



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 30/04/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 800

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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.Τη με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** του, με **Α.Φ.Μ.**, λογιστή, με έδρα τα, επί της

οδού κατά: **α)** της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31-12-2013, **β)** της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ α' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.03.2014, **γ)** της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ β' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.04.2014-30.06.2014, **δ)** της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ γ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.07.2014-30.09.2014, **ε)** της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.10.2014-31.12.2014, **στ)** της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **ζ)** της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, **η)** της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **θ)** της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, **ι)** της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, **ια)** της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6.Τη με ημερομηνία **1-2-2019** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

8. Την Ε 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} αρ. της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων, με ΑΦΜ, έκανε έναρξη εργασιών στις **29/09/1987**, στη **Δ.Ο.Υ.**, με κύρια δραστηριότητα **«ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΜΕ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ».**

Από τη Δ.Ο.Υ. ..., εκδόθηκε η εντολή, για μερικό έλεγχο όλων των φορολογικών αντικειμένων για τις χρήσεις 2013 και 2014.

Ύστερα από την έκδοση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου, ο έλεγχος απέστειλε στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος την υπ' αρ. «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού» βάσει των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (όπως ισχύουν με το Ν. 4512/2018), με επισυναπτόμενη την εντολή ελέγχου.

Η επιχείρηση **υπέβαλε** φορολογικές δηλώσεις βάσει του Ν. 4512/2018 για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2013 - 2014.

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 1.136,58€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α§2 του ν. 4174/2013 568,29€, πλέον τόκος του αρ. 53 του ν. 4174/2013, ύψους 589,09€ λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης χρήσης 2013, ήτοι συνολικό ποσό 2.293,96 €.

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/03/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 224,25€, και πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 112,13 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. α' τριμ. 2014, ήτοι συνολικό ποσό 336,38 €.

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2014-30/06/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 224,25€, και πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 112,13 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. β' τριμ. 2014, ήτοι συνολικό ποσό 336,38 €.

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2014-30/09/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 224,25€, και πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 112,13 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. γ' τριμ. 2014, ήτοι συνολικό ποσό 336,38 €.

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 224,25€, και πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 112,13 €,

λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. δ' τριμ. 2014, ήτοι συνολικό ποσό 336,38 €.

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα τέλος χαρτοσήμου ύψους 1.763,68 €, πλέον πρόστιμα, προσαυξήσεις και εισφορά ΟΓΑ, ποσού 2.507,89€, ήτοι συνολικό ποσό 4.271,57 €.

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα τέλος χαρτοσήμου ύψους 204,36 €, πλέον πρόστιμα και προσαυξήσεις και εισφορά ΟΓΑ, ποσού 163,49€, ήτοι συνολικό ποσό 367,85 €.

Με την αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο 4.200,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

A/A	ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ
1	647	Δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων εξόδων χρήσης 2013 τις αποσβέσεις ποσού 112,79€, όπως προκύπτει από το Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων & αποσβέσεων (το 10% των παγίων 3.838,67€ και ανάλογα με τους μήνες χρήσης) κατά παράβαση του αρ. 2 παρ. 1 & 3 του αρ. 4 παρ. 17 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ). Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο αρ. 5 παρ. 8δ' και παρ. 2 ^{α'} του ν. 2523/1997 (σε συνδυασμό και με το αρ. 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015).	200,00€
2	801	Δεν εξέδωσε 183 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) ή άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας σε 43 επιχειρήσεις – πελάτες της συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 15.600,00€ στους οποίους παρείχε λογιστική και φορολογική υποστήριξη (τήρηση & ενημέρωση βιβλίων, υποβολή φορολογικών δηλώσεων, μισθοδοσία, κλπ) και υπέγραψε και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αυτών των επιχειρήσεων (συγκεκριμένα το έντυπο Ε3) του οικ. έτους 2014 κατά παράβαση του αρ. 6 παρ. 14 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ). Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο αρ. 5 παρ. 8 ^{α'} , 2 ^α και 9 του ν. 2523/97 (σε συνδυασμό με το αρ. 7 παρ. 3 ζ'	4.000,00€

