο, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί απορρήτου.

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: «*Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης*». Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από τη μη έκδοση παραλαβής για τα προσκομισθέντα στον έλεγχο βιβλία και στοιχεία, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της φορολογικής αρχής. Εξάλλου, ο έλεγχος επέστρεψε τα βιβλία και στοιχεία στον προσφεύγοντα, λαμβάνοντας αντίγραφα αυτών και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτός.

#### **Ως προς τον τρίτο τυπικό λόγο**

**Επειδή**, με το [άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη συγκοινοποίησης εγγράφων επί των οποίων βασίστηκε η ελεγκτική αρχή για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ωστόσο δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ότι ο προσφεύγων να αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013, την λήψη αντιγράφων αυτών και ακολούθως η ελεγκτική αρχή να μην ανταποκρίθηκε στο αίτημά του. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συγκοινοποίησης εγγράφων, προβάλλεται παρελκυστικά και τυγχάνει απορριπτός.

#### **Ως προς τον τέταρτο τυπικό λόγο**

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31.07.2017 «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της ανωτέρω απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Ο προσφεύγων, στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και συνεπώς, αρμόδιος για τη έκδοση της εντολής ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων για τα έτη αυτά είναι ο νομίμως εξουσιοδοτούμενος Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και ο σχετικός αντίθετος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον πέμπτο τυπικό λόγο**

**Επειδή** στο άρθρο 16 του Ν.2690/99 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται : «1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης».

**Επειδή** στον προσβαλλόμενο με αρ...../...../19-12-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων εκ παραδρομής αναγράφεται : «Σε περίπτωση που αμφισβητείται ο προσωρινός προσδιορισμός του προστίμου, έχετε τη δυνατότητα να υποβάλετε εγγράφως τις αντιρρήσεις σας εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων».

**Επειδή**, στις συγκοινοποιηθείσες προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρεται ρητώς το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εντός προθεσμίας 30 ημερών από της επίδοσης της πράξης και επομένως ο προσφεύγων έλαβε γνώση περί του δικαιώματος υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής και ακολούθως άσκησε το εν λόγω δικαίωμα με την υποβολή της υπό κρίση προσφυγής. Ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη ενημέρωσης για υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής εντός 30 ημερών, τυγχάνει απορριπτέος και αλυσιτελώς προσβαλλόμενος.

#### **Ως προς τον έκτο τυπικό λόγο**

**Επειδή** στο άρθρο 72 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) "Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις", όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015 ορίζεται ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. [...] 3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου».

**Επειδή** στο έβδομο κεφάλαιο του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται :

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης 1. ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. [...]

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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 την με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» διευκρινίστηκαν τα εξής : «Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. Στις περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση αποφασίζει να διενεργήσει πλήρη επιτόπιο φορολογικό έλεγχο πρέπει, την απόφασή της αυτή, να τη γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου. (Επισυνάπτεται στη παρούσα σχέδιο ειδοποίησης).

Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου».

**Επειδή** ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος της φορολογικής αρχής μετατράπηκε παρανόμως από μερικός σε πλήρη έλεγχο χωρίς την έκδοση εκ νέου εντολής ελέγχου τυγχάνει αβάσιμος, διότι ο έλεγχος εν προκειμένω είναι μερικός, όπως άλλωστε αναφέρει και η με αρ. .../24-4-2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η οποία του κοινοποιήθηκε στις 7/5/2019 και δεν μετατράπηκε σε πλήρη έλεγχο. Το γεγονός ότι εκδόθηκαν οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δεν συνιστά αιτία μετατροπής του φορολογικού ελέγχου από μερικό σε πλήρη, αλλά αποτελεί μέρος της διαδικασίας του ελέγχου, όπως αυτή ορίζεται στο «ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ» του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).

### **Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας της πράξης**

Ως προς τον ισχυρισμό περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και περί αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας των προστίμων.

