



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

(διόρθωση αριθμητικού λάθους της
υπ' αριθμ..../26-11-2019 πράξης, στο
διατακτικό της απόφασης)

Θεσσαλονίκη, 18/5/2020

Αριθμ. Αποφ.: 838

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **31-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **Α.Φ.Μ.:** ..., και του υπ'αριθμ. .../13-1-2020 συμπληρωματικού υπομνήματος ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, ..., με έδρα στα ..., κατά των κάτωθι πράξεων: **α)** της με αριθμ. .../26-11-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, **β)** της με αριθμ. .../26-11-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ, φορολογικού έτους 2014 **γ)** της με αριθμ. .../26-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013) **δ)** της με αριθμ. .../26-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **ε)** της υπ' αριθμ. .../26-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, **στ)** της υπ' αριθμ..../26-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. 1^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, **ζ)** της υπ' αριθμ..../26-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., 2^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, **η)** της υπ' αριθμ. .../26-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., 3^{ου} τριμήνου, φορολογικού έτους 2014 και **θ)** της υπ' αριθμ. .../26-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

7. Την από 7/2/2020 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., 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.

Επί της από **31-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .../26-11-2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **ποσού 2.533,33€**, λόγω **α)**μη καταχώρησης στα φορολογικά του βιβλία της εισφοράς του Ο.Α.Ε.Ε. ύψους 7.165,82€ (δαπάνης) **β)**υποβολής ανακριβούς συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών, δεν συμπεριέλαβε τα πέντε (5) τιμολόγια επιχορηγήσεων ύψους 6.498,37€ προς τον Ο.Α.Ε.Δ.(έσοδα) και **γ)**μη έκδοσης οκτώ (8)

Τ.Π.Υ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων σε έξι επιχειρήσεις – πελάτες του συνολικής καθαρής αξίας 400,00€, κατά παράβαση των αρ. 2 παρ.1&3, αρ.4 παρ.17, του αρ. 10, και 6 παρ.14 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.7 παρ.3, περ. ζ' του Ν.4337/2015.

- Με την με αριθμό **.../26-11-2019** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **ποσού 4.250,00 €**, λόγω **α)**μη έκδοσης έξι (6) Τ.Π.Υ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων σε τέσσερις επιχειρήσεις – πελάτες του, συνολικής καθαρής αξίας 460,00€ για παροχή λογιστικών υπηρεσιών, **β)**λόγω μη έκδοσης δέκα (10) Τ.Π.Υ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων σε επτά επιχειρήσεις – πελάτες του, συνολικής καθαρής αξίας 610,00€ και **γ)** ανακριβούς έκδοσης στοιχείου εσόδου λιανικής (Α.Π.Υ.) με ποσό ανακρίβειας καθαρής αξίας 32,52€ για παροχή λογιστικών υπηρεσιών, κατά παράβαση των αρ.6 παρ.14 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2 περ.γ' του Ν.4337/2015.
- Με την με αριθμό **.../26-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 188,76€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 145,02 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7,26€, ήτοι **συνολικό ποσό 341,04€**, λόγω απόρριψης ως λογιστικών διαφορών, δαπανών ύψους 326,01€ πλέον Φ.Π.Α. 74,98€ και απόκρυψης φορολογητέας ύλης ύψους 400€.
- Με την με αριθμό **.../26-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 399,21€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 99,80 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15,35€, ήτοι **συνολικό ποσό 514,36€**, λόγω μη έκδοσης έξι (6) Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.102,52€ και λόγω απόρριψης ως λογιστικών διαφορών, δαπανών ύψους 432,92€ πλέον Φ.Π.Α. 122,57 €.
- Με την με αριθμό **.../26-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 114,89€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 117,00 €, ήτοι **συνολικό ποσό 231,89€**, λόγω μη έκδοσης έξι (6) Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 92,00€ και λόγω απόρριψης ως λογιστικών διαφορών, δαπανών ύψους 326,01€ πλέον Φ.Π.Α. 74,98 €.
- Με την με αριθμό **.../26-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 1^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 87,40€, πλέον πρόστιμο

ανακρίβειας ποσού 43,70 €, ήτοι **συνολικό ποσό 131,10€**, λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α. εκροών που αφορά στην μη έκδοση δύο Α.Π.Υ. και μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές.