		του ν. 4337/2015).	
--	--	--------------------	--

Με την αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο 30.000,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

A/A	ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ
1	545	Δεν εξέδωσε 148 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) ή άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας σε 37 επιχειρήσεις – πελάτες της συνολικής αποκρυβείας καθαρής αξίας 14.550,00€ στους οποίους παρείχε λογιστική και φορολογική υποστήριξη (τήρηση & ενημέρωση βιβλίων, υποβολή φορολογικών δηλώσεων, μισθοδοσία, κλπ) και υπέγραψε και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αυτών των επιχειρήσεων (συγκεκριμένα το έντυπο Ε3) του φορ. Έτους 2014 κατά παράβαση του αρ. 6 παρ. 14 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ). Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο αρ. 54 παρ. 1 θ' και παρ. 2 γ' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).	30.000,00€

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος. οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 1.177,21€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 588,61 €, πλέον τόκου του αρ. 53 του ΚΦΔ ποσού 610,15, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 135,83€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, ήτοι συνολικό ποσό 2.511,80 €.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος. φορ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 1.014,00€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 507,00 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.132,22€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, ήτοι συνολικό ποσό 2.653,22 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς διενεργήθηκε έλεγχος και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις χωρίς προηγουμένως να έχει κοινοποιηθεί στον ίδιο η κλήση του αρ. 14 του ΚΦΔ για όλα τα ευρήματα του ελέγχου

2. Εσφαλμένα καταλογίστηκαν εις βάρος του τέσσερις (4) παραβάσεις μη έκδοσης τιμολογίων για την παροχή υπηρεσιών λογιστή προς επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία για κάθε επιχείρηση ανά έτος, καθώς και δώδεκα (12) παραβάσεις μη έκδοσης τιμολογίων για την παροχή υπηρεσιών λογιστή προς επιχειρήσεις με διπλογραφικά βιβλία για κάθε επιχείρηση ανά έτος, αντί μίας παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ανά έτος για κάθε επιχείρηση.

3. Εσφαλμένα επιβλήθηκαν εις βάρος του για τη χρήση 2014 το πρόστιμο του αρ. 54§1 θ' του ν. 4174/2013 και για τη χρήση 2013 το πρόστιμο του αρ. 7 παρ. 3 ζ' του ν. 4337/2015, ενόψει της κατάργησης της επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις που σχετίζονται με τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 28§1,2. 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 6§1,2 του ν. 2690/1999: 1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον

ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 18 του ν. 4174/2013: «1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073/2018: «1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των [άρθρων 18, 19](#) και [72 παρ. 18](#) του ν.[4174/2013](#), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.[4509/2017](#) και των [άρθρων 397](#) και [398 παρ. 1](#) του ν.[4512/2018](#), διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του [άρθρου 14](#) του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του [άρθρου 14](#) του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού

διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα : α)....,β)....

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.[...]

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα την υπ' αριθμ. κλήση προς ακρόαση ζητώντας τις απόψεις του ως προς τις παραβάσεις της μη έκδοσης Τ.Π.Υ. ή ανακριβούς έκδοσης Τ.Π.Υ. με αξία χαμηλότερη της πραγματικής κατά τη χρήση 2013 σε 31 περιπτώσεις και κατά τη χρήση 2014 σε 26 περιπτώσεις, και στη συνέχεια με το υπ' αριθμ. πρωτ. 26266/12-7-2019 έγγραφό του γνωστοποίησε στη φορολογική αρχή ότι υπέβαλε συμπληρωματικές φορολογικές δηλώσεις για τις δύο αυτές χρήσεις.

Επειδή, εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του αρ. 28 του ν. 4174/2013, όπου ο προσφεύγων υπέβαλε τις υπ' αριθμ. έγγραφες απόψεις του και συνεπώς του δόθηκε το δικαίωμα να εκφράσει τις απόψεις του πριν τον οριστικό καταλογισμό των πράξεων της διοίκησης.