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή** εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν αναφέρει τους λόγους για τους οποίους οι εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (και όχι Κ.Β.Σ. όπως λανθασμένα επιλαμβάνεται ο προσφεύγων) και οι πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, τυγχάνουν αόριστες και ανατιολόγητες, αλλά περιορίζεται στην αναφορά σχετικών διατάξεων και νομολογιών, χωρίς την οποιαδήποτε σύνδεση με την επίδικη υπόθεση και την αναφορά συγκεκριμένης πλημμέλειας που πλήττει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων.

**Επειδή** αντίθετα ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί μη έκδοσης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

**Επειδή** ωστόσο, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ 2020 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημά του, με το οποίο προσκόμισε τις με αριθμό ....., ....., ..... και ...../13-5-2020 ένορκες καταθέσεις – βεβαιώσεις μαρτύρων και την από 19/2/2020 υπεύθυνη δήλωση της ....., προκειμένου να αποδείξει τους στενούς φιλικούς και συγγενικούς δεσμούς με τους ανωτέρω και ως εκ τούτου τη μη είσπραξη αμοιβής για τη παρεχόμενη υπηρεσία του προς αυτούς. Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι τα ανωτέρα προσκομισθέντα αποτελούν νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχε λάβει υπόψη του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, γίνονται δεκτά τα εξής :

1. Χρήση 2013. Γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του για τις παρακάτω 3 περιπτώσεις, με τις οποίες αποδεικνύει τους στενούς φιλικούς και οικογενειακούς δεσμούς.

| α/α    | ΑΦΜ       | ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΕΤΗΣΙΑ ΑΜΟΙΒΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΣΧΕΣΗ                                                                       |
|--------|-----------|----------|-----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| 3      | 099944638 | .....    | 1.200,00                    | ΔΕΚΤΟ. Ο .....είναι γαμπρός του προσφεύγοντα. Παντρεμένος με την κόρη του.  |
| 22     | 998625069 | .....    | 1.200,00                    | ΔΕΚΤΟ. Ο .....είναι γαμπρός του προσφεύγοντα. Ο .....γιος του προσφεύγοντα. |
| ΣΥΝΟΛΟ |           |          | 2.400,00                    |                                                                             |

Η με αριθμό ...../13-5-2020 ένορκη κατάθεση του .....δεν λαμβάνεται υπόψη, καθώς δεν καταλογίστηκε παράβαση για την εταιρία «.....».

Η από 19/2/2020 υπεύθυνη δήλωση της ..... δεν γίνεται δεκτή διότι τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν ήταν ικανά για τη μη στοιχειοθέτηση της παράβασης.

Επομένως η αποκρυβείσα αξία για τη χρήση 2013 προσδιορίζεται ως εξής : 28.050,00- 2.400,00 = **25.650,00 €**

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται ως εξής :

|                                              |                  |
|----------------------------------------------|------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων                     | 21.065,04        |
| Αποκρυβείσα αξία με βάση την παρούσα απόφαση | <u>25.650,00</u> |
| Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων                    | <b>46.715,04</b> |

**Καθαρά κέρδη**

|                                              |                  |
|----------------------------------------------|------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα με βάση την παρούσα απόφαση | 46.715,04        |
| Δαπάνες                                      | <u>20.675,39</u> |
| Καθαρά κέρδη                                 | <b>26.039,65</b> |
| Πλέον λογιστικές διαφορές                    | <u>1.278,02</u>  |
| <b>Καθαρά φορολογητέα κέρδη</b>              | <b>27.317,67</b> |

2. Φορολογικό έτος 2014. Γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του για τις παρακάτω 4 περιπτώσεις, με τις οποίες αποδεικνύει τους στενούς φιλικούς και οικογενειακούς δεσμούς.

| α/α    | ΑΦΜ       | ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΕΤΗΣΙΑ ΑΜΟΙΒΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΣΧΕΣΗ                                                                                                 |
|--------|-----------|----------|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 12     | 037781169 | .....    | 360,00                      | ΔΕΚΤΟ. Είναι γαμπρός από αδελφή του προσφεύγοντα.                                                     |
| 24     | 036752951 | .....    | 1.200,00                    | ΔΕΚΤΟ. Είναι γαμπρός του προσφεύγοντα. Παντρεμένος με την κόρη του.                                   |
| 29     | 029885340 | .....    | 30,00                       | ΔΕΚΤΟ. Ο ..... συμμετέχει στην εταιρία «.....» και έχει καταλογιστεί παράβαση για τη μη έκδοση Α.Π.Υ. |
| ΣΥΝΟΛΟ |           |          | 1.590,00                    |                                                                                                       |

Η με αριθμό ...../13-5-2020 ένορκη κατάθεση του ..... δεν γίνεται δεκτή διότι η εταιρία του έχει μεγάλο κύκλο εργασιών.