- Με την με αριθμό **.../26-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 2^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 90,11€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 45,06 €, ήτοι **συνολικό ποσό 135,17€**, λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α. εκροών που αφορά στην μη έκδοση δύο Α.Π.Υ. και μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές.
- Με την με αριθμό **.../26-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 3^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 6,90€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 3,45 €, ήτοι **συνολικό ποσό 10,35€**, λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α. εκροών που αφορά στην μη έκδοση μίας Α.Π.Υ. και μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές
- Με την με αριθμό **.../26-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 177,69€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 88,85 €, ήτοι **συνολικό ποσό 266,54€**, λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α. εκροών που αφορά στην μη έκδοση δώδεκα Α.Π.Υ. και μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 11-11-2019 Εκθέσεων Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ, Φ.Ε. & Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, δυνάμει της υπ. αριθμ. .../07-05-2019 εντολής μερικού ελέγχου, ως προτεραιοποιημένη υπόθεση 2019, για τις χρήσεις 2013-2014.

Από τον έλεγχο στα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, κατόπιν επίδοσης της εντολής ελέγχου και της υπ' αριθμ. .../9-5-2019 πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, καθώς και στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι:

Ι. στη χρήση 2013, ο προσφεύγων **α)** δεν καταχώρησε τις εισφορές στον ΟΑΕΕ, υπέβαλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών, **β)** δεν συμπεριέλαβε στη συγκεντρωτική πελατών του έτους τιμολόγια επιχορηγήσεων που εξέδωσε προς τον ΟΑΕΔ Τρικάλων και **γ)** δεν εξέδωσε οκτώ (8) Τ.Π.Υ. σε έξι επιτηδευματίες, στους οποίους παρείχε λογιστικές υπηρεσίες καθώς, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. .../19-7-2019 έγγραφο της Δ.ΗΛΕ.Δ., οι ως άνω επιτηδευματίες είχαν εξουσιοδοτήσει ηλεκτρονικά τον προσφεύγοντα για την υποβολή των δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ως εξής:

A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Τ.Π.Υ. ΧΡΗΣΗ 2013	ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΕΞ ΧΡΗΣΗΣ 2013	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ 2013
1	...	...	ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΣ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	1.116,45
2	...	...	ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	41.925,00
3	...	...	ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	122.525,00
4	...	...	ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΟ ΞΕΝΩΝ ΓΛΩΣΣΩΝ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	11.310,00
5	...	...	ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΟ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	12.041,00
6	...	...	ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΑΠΟΥΝΙΟΥ & ΑΓΡΟΤΗΣ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	11.082,00

II. στη χρήση 2014 διαπιστώθηκε ότι:

α)δεν εξέδωσε έξι (6) Τ.Π.Υ. σε τέσσερις επιχειρήσεις – πελάτες της, οι οποίοι συμπεριλαμβάνονταν στις υπ' αριθμ. .../14-4-2014 και .../5-1-2015 καταστάσεις επαγγελματικών συμφωνητικών που υποβλήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως εξής:

A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Τ.Π.Υ .	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / Τ.Π.Υ.	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / ΕΤΟΣ
1	...	...	ΕΜΠΟΡΙΟ ΖΩΟΤΡΟΦΩΝ	...	3	100,00	300,00
2	...	...	ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ	...	1	30,00	30,00
3	...	...	ΒΙΟΤΕΧΝΙΑ ΑΣΒΕΣΤΟΠΟΛΤΟΥ	...	1	80,00	80,00
4	...	...	ΒΙΟΤΕΧΝΙΑ ΧΑΡΤΙΚΩΝ	...	1	50,00	50,00
ΣΥΝΟΛΟ					6		460,00

β)δεν εξέδωσε δέκα (10) Τ.Π.Υ. σε επτά επιχειρήσεις για τις οποίες δεν υπήρχαν επαγγελματικά συμφωνητικά, αλλά ο προσφεύγων υπέγραψε τις δηλώσεις φ.ε. και φ.π.α., ως εξής:

A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Τ.Π.Υ. ΧΡΗΣΗ 2014	ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΕΞ ΧΡΗΣΗΣ 2014	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ 2014
1	...	...	ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΣ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	27.571,69
2	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	20.265,42
3	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	33.235,34
4	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	8.095,36