Επειδή, ο σκοπός και το νόημα της κλήσης προς ακρόαση είναι ο φορολογούμενος να αποδείξει ότι έχει πράξει ορθώς και να διαλύσει τυχόν υπόνοιες της φορολογικής διοίκησης για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Η δυνατότητα υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης όπως προκύπτει και από το αρ. 6 της ΠΟΛ 1073/2018, υφίσταται και για διαφορές εισοδήματος που δεν είχαν περιληφθεί σε οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν παρέλαβε από τον έλεγχο κλήση προς ακρόαση με το σύνολο των επιχειρήσεων στις οποίες δεν εξέδωσε Τ.Π.Υ. πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς έλαβε γνώση του γεγονότος αυτού με το σημείωμα διαπιστώσεων

ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις, όπου συμπεριλήφθηκαν όλες οι φορολογικές διαφορές και ενσωματώθηκαν όλες οι επιχειρήσεις- πελάτες του προσφεύγοντα για τους οποίους δεν είχε εκδώσει Τ.Π.Υ..

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

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 την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 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 ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, 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 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 περαιτέρω, 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 ελευθέριο 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, αναφορικά με το χρόνο έκδοσης των σχετικών παραστατικών, τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ή οι αποδείξεις λιανικής, για παροχή υπηρεσίας, κατά περίπτωση **εκδίδονται με την ολοκλήρωση της παροχής**. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο ή

απόδειξη κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Σε κάθε περίπτωση, το σχετικό παραστατικό δε μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή του, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βεβαία και εκκαθαρισμένη. Εξαιρετικά, οι ελεύθεροι επαγγελματίες εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη [...] Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε ενδεικτικά τα ακόλουθα παραδείγματα: [...]

Παράδειγμα 2ο

Λογιστής αναλαμβάνει την τήρηση βιβλίων και στοιχείων εταιρείας αντί του ποσού των 100€ ανά μήνα, οπότε εκδίδει το σχετικό Τ.Π.Υ. τουλάχιστον μέχρι το τέλος κάθε μήνα (δεν αποκλείεται να εκδοθεί και σε προγενέστερο χρόνο, εφόσον η υπηρεσία είναι βεβαία και εκκαθαρισμένη), ενώ για την σύνταξη και υποβολή των φορολογικών της δηλώσεων (Φ.Π.Α., Εισοδήματος κ.λπ.) συμφωνεί το ποσό των 80€ ανά δήλωση, οπότε εκδίδει το σχετικό Τ.Π.Υ. με την υποβολή κάθε δήλωσης (και στις δύο ανωτέρω περιπτώσεις ανεξαρτήτως του εάν εισπράξει το συμφωνηθέν τίμημα ή όχι). Εάν η αμοιβή έχει συμφωνηθεί ανά τρίμηνο ή ανά έτος η απόδειξη θα πρέπει να εκδοθεί στο τέλος κάθε τριμήνου ή στο τέλος του έτους (31/12) ανεξαρτήτως του χρόνου είσπραξης. (ΚΦΑΣ - Δ. Σταματόπουλος, *Εκδόσεις eliforin*, Αθήνα 2013, σελ. 737, 738).

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), 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 προίσχυσαντος Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων».

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 τις διατάξεις του άρθρου 5 - Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα, του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. [...]

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (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 εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α΄ και η΄ της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ...

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ....

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 στις διατάξεις της περ. θ΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι τις 16-10-2015, ορίζεται ότι: «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... **θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.**

Ενώ στην περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:**γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση** των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και **δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση** των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, **με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο**, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015 και μετά), **για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης** αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν **από τις 17.10.2015 και μετά, δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα**. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. **Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015**, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους...2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 22 της ΠΟΛ 1091/2010: Εναρμόνιση του χρόνου έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσίας όλων των επιτηδευματιών (έναρξη ισχύος από **1.1.2011**).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. και εναρμονίζεται ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με τον χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής

υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, πλην της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εξακολουθεί να εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη. Έτσι με τις νέες διατάξεις η απόδειξη παροχής υπηρεσίας των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν δε η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή της, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βεβαία και εκκαθαρισμένη.