Επομένως η αποκρυβείσα αξία για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίζεται ως εξής : 33.780,00 – 1.590,00 = **32.190,00 €**

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται ως εξής :

|                                              |                  |
|----------------------------------------------|------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων                     | 17.360,00        |
| Αποκρυβείσα αξία με βάση την παρούσα απόφαση | <u>32.190,00</u> |
| Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων                    | <b>49.550,00</b> |
| <b>Καθαρά κέρδη</b>                          |                  |
| Ακαθάριστα έσοδα με βάση την παρούσα απόφαση | 49.550,00        |
| Δαπάνες                                      | <u>35.509,96</u> |
| <b>Καθαρά φορολογητέα κέρδη</b>              | <b>14.040,04</b> |

**Επειδή** ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι μη νόμιμα η φορολογική αρχή απέρριψε τις δέκα εννέα (19) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς του πελάτες με αιτιολογία δωρεάν, τυγχάνει απορριπτέος, διότι σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 19/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ο έλεγχος απέρριψε τις ανωτέρω ΑΠΥ διότι κατά πρώτον δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης, κατά δεύτερον στο φορολογικό έτος 2014, βάσει των δηλωθέντων, η επιχείρηση παρουσιάζει ζημιά και ως εκ τούτου σύμφωνα με τη κοινή πείρα και λογική δεν είναι δυνατόν να παρέχει δωρεάν υπηρεσίες και τέλος διότι το μπλοκ των εν

λόγω αποδείξεων, όπως αναγράφεται στο εξώφυλλό του, εκδόθηκε το 2015 και ως αποτέλεσμα της διαπίστωσης αυτής, δεν αποδεικνύεται πότε συντάχθηκαν οι δωρεάν Α.Π.Υ..

**Επειδή** ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νόμιμου καταλογισμού προστίμου στη χρήση 2013 για την παροχή υπηρεσίας προς την εταιρία «.....» αλυσιτελώς προβάλλεται και ως εκ τούτου τυγχάνει απορριπτέος, διότι ο έλεγχος δεν του καταλόγισε πρόστιμο για την ανωτέρω εταιρία.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αυθαίρετης κοστολόγησης των παρεχόμενων υπηρεσιών από την φορολογική αρχή

**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 της 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**, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε τις υπό κρίση χρήσεις, 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 ελεύθερο 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».

Στις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) 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**, 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), στις παρ 1 3, 4, 6 και 8 του άρθρου 2 διευκρινίζεται ότι: «Η διάταξη της παραγράφου αυτής είναι γενικού περιεχομένου και οριοθετεί γενικά το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, από το οποίο θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών. Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι αντίστοιχα ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των [άρθρων 18 \(παρ. 2\)](#), [25 \(παρ. 4\)](#), [19 \(παρ. 4\)](#) και [23 \(παρ. 2\)](#) περίπτωση β' του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων».

**Επειδή** περαιτέρω, σύμφωνα με παρ 14 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων .... 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. ... Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το

χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, 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: α)... β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. γ)....».