A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Τ.Π.Υ. ΧΡΗΣΗ 2014	ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΕΞ ΧΡΗΣΗΣ 2014	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ 2014
5	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	19.085,76
6	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	6.394,64
7	...	...	ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΑΠΟΥΝΙΟΥ & ΑΓΡΟΤΗΣ	...	ΌΧΙ	ΝΑΙ	6.895,50

γ) διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε ανακριβώς μία Α.Π.Υ. (υπ'αριθμ. .../21-6-2014)

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα με την προσθήκη στα ακαθάριστα έσοδα της αξίας των μη εκδοθέντων παραστατικών εσόδων, καθώς και την προσθήκη των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο λογιστικών διαφορών, ήτοι 326,01€ πλέον Φ.Π.Α. 74,98 για τη χρήση 2013 και 432,92€ πλέον Φ.Π.Α 122,57€ για τη χρήση 2014 και εξέδωσε τις υπ'αριθμ. .../26-11-2019 & .../26-11-2019 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Αντίστοιχα, στη φορολογία Φ.Π.Α. πρόσθεσε στο Φ.Π.Α. εκρών την αξία του αποκρυβέντος Φ.Π.Α. από τη μη έκδοση Α.Π.Υ. και αφαίρεσε το Φ.Π.Α. εισρών λόγω απόρριψης ως λογιστικών διαφορών, δαπανών.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../31-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η επιβολή πολλαπλών προστίμων για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών, εφόσον έχει συμφωνηθεί η αμοιβή να καταβάλλεται στο τέλος του έτους. Η λίστα των επιχειρήσεων που σύμφωνα με το έγγραφο της ΔΗΛΕΔ, εξουσιοδότησαν τον προσφεύγοντα για την υποβολή δηλώσεων για λογαριασμό τους, δεν αποδεικνύει ότι πράγματι ανέλαβε την παροχή λογιστικών υπηρεσιών προς αυτές, χωρίς να εκδώσει Τ.Π.Υ. Ο έλεγχος θα έπρεπε να επιβάλλει ένα πρόστιμο ανά έτος και ανά πελάτη. Στην περίπτωση της επιχείρησης της ... υπήρχε προφορική συμφωνία μεταξύ του προσφεύγοντα και της πελάτισσας του, όπως επιβεβαιώνεται και από την υπεύθυνη δήλωση της ίδιας. Άρα θα έπρεπε να επιβληθεί μία μόνο παράβαση ανά έτος. Στην περίπτωση του ..., εσφαλμένα επιβλήθηκαν τρεις παραβάσεις στη χρήση 2014, καθώς υπάρχει μεταβίβαση επιχείρησης από τον πατέρα σε κόρη. Η δήλωση προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης υποβλήθηκε στις 31-12-2013 μαζί με το συμφωνητικό μίσθωσης, ενώ στις 8-1-2014 εκδόθηκαν τα τιμολόγια .../8-1-2014 που αφορά μεταβίβαση εμπορευμάτων και .../8-1-2014 που αφορά μεταβίβαση παγίων. Η καθυστέρηση της διακοπής της επιχείρησης, που τυπικά έγινε στις 30-6-2014, οφείλεται στις προϋπόθεσεις μεταβίβασης των φορτηγών αυτοκινήτων και στην καταγραφή που απαιτείται από την κτηνιατρική υπηρεσία για το ζωϊκό κεφάλαιο (τα εν λόγω τιμολόγια εκδόθηκαν στις 20-2-2014). Ο προσφεύγων, το 2014, εξέδωσε Τ.Π.Υ. για την

αμοιβή του στη δεύτερη εκ των δύο επιχειρήσεων, (κόρη του ...), καθώς η μεταβιβαζόμενη επιχείρηση στο α' εξάμηνο δεν είχε εμπορική δραστηριότητα και εξέδωσε μόνο τα απαραίτητα για τη μεταβίβαση παραστατικά πώλησης. Συνεπώς, η συγκεκριμένη παροχή υπηρεσίας λογίζεται εκ μέρους του λογιστικού γραφείου, ως μία παροχή σε επιχείρηση που βρίσκεται σε διαδικασία μεταβίβασης και δεν θα μπορούσε ο προσφεύγων να απαιτήσει χωριστή αμοιβή. Αυτό επιβεβαιώνεται και από την υπεύθυνη δήλωση του πελάτη του.