Με τις νέες διατάξεις αποσυσχετίζεται πλέον ο χρόνος έκδοσης των Α.Π.Υ. των εν λόγω επιτηδευματιών από την είσπραξη των αμοιβών τους και κατά συνέπεια αυτοί υποχρεούνται να εκδώσουν, όπως και οι λοιποί επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες, τις σχετικές Α.Π.Υ. στους χρόνους που ορίζονται ανωτέρω, ανεξαρτήτως εάν εισπράξουν ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν είχαν υποβληθεί σχετικά συμφωνητικά ή συμβάσεις στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ανάμεσα στον προσφεύγοντα και στους πελάτες του, όπου να ορίζεται διαφορετικός χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, ήτοι ανά έτος ή ανά εξάμηνο.

Επειδή κρίσιμο καθίσταται το στοιχείο της ενημέρωσης των βιβλίων και της υποβολής των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ στους πελάτες του προσφεύγοντα, ορθώς ο έλεγχος έκανε διάκριση μεταξύ επιχειρήσεων – πελατών με απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία θέτοντας ως χρονικό όριο της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων την 15^η μέρα μετά τη λήξη του τριμήνου και του μήνα αντίστοιχα.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 54§1 θ' του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε από 1/1/2014 έως 16/10/2015 με την κωδικοποίηση του ν. 4254/7-4-2014: 1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:[...]

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το αρ. 54§2 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε από 1/1/2014 έως 16/10/2015 με την κωδικοποίηση του ν. 4254/7-4-2014

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

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

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

Επειδή, όπως αναφέρεται σχετικά και στην εγκύκλιο Πολ.1252/2015: η) *Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')*

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 8 περ. α' του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε για τη χρήση 2013:

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της

αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σεβριρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 9 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε για τη χρήση 2013:

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 σύμφωνα με το αρ. 7§3 περ. στ) του ν. 4337/2015: «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:

α)...

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.[2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 7§6 του ν. 4337/2015: 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#) (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) καταργούνται από τη δημοσίευση

του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. [4174/2013](#), κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση β΄ της παρ. 3 του αρ. 3 του ν. 4337/2015 καταργείται η διάταξη της περ. θ΄ της παρ. 1 του αρ. 54 του ν. 4174/2013

Επειδή η αρχή της **αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης** αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου, με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας, οι οποίες όμως δεσμεύουν το νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)*».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή με βάση την έκθεση ελέγχου του Κ.Φ.Α.Σ και Κ.Φ.Δ. ο προσφεύγων υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ.:

Για τη χρήση 2014, δεν εξέδωσε 148 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) ή άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας σε 37 επιχειρήσεις - πελάτες της συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 14.550,00 ευρώ στους οποίους παρείχε λογιστική και φορολογική υποστήριξη (τήρηση & ενημέρωση βιβλίων, υποβολή φορολογικών δηλώσεων, μισθοδοσία, κλπ) και υπέγραψε και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αυτών των επιχειρήσεων (συγκεκριμένα το έντυπο Ε3) του φορ. έτους 2014 κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 14 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 54 παρ. 1θ' και παρ. 2γ' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Για τη χρήση 2013, δεν εξέδωσε 183 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) ή άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας σε 43 επιχειρήσεις - πελάτες της συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 15.600,00 ευρώ (η καθαρή αξία των στους οποίους παρείχε λογιστική και φορολογική υποστήριξη (τήρηση & ενημέρωση βιβλίων, υποβολή φορολογικών δηλώσεων, μισθοδοσία, κλπ) και υπέγραψε και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αυτών των επιχειρήσεων (συγκεκριμένα το έντυπο Ε3) του οικ. έτους 2014 κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 14 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 5 παρ. 8α', 2α' και 9 του Ν. 2523/1997 (σε συνδυασμό και με το άρθρο 7 παρ. 3ζ' του Ν. 4337/2015).