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα προέκυψαν καταθέσεις μετρητών χωρίς εμφανή αιτιολογία. Κατόπιν του με αρ. πρωτ. ....../6-8-2019 αιτήματος παροχής στοιχείων, ο προσφεύγων κατέθεσε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. υπόμνημα με το οποίο διευκρίνισε ότι το σύνολο των καταθέσεων αφορά σε αμοιβές πελατών, αλλά και καταθέσεις χρημάτων από τους πελάτες του για την εξόφληση από τον ίδιο των υποχρεώσεων τους προς το δημόσιο. Από τη διασταύρωση των πελατών, που εμφανίζονται στο υπόμνημα του προσφεύγοντα, με αυτούς που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του προέκυψε ότι δεν εκδόθηκαν Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών για παρεχόμενες υπηρεσίες αξίας 28.050,00 € στη χρήση 2013 (30 περιπτώσεις πελατών) και 33.780,00 € στο φορολογικό έτος 2014 (38 περιπτώσεις πελατών). Ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ....../12-12-2019 υπόμνημά του επί του με αρ. .../19-11-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να μεταβάλλουν την κρίση του ελέγχου περί της μη έκδοσης στοιχείων και ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή** περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε σχετικά έγγραφα, π.χ. συμφωνητικά μεταξύ του ιδίου και των πελατών του, που να αποδεικνύουν την αμοιβή των παρεχόμενων υπηρεσιών, με αποτέλεσμα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων να προσδιορίσει τις ετήσιες αμοιβές του για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του σε κάθε πελάτη, λαμβάνοντας υπόψη: **α)** ότι ο προσφεύγων αποτελεί επιχείρηση παροχής λογιστικών – φοροτεχνικών υπηρεσιών αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, **β)** το είδος της επιχείρησης-πελάτη, **γ)** τα ακαθάριστα έσοδά αυτών, **δ)** το ύψος των αμοιβών στις Α.Π.Υ. που έχει προγενέστερα εκδώσει, **ε)** το Συντελεστή Καθαρού Κέρδους και **στ)** την κοινή πείρα και λογική, αλλά και τις κρατούσες συνθήκες της αγοράς. Κατά κοινή πείρα, οι αξίες που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο δεν απέχουν από τη συναλλακτική πρακτική ομοειδών

επιχειρήσεων, ενώ ο προσφεύγων επιχειρηματολογεί γενικόλογα στον ισχυρισμό του περί αυθαίρετης κοστολόγησης των αμοιβών του και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης νομιμότητας της πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α..

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: *«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1037/2005 και 1072/2011 ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία Φ.Π.Α., λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη αυτά που προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), έχει κριθεί ότι για την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος και σύνταξη ιδιαίτερης και αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου, η παράλειψη της οποίας συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου για την πράξη προσδιορισμού. Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣτΕ426/2013, 1514/2013)

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 19/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης στη χρήση 2013 και στο φορολογικό έτος 2014. Προσδιορίζονται δηλαδή αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι εκροές προσαυξημένες κατά το ποσό της αξίας των Α.Π.Υ. που δεν εξέδωσε ο προσφεύγων και ο αναλογών φόρος εκροών, εφαρμόζοντας τις επιεικέστερες διοικητικές κυρώσεις στους πρόσθετους φόρους. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ ..... και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ως ακολούθως:

α) Η με αριθμό ...../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 τροποποιείται ως εξής :

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                   |                    | ΔΗΛΩΣΗΣ   | ΕΛΕΓΧΟΥ   | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ |
|-----------------------------------------------------------|--------------------|-----------|-----------|-----------------------------|----------------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα                                      | Ατομικό και τέκνων | 22.552,94 | 50.602,94 | 48.202,94                   | 25.650,00                  |
|                                                           | της συζύγου        | 5.083,03  | 5.083,00  | 5.083,00                    |                            |
| Φόρος                                                     | Πιστωτικό ποσό     | 2.937,13  |           |                             | 2.937,13                   |
|                                                           | Χρεωστικό ποσό     |           | 4.355,87  | 3.731,87                    | 3.731,87                   |
| Προκαταβολή φόρου                                         |                    | 466,57    | 466,57    | 466,57                      |                            |
| Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων         |                    |           |           |                             |                            |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου             |                    |           |           |                             |                            |
| Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου        |                    |           |           |                             |                            |
| Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής        |                    |           | 7.479,70  | 6.839,72                    | 6.839,72                   |
| Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής |                    |           |           |                             |                            |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου    |                    |           |           |                             |                            |
| Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)                   |                    | 1,99      | 1,99      | 1,99                        |                            |
| Εισφορά Αλληλεγγύης                                       |                    | 86,09     | 1.257,64  | 1.106,10                    | 1.020,01                   |
| Τέλος Επιτηδεύματος                                       |                    | 1.300,00  | 1.300,00  | 1.300,00                    |                            |
| Έκπτωση λόγω υποβολής δήλωσης μέσω διαδικτύου             |                    | -40,54    | -40,54    | -40,54                      |                            |
| Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης                         |                    | 1.123,02  | 1.123,02  | 1.123,02                    |                            |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών                             | για καταβολή       |           | 15.944,25 | 14.528,73                   | <b>14.528,73</b>           |
|                                                           | για επιστροφή      |           |           |                             |                            |