2. Εσφαλμένη η επιβολή προστίμου του αρ.7 παρ.3 του ν.4337/2015, καθώς και του άρ.54 παρ.1 περ.θ' του ν.4174/2013, καθώς με μεταγενέστερο νόμο υπήρξε κατάργηση της επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις που σχετίζονται με τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης διοικητικής κύρωσης.

Ως προς τον πρώτο 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», ενώ στο άρθρο 4 παρ.1 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται:

« Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλο-γραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου».

Επειδή, στα άρθρα 6 & 7 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) προβλέπονται τα εξής: Άρθρο 6 – τιμολόγηση συναλλαγών «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. {...}

4. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. {...}

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.»

Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του [άρθρου 28](#) του ν. [2859/2000](#), το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. 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. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. 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.

Άρθρο 7 – Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.{..}
3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης.{...} Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.
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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.1 του Ν. 4093/2012 «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών

και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α., ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.».

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

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ.22 του ν. 3842/2010 τροποποιήθηκε το άρθρο 13 παρ.3 του Κ.Β.Σ. ως εξής: «Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, 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 την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς».

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, στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή 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. (θ.14 –ΚΦΑΣ, Σταματόπουλος, σελ. 498). Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου εξαρτάται από την παράδοση του αγαθού ή την προσφορά της υπηρεσίας και δεν ενδιαφέρει ο τρόπος καταβολής του τιμήματος, εάν πωλείται σε δόσεις, αν παρακρατείται η κυριότητα κλπ. (θ.59-60, ΚΦΑΣ, Δ. Σταματόπουλος, εκδόσεις e-forin, 2013, σελ. 504).

Επειδή, το Τ.Π.Υ. εκδίδεται με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Όταν η παροχή διαρκεί το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. (αρ.6 παρ.14). Όταν προσφέρονται επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες κάθε μέρα ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, τότε το Τ.Π.Υ. εκδίδεται στο τέλος κάθε μήνα και επιτρέπεται να συμπληρωθεί στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα. Δεν απαγορεύεται βέβαια να εκδίδεται τιμολόγιο για τις επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών κάθε εβδομάδα ή κάθε δεκαπενθήμερο κ.λ.π. Διευκρινίζεται ότι το τιμολόγιο δεν συνδέεται με το χρόνο καταβολής του αντιτίμου των υπηρεσιών, είτε το τίμημα προκαταβάλλεται, είτε καταβάλλεται εκ των υστέρων σε δόσεις..... το προέχον στοιχείο για το χρόνο έκδοσης του Τ.Π.Υ είναι ο χρόνος προσφοράς της υπηρεσίας, το δεδουλευμένο και εκκαθαρισμένο της απαίτησης, χωρίς να εξαρτάται από το χρόνο και τον τρόπο της εξόφλησης. Το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί σε νεότερο χρόνο από την ολοκλήρωση του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας, αφού ως γενική αρχή αναγνωρίζεται ότι οι νόμοι θέτουν καταληκτικές προθεσμίες και δεν απαγορεύουν την εκπλήρωση μίας υποχρέωσης νωρίτερα από την καταληκτική ημερομηνία... (θ.58, ΚΦΑΣ, Δ. Σταματόπουλος, εκδόσεις e-forin, 2013, σελ. 529-530).

Επειδή, οι Α.Π.Υ των ελεύθερων επαγγελματιών για παροχή υπηρεσίας προς ιδιώτες, εκδίδονται, όπως οι αποδείξεις παροχής των λοιπών υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, με την ολοκλήρωση της παροχής των προσφερόμενων υπηρεσιών. Μέχρι 31-12-2010 εκδίδονταν με την είσπραξη σε κάθε περίπτωση, ενώ πλέον η μόνη περίπτωση στην οποία οι ελεύθεροι επαγγελματίες εκδίδουν Τ.Π.Υ. κατά την είσπραξή του, είναι όταν αυτό αφορά συναλλαγή με το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ (αρ.7 παρ.4 περ.β, ΚΦΑΣ).