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου της Ενώσεως, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής [ΔΕΚ, απόφ. της 11-3-2008, C-420/06, Jager, σκ.59, απόφ. της 8-3-2007, C-45/06, Campina, σκ.32, απόφ. της 3-5-2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., σκ. 67-69, ΣτΕ 2556/2014 (7μ)] προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεως της έως το χρόνο εκδικάσεως της υποθέσεως, περισσότερες κυρώσεις. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης φορολογικής κύρωσης, η οποία συνιστά τόσο γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣτΕ 2556/2014 επταμ. και 2957/2013 με παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΔΕΚ), όσο και γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου (ΣτΕ 2408/2010, ΣτΕ 3278/2007, ΣτΕ 3821/2005, ΣτΕ 4055/1998 κ.ά.), έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 1240/2015, ΣτΕ 4469/2014, ΣτΕ 2556/2014 επταμ, πρβλ. ΣτΕ 2957/2013). Συναφώς προς ταύτα γίνεται δεκτό ότι την αρχή αυτή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής, τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της νομοθεσίας της Ενώσεως, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών [ΣτΕ 2556/2014 Σκέψη 7, ΣτΕ 4469/2014 Σκέψη 4, ΣτΕ 2031/2013 Σκέψη 3, ΣτΕ 2957/2013 Σκέψη 11, ΣτΕ (ΟΛΟΜ) ΣτΕ 459/2013 Σκέψη 5, ΣτΕ 4159/2009 Σκέψη 4, ΣτΕ 4160/2009 Σκέψη 4, ΔΕΦΑΘ 5263/2014 Σκέψη 5).πρβλ.

ΔΕΚ απόφ.της 15-9-2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, σκ. 74, απόφ. της 21-3-2002, C-451/99, Cura Anlagen, σκ. 40-βλ. και ΣτΕ 4159-60/2009 επταμ, ΣτΕ 2556/2014 (7μ).] (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 291/2017 Πρόστιμα. Εικονικά φορολογικά στοιχεία. Εφαρμογή επιεικέστερης διάταξης).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 3 του ν. 4337/2015: «3. α. Η περίπτωση η' της [παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013](#) αντικαθίσταται ως εξής: «η. δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.» β. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 καταργείται. γ. Η περίπτωση α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής: «α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1,».δ. Στην περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 η φράση «β', γ', δ', στ' και θ'» αντικαθίσταται με τη φράση «β', γ', δ' και στ'» και η φράση «με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων» διαγράφεται. ε. Στην περίπτωση δ' της παρ. 2 του άρθρου 54 η φράση «β', γ', δ', στ' και θ'» αντικαθίσταται με τη φράση «β', γ', δ' και στ'» και η φράση «με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων» διαγράφεται. στ. Η παρ. 3 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:«3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή, όπως έγινε δεκτό από τη νομολογία, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (ΣτΕ 1438/2018, ΣτΕ 2403/2016, ΣτΕ 459/2013, ΔεφΑΘ 4683/2017, Δεφ Πειρ. 683/2018).

Επειδή, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 8 α ν. 2523/1997. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 7 παρ 6 του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία καταργούνται οι διατάξεις του αρ. 5 του ν. 2523/97, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή.