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **6.669,00 €**

|                                 | (Α)                               | (Β)                       | (Γ)                                                     | (Δ)=(Β)+(Γ)                                           | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ) |
|---------------------------------|-----------------------------------|---------------------------|---------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|----------------------------------------|
|                                 | <b>ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)</b> | <b>ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)</b> | <b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (72 μήνες Χ 0,73% = 52,56 %)</b> | <b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017</b> |                                        |
| <b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b> | 8.002,80 €                        | 3.334,50 €                | 3.505,22 €                                              | 6.839,72 €                                            | 6.839,72 €                             |

β) Η με αριθμό ..../**19-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 τροποποιείται ως εξής :

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                   |                    | ΔΗΛΩΣΗΣ   | ΕΛΕΓΧΟΥ   | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ |
|-----------------------------------------------------------|--------------------|-----------|-----------|-----------------------------|----------------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα                                      | Ατομικό και τέκνων | 26.328,96 | 41.959,00 | 40.369,00                   |                            |
|                                                           | της συζύγου        | 11.069,03 | 11.069,03 | 11.069,03                   |                            |
| Φόρος                                                     | Πιστωτικό ποσό     | 2.808,36  |           |                             | 3.650,41                   |
|                                                           | Χρεωστικό ποσό     |           | 1.255,45  | 842,05                      |                            |
| Προκαταβολή φόρου                                         |                    | 423,08    | 423,08    | 423,08                      |                            |
| Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων         |                    |           |           |                             |                            |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου             |                    |           |           |                             |                            |
| Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου        |                    |           |           |                             |                            |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ                              |                    |           | 1.219,14  | 1.825,20                    | 1.825,20                   |
| Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής |                    |           |           |                             |                            |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου    |                    |           |           |                             |                            |
| Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)                   |                    |           |           |                             |                            |
| Εισφορά Αλληλεγγύης                                       |                    | 88,80     | 401,40    | 369,60                      | 280,80                     |
| Τέλος Επιτηδεύματος                                       |                    | 1.300,00  | 1.300,00  | 1.300,00                    |                            |
| Ποσά που επιστράφηκε ή ζητήθηκε για επιστροφή             |                    | 996,48    | 996,48    | 996,48                      |                            |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών                             | για καταβολή       |           | 5.595,55  | 5.....,41                   | <b>5.595,55*</b>           |
|                                                           | για επιστροφή      |           |           |                             |                            |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

\* Σημείωση : Το πρόστιμο του άρθρου 58 προσδιορίζεται στο πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, διότι υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (άρθρο 58 περ. β' του Ν.4174/2013), ήτοι 3.650,41 Χ 50% = 1.825,20 €. Επειδή, το σύνολο φόρου που προκύπτει με βάση την παρούσα απόφαση (5.....,41€) είναι μεγαλύτερο από αυτό που καταλόγισε ο έλεγχος (5.595,55 € ) και σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οποία εφαρμόζεται και στο πεδίο των ενδικοφανών προσφυγών, όταν δευτεροβάθμιο όργανο κρίνει επί ενδικοφανούς προσφυγής του διοικούμενου, δεν δύναται να καταστήσει χειρότερη τη θέση του, εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση (ΣτΕ 236/2016, 3424/2006, 2340/1987, 1402/1986, 4202/1986, ΕΑ ΣτΕ 68/2009, ΝΣΚ 118/2015, 84/2005, 605/2005, 410/2004, 713/1992), το συνολικό καταλογισθέν ποσό περιορίζεται στη συνολική επιβάρυνση που προέκυψε από τον έλεγχο, ήτοι στο ποσό των **5.595,55 €**.