Για παράδειγμα, λογιστής αναλαμβάνει την τήρηση βιβλίων και στοιχείων εταιρείας αντί του ποσού των 100€ ανά μήνα, οπότε εκδίδει το σχετικό τιμολόγιο τουλάχιστον μέχρι το τέλος κάθε μήνα (δεν αποκλείεται να εκδοθεί και σε προγενέστερο χρόνο, εφόσον η υπηρεσία είναι βεβαία και εκκαθαρισμένη), ενώ για τη σύνταξη και την υποβολή των φορολογικών της δηλώσεων (Φ.Ε., Φ.Π.Α. κλπ) συμφωνεί το ποσό των 80€ ανά δήλωση, οπότε εκδίδει το σχετικό Τ.Π.Υ. με την υποβολή κάθε δήλωσης, ανεξαρτήτως αν θα εισπράξει το συμφωνηθέν τίμημα ή όχι και στις δύο προαναφερθείσες περιπτώσεις. 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 ανεξαρτήτως χρόνου είσπραξης.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, εάν δεν υπάρχει σύμβαση βάσει της οποίας καθορίζονται οι υποχρεώσεις μεταξύ των συμβαλλομένων, το κρίσιμο φορολογικό παραστατικό πρέπει να εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό. Στο βαθμό που ο προσφεύγων, ως λογιστής, ενημερώνει τα βιβλία του πελάτη του και υποβάλλει δηλώσεις ή πραγματοποιεί οποιαδήποτε άλλη εργασία για λογαριασμό του, π.χ. υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α., αυτό το χρονικό σημείο, η αμοιβή του καθίσταται απαιτητή από τον πελάτη του. (θ.77α, ΚΦΑΣ, Δ. Σταματόπουλος, εκδόσεις e-forin, 2013, σελ. 739).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 - Παραβάσεις του Κ.Β.Σ. προβλέπονται τα εξής: «Παρ.1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. [186/1992](#) ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

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

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α` και η` της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ {...}

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές για τις οποίες επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

ενώ στην παρ.8 περ. α' και δ' του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «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...

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 &5 του Ν.4337/17-10-2015: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. [186/1992](#), Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α` 222), που

διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55](#) του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: {..}

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

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.2 του άρ.55 του Ν.4174/2013».

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, στην προκειμένη περίπτωση, για τη χρήση 2013, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

α) Ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στα βιβλία του εισφορές Ο.Α.Ε.Ε. ποσού 7.165,82€, κατά παράβαση του άρθρου 17 παρ.4 του ΚΦΑΣ και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.8 περ.δ' σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3ζ' του ν. 4337/2015. Επιπλέον, δεν εξέδωσε οκτώ (8) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.8 περ.α του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις ευνοϊκότερες διατάξεις του αρ.7παρ3 περ.ζ' του Ν. 4337/2015.

Ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε το ως άνω πρόστιμο.

β) Ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, πέντε τιμολόγια επιχορηγήσεων προς τον ΟΑΕΔ Τρικάλων, συνολικής αξίας 6.498,37€, και αξίας μεγαλύτερης των 300€ έκαστο κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 10 παρ.1 του Ν. 4093/2012, περί υποχρέωσης υποβολής καταστάσεων πελατών –προμηθευτών.

γ) Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Τ.Π.Υ σε οκτώ περιπτώσεις, που αφορούν έξι επιτηδευματίες. Σε ερώτημα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προς τη ΔΗΛΕΔ που αφορά τα Α.Φ.Μ. που εξουσιοδότησαν τον προσφεύγοντα για την υποβολή δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., η τελευταία απέστειλε με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../19-7-2019 έγγραφό της, κατάσταση με τους εξουσιοδοτούντες τον προσφεύγοντα λογιστή. Από τη σύγκριση των καταστάσεων αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. των αντίστοιχων Α.Φ.Μ., προέκυψε ότι ο προσφεύγων, ως εξουσιοδοτούμενος συγκεκριμένων επαγγελματιών, συνέταξε και υπέγραψε δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε3), χωρίς να εκδώσει κανένα παραστατικό εσόδων (Τ.Π.Υ.), ως εξής:

A/A	Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Τ.Π.Υ .	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / ΕΤΟΣ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / Τ.Π.Υ.
1	...	...	ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΣ	...	1	50,00	50,00
2	...	...	ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ	...	1	80,00	80,00
3	...	...	ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ	...	1	80,00	80,00
4	...	...	ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΟ ΞΕΝΩΝ ΓΛΩΣΣΩΝ	...	1	50,00	50,00
5	...	...	ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΟ	...	1	50,00	50,00