Επομένως στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της

ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με τις οποίες αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ. ενδικοφανούς προσφυγής του,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΦΑΣ

A1. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ με αριθμό .../2019: 4.200,00€ για τη χρήση 2013

A2. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ με αριθμό/2019: 30.000,00€ για τη χρήση 2014

ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

B1. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου με αριθμό/2019: 4.271,57 € για τη χρήση 2013

	Βάσει ελέγχου (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	176.368,00	176.368,00
Τέλη χαρτοσήμου (1%)	1.763,68	1.763,68
Πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ στα τέλη χαρτοσήμου (50%)	881,84	881,84
Τόκος του αρ. 53 ΚΦΔ στα τέλη χαρτοσήμου	914,12	914,12

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ χαρτοσήμου (20%)	352,74	352,74
Πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ στην εισφορά ΟΓΑ (50%)	176,37	176,37
Τόκος του αρ. 53 ΚΦΔ στην εισφορά ΟΓΑ	182,82	182,82
Σύνολο για καταβολή	4.271,57	4.271,57

Β2. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου με αριθμό .../2019: 367,85 € για τη χρήση 2014

	Βάσει ελέγχου (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	20.436,00	20.436,00
Τέλη χαρτοσήμου (1%)	204,36	204,36
Πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ στα τέλη χαρτοσήμου (50%)	102,18	102,18
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ χαρτοσήμου (20%)	40,87	40,87
Πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ στην εισφορά ΟΓΑ (50%)	20,44	20,44
Σύνολο για καταβολή	367,85	367,85

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ

Γ1. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό .../2019 για χρήση 2013:

Διαχειριστική περίοδος 1/01/2013 – 31/12/2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	1.136,58 €	1.136,58 €
Πρόστιμο του αρ. 58 παρ. 2 του ν. 4174/2013	568,29 €	568,29 €
Τόκος του αρ. 53 του ν. 4174/2013	589,09	589,09
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.293,96 €	2.293,96 €

Γ2. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό .../2019 για α' τριμ 2014:

Φορολογική περίοδος 1/01/2014 – 31/03/2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	224,25 €	224,25 €
Πρόστιμο ΚΦΔ	112,13 €	112,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	336,38 €	336,38 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Γ3. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό/2019 για β' τριμ 2014:**Φορολογική περίοδος 1/04/2014 – 30/06/2014**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	224,25 €	224,25 €
Πρόστιμο ΚΦΔ	112,13 €	112,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	336,38 €	336,38 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Γ4. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό .../2019 για γ' τριμ 2014:**Φορολογική περίοδος 1/07/2014 – 30/09/2014**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	224,25 €	224,25 €
Πρόστιμο ΚΦΔ	112,13 €	112,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	336,38 €	336,38 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Γ5. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό .../2019 για δ' τριμ 2014:

Φορολογική περίοδος 1/10/2014 – 31/12/2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	224,25 €	224,25 €
Πρόστιμο ΚΦΔ	112,13 €	112,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	336,38 €	336,38 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Δ1. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος .../2019 οικ. έτους 2014: 2.511,80€

	Βάσει Δήλωσης (€)	Βάσει Ελέγχου (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	17.149,51	21.677,23	21.677,23	4.527,72
Φόρος που αναλογεί	3.600,17	4.777,38	4.777,38	1.177,21
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφορά ΟΓΑ εκπροθέσμου	1.234,76	1.234,76	1.234,76	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		588,61	588,61	588,61
Τόκος του αρ. 53 ΚΦΔ		610,15	610,15	610,15
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.250,26	2386,09	2386,09	135,38
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Φόρος	1.246,00	1.246,00	1.246,00	

πολυτελούς διαβίωσης				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών για καταβολή	8.981,19	11.492,99	11.492,99	2.511,80

Δ2. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος 785/2019 φορ. έτους 2014: 2.653,22€

	Βάσει Δήλωσης (€)	Βάσει Ελέγχου (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	97.621,90	101.521,90	101.521,90	3.900,00
Φόρος που αναλογεί	2.793,90	3.807,90	3.807,90	1.014,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		507,00	507,00	507,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3425,94	4.558,16	4.558,16	1.132,22

Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1619,80	1.619,80	1.619,80	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών για καταβολή	8489,64	11.142,86	11.142,86	2.653,22

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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