γ) Η με αριθμό ..../**19-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 τροποποιείται ως εξής :

| ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ        |                 |                 |          | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ        |                  |                  |          | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |                  |                  |          |
|----------------------|-----------------|-----------------|----------|----------------------|------------------|------------------|----------|-------------------------|------------------|------------------|----------|
| ΕΚΡΟΕΣ/ ΦΠΑ          |                 | ΕΙΣΡΟΕΣ/ΦΠΑ     |          | ΕΚΡΟΕΣ/ΦΠΑ           |                  | ΕΙΣΡΟΕΣ/ΦΠΑ      |          | ΕΚΡΟΕΣ/ΦΠΑ              |                  | ΕΙΣΡΟΕΣ/ΦΠΑ      |          |
| 18.065,04            | <b>4.154,96</b> | 0,00            | 0,00     | 49.115,04            | <b>11.296,46</b> | 0,00             | 0,00     | 46.715,04               | <b>10.744,45</b> | 0,00             | 0,00     |
| ΔΑΠΑΝΕΣ              |                 | 6.423,65        | 1.320,74 | ΔΑΠΑΝΕΣ              |                  | 6.423,65         | 1.320,74 | ΔΑΠΑΝΕΣ                 |                  | 6.423,65         | 1.320,74 |
| ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ |                 | 2.834,22        |          | ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ |                  | 2.834,22         |          | ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ    |                  | 2.834,22         |          |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ |                 | <b>4.154,96</b> |          | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ |                  | <b>4.154,96</b>  |          | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ    |                  | <b>4.154,96</b>  |          |
| ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ   |                 | <b>0,00</b>     |          | ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ   |                  | <b>7.141,50</b>  |          | ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ      |                  | <b>6.589,49</b>  |          |
|                      |                 |                 |          | ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ      |                  | <b>7.324,32</b>  |          | ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ         |                  | <b>6.758,17</b>  |          |
|                      |                 |                 |          | ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ  |                  | <b>14.465,82</b> |          | ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ     |                  | <b>13.347,66</b> |          |

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **6.589,49 €**

|                                 | (Α)                               | (Β)                        | (Γ)                                                     | (Δ)=(Β)+(Γ)                                           | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ) |
|---------------------------------|-----------------------------------|----------------------------|---------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|----------------------------------------|
|                                 | <b>ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)</b> | <b>ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)</b> | <b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (72 μήνες Χ 0,73% = 52,56 %)</b> | <b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017</b> |                                        |
| <b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b> | 7.907,39 €                        | 3.294,74 €                 | 3.463,43 €                                              | 6.758,17 €                                            | 6.758,17 €                             |

δ) Η με αριθμό ...../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 τροποποιείται ως εξής :

| ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ |                 |             |          | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ |                  |             |          | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |                  |             |          |
|---------------|-----------------|-------------|----------|---------------|------------------|-------------|----------|-------------------------|------------------|-------------|----------|
| ΕΚΡΟΕΣ/ ΦΠΑ   |                 | ΕΙΣΡΟΕΣ/ΦΠΑ |          | ΕΚΡΟΕΣ/ΦΠΑ    |                  | ΕΙΣΡΟΕΣ/ΦΠΑ |          | ΕΚΡΟΕΣ/ΦΠΑ              |                  | ΕΙΣΡΟΕΣ/ΦΠΑ |          |
| 22.197,40     | <b>5.105,40</b> | 0,00        | 0,00     | 51.140,00     | <b>11.762,20</b> | 0,00        | 0,00     | <b>49.550,00</b>        | <b>11.396,50</b> | 0,00        | 0,00     |
| ΔΑΠΑΝΕΣ       |                 | 6.484,76    | 1.361,63 | ΔΑΠΑΝΕΣ       |                  | 6.484,76    | 1.361,63 | ΔΑΠΑΝΕΣ                 |                  | 6.484,76    | 1.361,63 |

|                      |                 |                      |                 |                      |                             |
|----------------------|-----------------|----------------------|-----------------|----------------------|-----------------------------|
| ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ | 3.743,77        | ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ | 3.743,77        | ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ | 3.743,77                    |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ | <b>5.105,40</b> | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ | <b>5.105,40</b> | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ | <b>5.105,40</b>             |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ             |                 | ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ   | <b>6.656,80</b> | ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ   | <b>6.291,10</b>             |
|                      |                 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58   | <b>1.997,04</b> | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58   | <b>*</b><br><b>3.145,55</b> |
|                      |                 | ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ  | <b>8.653,84</b> | ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ  | <b>9.436,65</b>             |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