A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Τ.Π.Υ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / ΕΤΟΣ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / Τ.Π.Υ.
6	...	...	ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΑΠΟΥΝΙΟΥ & ΑΓΡΟΤΗΣ	...	3	90,00	30,00
ΣΥΝΟΛΟ					8	400,00	

Οι παρεχόμενες υπηρεσίες αφορούν επαγγελματίες υπόχρεους στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων και στην υποβολή δηλώσεων Φ.Ε. και Φ.Π.Α. Σε ότι αφορά τους πρώτους πέντε επιτηδευματίες, ορθώς ο έλεγχος, έκρινε ότι, δεδομένου ότι οι λογιστικές υποχρεώσεις τους ήταν πολύ μικρές, ελάχιστα παραστατικά και ετήσια υποχρέωση υποβολής δηλώσεων φ.ε και Φ.Π.Α, οι παρεχόμενες λογιστικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν σε ετήσια βάση και επομένως σε ετήσια βάση ήταν απαιτητή η αμοιβή του προσφεύγοντα. Σε ότι αφορά την έκτη εξ' αυτών, ..., δεδομένου του όγκου των απαιτούμενων λογιστικών εργασιών και της συχνότητας υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. (ανά τρίμηνο) και της ανυπαρξίας επαγγελματικής σύμβασης, συνάγεται ότι οι παρασχεθείσες λογιστικές εργασίες (ενημέρωση βιβλίων & υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α) κατέστησαν δεδουλευμένες τουλάχιστον σε τετράμηνη βάση και ως εκ τούτου. ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει Τ.Π.Υ. ανά τρίμηνο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, για τη χρήση 2014, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

α) ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Τ.Π.Υ. σε τέσσερις επιχειρήσεις – πελάτες του, με τις οποίες είχε ήδη συνάψει επαγγελματικά συμφωνητικά παροχής λογιστικών υπηρεσιών, νομίμως κατατεθειμένα με την υπ'αριθμ. .../14-4-2014 κατάσταση συμφωνητικών, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως εξής:

A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Τ.Π.Υ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / Τ.Π.Υ.	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / ΕΤΟΣ
1	...	...	ΕΜΠΟΡΙΟ ΖΩΟΤΡΟΦΩΝ	...	3	100,00	300,00
2	...	...	ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ	...	1	30,00	30,00
3	...	...	ΒΙΟΤΕΧΝΙΑ ΑΣΒΕΣΤΟΠΟΛΤΟΥ	...	1	80,00	80,00
4	...	...	ΒΙΟΤΕΧΝΙΑ ΧΑΡΤΙΚΩΝ	...	1	50,00	50,00
ΣΥΝΟΛΟ					6		460,00

-Για τις τρεις τελευταίες επιχειρήσεις του ως άνω πίνακα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων παρείχε λογιστικές εργασίες (τήρηση βιβλίων και υποβολή δηλώσεων) για τις οποίες, σύμφωνα με τα ιδιωτικά συμφωνητικά η αμοιβή του προσδιορίστηκε σε ετήσια βάση, με αντίστοιχο ποσό για κάθε επιχείρηση.

-Στην περίπτωση της επιχείρησης του ..., με Α.Φ.Μ.: ... «εμπόριο ζωοτροφών», το ιδιωτικό συμφωνητικό προέβλεπε την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων και την υποβολή των

δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α με τίμημα 100€ το δίμηνο πλέον Φ.Π.Α. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η ως άνω επιχείρηση υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών με ημερομηνία 30-6-2014, λόγω συνταξιοδότησης και μεταβίβασης της επιχείρησης στην Για το φορολογικό έτος 2014 υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος με ακαθάριστα έσοδα 60.842,35€ και ζημίες 6.185,87€, καθώς και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου} και 2^{ου} τριμήνου 2014. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών χρήσης 2014 προκύπτει ότι εξέδωσε 23 τιμολόγια πωλήσεων, εκ των οποίων τα 5 προς την ... και έλαβε 44 τιμολόγια αγορών και δαπανών πλέον λιανικές συναλλαγές. Τα δε προσκομισθέντα αντίγραφα του βιβλίου εσόδων – εξόδων της επιχείρησης του ... και της ..., επιβεβαιώνουν ότι κατά το α' εξάμηνο του 2014, αμφότερες οι επιχειρήσεις λειτουργούσαν στην εν λόγω έδρα και δραστηριοποιούνταν εμπορικά. Επομένως, για την επιχείρηση ... παρασχέθηκαν οι απαιτούμενες λογιστικές εργασίες, ενημέρωση βιβλίων, υποβολή δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. από τον προσφεύγοντα, για τις οποίες δεν εκδόθηκε κανενός είδους παραστατικό (Τ.Π.Υ.), ούτε υπήρξε τροποποίηση του ιδιωτικού συμφωνητικού που να αλλάζει τους όρους της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι επειδή υπήρχε μεταβίβαση επιχείρησης, οι παρεχόμενες υπηρεσίες στις δύο επιχειρήσεις, λογίζονται ως μία, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι το επίμαχο χρονικό διάστημα ήταν ενεργές δύο επιχειρήσεις, για τις οποίες το λογιστικό γραφείο του προσφεύγοντα παρείχε τις λογιστικές του υπηρεσίες.

β) Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Τ.Π.Υ σε δέκα περιπτώσεις, που αφορούν επτά επιτηδευματίες. Σε ερώτημα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προς τη ΔΗΛΕΔ που αφορά τα Α.Φ.Μ. που εξουσιοδότησαν τον προσφεύγοντα για την υποβολή δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., η τελευταία απέστειλε με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../19-7-2019 έγγραφό της, κατάσταση με τους εξουσιοδοτούντες τον προσφεύγοντα λογιστή. Από τη σύγκριση των καταστάσεων αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. των αντίστοιχων Α.Φ.Μ., προέκυψε ότι ο προσφεύγων, ως εξουσιοδοτούμενος συγκεκριμένων επαγγελματιών, συνέταξε και υπέγραψε δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε3), χωρίς να εκδώσει κανένα παραστατικό εσόδων (Τ.Π.Υ.), ως εξής:

A/A	Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Τ.Π.Υ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / ΕΤΟΣ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / Τ.Π.Υ.
1	...	...	ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΣ	...	1	50,00	50,00
2	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ	...	1	80,00	80,00
3	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ	...	1	100,00	100,00
4	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ	...	1	80,00	80,00
5	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ	...	1	100,00	100,00
6	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ	...	1	80,00	80,00

A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Τ.Π.Υ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / ΕΤΟΣ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ / Τ.Π.Υ.
7	...	...	ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΑΠΟΥΝΙΟΥ & ΑΓΡΟΤΗΣ	...	4	120,00	30,00
ΣΥΝΟΛΟ					10	610,00	

Δεδομένου ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες αφορούσαν επαγγελματίες υπόχρεους στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων και στην υποβολή δηλώσεων φ.ε και Φ.Π.Α., ο έλεγχος, έκρινε ότι για την πρώτη επιχείρηση του ..., που είναι ασφαλιστής, οι παρεχόμενες λογιστικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν σε ετήσια βάση, λόγω του μικρού όγκου των παραστατικών και της μη υποβολής δηλώσεων εκτός αυτή του φόρου εισοδήματος στο τέλος του έτους. Για τις επόμενες πέντε επιχειρήσεις, επειδή αφορούν αγρότες ειδικού καθεστώτος, υποβλήθηκαν δηλώσεις μία φορά στο τέλος του έτους, όπως και η δήλωση φόρου εισοδήματος. Ως εκ τούτου οι παρεχόμενες λογιστικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν σε ετήσια βάση. Σε ότι αφορά την έβδομη εξ' αυτών, ..., δεδομένου του όγκου των απαιτούμενων λογιστικών εργασιών και της συχνότητας υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. (ανά τρίμηνο), συνάγεται ότι οι παρασχεθείσες λογιστικές εργασίες (ενημέρωση βιβλίων & υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α) κατέστησαν δεδουλευμένες τουλάχιστον σε τρίμηνη βάση και ως εκ τούτου ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει Τ.Π.Υ. ανά τρίμηνο.