\* Σημείωση : Το πρόστιμο του άρθρου 58 προσδιορίζεται στο πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, διότι υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (άρθρο 58 περ. β' του Ν.4174/2013), ήτοι  $6.291,10 \times 50\% = 3.145,55 \text{ €}$ . Επειδή, το σύνολο φόρου που προκύπτει με βάση την παρούσα απόφαση (9.436,65 €) είναι μεγαλύτερο από αυτό που καταλόγισε ο έλεγχος (8.653,84 €) και σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οποία εφαρμόζεται και στο πεδίο των ενδικοφανών προσφυγών, όταν δευτεροβάθμιο όργανο κρίνει επί ενδικοφανούς προσφυγής του διοικούμενου, δεν δύναται να καταστήσει χειρότερη τη θέση του, εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση (ΣτΕ 236/2016, 3424/2006, 2340/1987, 1402/1986, 4202/1986, ΕΑ ΣτΕ 68/2009, ΝΣΚ 118/2015, 84/2005, 605/2005, 410/2004, 713/1992), το συνολικό καταλογισθέν ποσό περιορίζεται στη συνολική επιβάρυνση που προέκυψε από τον έλεγχο, ήτοι στο ποσό των **8.653,84 €**.

ε) Ο με αριθμό...../...../19-12-2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 τροποποιείται ως εξής :

Επιβάλλεται σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **7.000,00 €**, διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις :

α) Δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία τέσσερις (4) Α.Π.Υ. με αξία συναλλαγής μεγαλύτερης των 1.200,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2,3, 4, 5, 6,7, 8, 9 και 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού :  $12.000,00 \times 25\% = \mathbf{3.000,00 \text{ €}}$

β) Δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία **είκοσι τέσσερις (24) Α.Π.Υ.** με αξία συναλλαγής μικρότερη των 1.200,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2,3, 4, 5, 6,7, 8, 9 και 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8<sup>α</sup>, 2<sup>α</sup> και 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού :  $800,00 \times 15 = 12.000,00 \times 1/3 = \mathbf{4.000,00 \text{ €}}$ .

στ) Η με αριθμό ...../...../19-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 τροποποιείται ως εξής :

Επιβάλλεται σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **8.750,00€**, διότι δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία **τριάντα πέντε (35) Α.Π.Υ.** για παροχή λογιστικών υπηρεσιών σε αντίστοιχους πελάτες, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2,3, 4, 5, 6,7, 8, 9 και 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013. Ποσό καταλογισμού : 250,00 X 35 = **8.750,00 €**

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

**Κ.Φ.Α.Σ.**

Χρήση 2013

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|-------------------------|
| <b>7.000,00 €</b> | <b>7.000,00 €</b>       |

Φορολογικό έτος 2014

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|-------------------------|
| <b>9.500,00 €</b> | <b>8.750,00 €</b>       |

**Εισόδημα**

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ      | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|--------------------|-------------------------|
| <b>15.944,25 €</b> | <b>14.528,73 €</b>      |

Φορολογικό έτος 2014

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|-------------------------|
| <b>5.595,55 €</b> | <b>5.595,55 €</b>       |

**Φ.Π.Α.****Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 -31/12/2013**

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ      | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|--------------------|-------------------------|
| <b>14.465,82 €</b> | <b>13.348,13 €</b>      |

**Φορολογική περίοδος 1/1/2014 – 31/12/2014**

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|-------------------------|
| <b>8.653,84 €</b> | <b>8.653,84 €</b>       |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.