Εξ' άλλου, σύμφωνα με τη ΣΤΕ 446/2003: «Αποδεικτικά μέσα στη φορολογική δίκη: Μαρτυρίες υπό τη μορφή υπεύθυνων δηλώσεων του ν.1599/1986 και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη. Σε περίπτωση όμως που η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομισθεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, αλλά έχει ληφθεί κατά τη διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό»

Ως εκ τούτου, ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί ύπαρξης προφορικής συμφωνίας μεταξύ αυτού και της πελάτισσας του, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.1 περ. θ' του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 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.», ενώ στην παρ.2 περ. γ' του ίδιου ως άνω 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

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

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ»

ενώ στην παρ.8 περ. α' και δ' του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «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...

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 &5 του Ν. 4337/2015 «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. [186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54](#) και [55](#) του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν.[2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: {...

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

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.2 του άρ.55 του Ν.4174/2013».

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 προβλέπει 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, στην προκειμένη περίπτωση, για τη χρήση 2013, εφόσον η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση στοιχείων εσόδων έχουν ως αποτέλεσμα απόκρυψη συναλλαγής με αποκρυβείσα αξία μικρότερη των 1.200€, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του Ν. 4337/2015, αλλά αυτές του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με την παρ.3 περ.ζ' του Ν.4337/2015, δηλαδή περιοριζόμενες στο 1/3.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.θ' του ν. 4174/2013.

Επειδή περαιτέρω, η ως άνω διάταξη του άρ.54 παρ.1 περ.θ' καταργήθηκε ρητά με το άρθρο 3 παρ.3 του ν. 4337/2015 με την παρ.8 του άρθρου 3 του ίδιου ως άνω νόμου, ο νομοθέτης προέβλεψε τη θέσπιση ενός νέου πλαισίου κυρώσεων φορολογίας (σχετ. άρθρο 58^Α του Ν.4174/2013), με διαφορετική προσέγγιση ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα τους, χωρίς ωστόσο να προβλέπει την αναδρομική εφαρμογή του.

Συνεπώς, από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά καταλογίστηκαν από την

αρμόδια φορολογική αρχή τα σχετικά πρόστιμα του αρ.54 παρ.1 περ.θ' του Ν.4174/2013 και του αρ.5 του Ν.2523/97. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία 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. Εξάλλου, αξίζει να σημειωθεί ότι, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (ΣτΕ 1438/2018 επταμ.), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαστών διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **31-12-2019** και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ ... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ. .../26-11-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.533,33 €	2.533,33 €

2)Υπ' αριθμ. .../26-11-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.250,00 €	4.250,00 €

3)Επί της υπ' αριθμ. .../26-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	188,76 €	188,76 €
Πρόσθετος φόρος	145,02 €	145,02 €
Εισφορά αλληλεγγύης	7,26 €	7,26 €
Συνολικό ποσό	341,04 €	341,04 €

4)Επί της υπ' αριθμ. .../26-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	399,21 €	399,21 €
Πρόσθετος φόρος	99,80 €	99,80 €
Εισφορά αλληλεγγύης	15,35 €	15,35 €
Συνολικό ποσό	514,36 €	514,36 €

5)Επί της υπ' αριθμ. .../26-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	114,89 €	114,89 €
Πρόστιμο άρ.58 ^Α	57,45 €	57,45 €
Τόκος αρ.53	59,55 €	59,55 €
Συνολικό ποσό	231,89 €	231,89 €

6)Επί της υπ' αριθμ. .../26-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 1^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	87,40 €	87,40 €
Πρόσθετος φόρος	43,70 €	43,70 €
Συνολικό ποσό	131,10 €	131,10 €

7)Επί της υπ' αριθμ. .../26-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	90,11 €	90,11 €
Πρόσθετος φόρος	45,06 €	45,06 €
Συνολικό ποσό	135,17 €	135,17 €

8)Επί της υπ' αριθμ. .../26-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 3^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6,90 €	6,90 €
Πρόσθετος φόρος	3,45 €	3,45 €
Συνολικό ποσό	10,35 €	10,35 €

9)Επί της υπ' αριθμ. ... /26-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	177,69 €	177,69 €
Πρόσθετος φόρος	88,85 €	88,85 €
Συνολικό ποσό	266,54 €	266,54 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.