



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη: 30/4/2020

Αριθμός απόφασης: 767

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6ου άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **6/12/2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...**, κατά: **α)** της με αριθ. ... **29/10/2019** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 (άρθρο 58Α) φορολογικού έτους 2016, **β)** της με αριθ. ... **29/10/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και **γ)** της με αριθμό ... **29/10/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **6/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... **29/10/2019** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 (άρθρο 58Α) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 874,43€, λόγω

α) μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) σε σαράντα μία (41) περιπτώσεις, για παρασχεθείσες υπηρεσίες, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 5.045,00€, με αναλογών ΦΠΑ αξίας 1.190,85€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 και 13 του Ν. 4308/14 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 58α παρ.1 του Ν.4174/2013 όπως ίσχυε έως 24/7/2016.

β) μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις, για παρασχεθείσες υπηρεσίες, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 2.395,00€, με αναλογών ΦΠΑ αξίας 558,00€. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 και 13 του Ν.4308/14 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 58α παρ.1 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει από 25/7/2016.

A/A	Περιγραφή Παράβασης	Αξία Συναλλαγών	Αξία ΦΠΑ	Τελικό ποσό προστίμου βάσει άρθ. 58 ^Α Ν.4174/13
1	Μη έκδοση σαράντα μία (41) Α.Π.Υ έως 24/7/2016	5.045,00€	1.190,85€	595,43€
2	Μη έκδοση είκοσι πέντε (25) Α.Π.Υ από 25/7/2016	2.395,00€	558,00€	279,00€
Συνολικό ποσό προστίμου				874,43€

- Με τη με αριθ. ... **29/10/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 2.042,24€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 1.021,12€ και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 376,75€ δη σύνολο φόρου **3.440,11€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν α) προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος αποκρυβείσας ύλης ποσού 7.440,00€ αλλά και αφαίρεσης της αξίας απόδειξης παροχής υπηρεσιών ποσού 127,72€ λόγω εσφαλμένης καταχώρησης και β) προσθήκης ως λογιστικών διαφορών στα αρχικώς δηλωθέντα καθαρά κέρδη ποσού 1.970,61€.
- Με τη με αριθ. ... **29/10/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και

καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 1.877,27€, πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 99,65€, δη σύνολο φόρου **1,976,92€**, ενώ εξαλείφθηκε ποσό πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση **70,88€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν α) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές και στον φόρο αυτών, της αξίας της ανωτέρω αποκρυβείσας ύλης και του αναλογούντος ΦΠΑ και β) αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας των δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση ΦΠΑ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **29/10/2019** εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ΠΟΛ.1293/19) και ΦΠΑ (ΠΟΛ.1293/19) Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ. ...**2019** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 Ν.4174/2013 και στην Α1293/2019. Αιτία ελέγχου, αποτέλεσαν μεταξύ άλλων οι ενδείξεις απόκρυψης εσόδων μέσω χρηματοπιστωτικών δεδομένων ημεδαπής σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο αρχείο της προτεραιοποίησης έτους 2019.

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

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Άρνηση τέλεσης των αποδιδόμενων παραβάσεων και μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης τους.
- 2) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως μη εκπιπτόμενων από τα καθαρά κέρδη του, συγκεκριμένων δαπανών, καθώς αυτές πληρούσαν τα κριτήρια του άρθρου 22 του Ν.4172/2013
- 3) Παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο λόγο του προσφεύγοντος

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

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

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το **άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014**, ως ίσχυε για τα υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, με το **άρθρο 3 παρ.1, 5 και 12 του Ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση

εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Επειδή περαιτέρω, στην **παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014**, ορίζεται ότι: «10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν.4308/2014** (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.....14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. 3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος. 4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. 5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.....8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου....11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.....».

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε

κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».) Όπως οι λέξεις «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση» προστέθηκαν στο δεύτερο εδάφιο της περ α' της παρ. 1 του άρθρου 13 και η λέξη «αγαθών» προστέθηκε μετά τις λέξεις «Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής» και πριν τη λέξη «υπηρεσίας» της περιπτ. δ' με τις περιπτ. α' και β' της παρ. 4 του άρθρου 41 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/3-8-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου ισχύουν από 3/8/2016 και μετά).

Επειδή, στην **ΠΟΛ.1003/31-12-2014**, όπως τροποποιήθηκε με την **ΠΟΛ.1261/3.12.2015**, παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις: στην παρ 5.5.1 ορίζεται ότι: «Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

στην παρ. 8.1 ορίζεται ότι: «Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα..... Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας».

στην παρ 11.2.1 καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. [...]

στην παρ. 11.2.3 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί».

στην παρ. 11.2.4 ορίζεται ότι: «Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει/διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίσθηκε στην επόμενη. Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία: α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου».

στην **παρ. 12.6.1** ορίζεται ότι: «Με την παράγραφο γίνεται δεκτό ότι το παραστατικό λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ονομασία (τίτλο), ανάλογα με τις επικρατούσες πρακτικές («Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών»).

στην **παρ. 13.1.6** ορίζεται ότι: «Για την περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής (τεχνικού) έργου της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.), ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου».

Επειδή περαιτέρω, οι δικηγόροι απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών για την έκδοση στοιχείων λιανικής. (παρ. ε' του άρθρου 1 της **ΠΟΛ.1002/31-12-2014**).

Επειδή, με το **άρθρο 58 του Ν.4194/2013** ορίζεται ότι: «1. Η αμοιβή του δικηγόρου ορίζεται ελεύθερα με έγγραφη συμφωνία με τον εντολέα του ή τον αντιπρόσωπό του. 2. Η συμφωνία αυτή περιλαμβάνει είτε όλη τη διεξαγωγή της δίκης είτε μέρος ή ειδικότερες πράξεις αυτής ή κάθε άλλης φύσης νομικές εργασίες, δικαστικές ή εξώδικες. 3. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία, η αμοιβή του δικηγόρου καθορίζεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα επόμενα άρθρα του Κώδικα, με βάση την αξία του αντικειμένου της δίκης και, σε περίπτωση που το αντικείμενο της δίκης δεν αποτιμάται σε χρήμα και δεν ορίζονται στις διατάξεις του Κώδικα, με βάση τις αμοιβές που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι του Κώδικα, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτού».

Επειδή, με το **άρθρο 72 του Ν.4194/2013** ορίζεται ότι: «1. Για τη σύνταξη επιταγής προς εκτέλεση τίτλων εκτελεστών η αμοιβή του δικηγόρου ορίζεται στο σύνολο της δικαστικής δαπάνης, όπως αυτή επιδικάστηκε από το δικαστήριο. 2. Από περισσότερους συνοφειλέτες ή συγκατόχους πράγματος που επιτάσσονται με χωριστή επιταγή ή με την ίδια, που κοινοποιείται στον καθέναν από αυτούς, οφείλεται μία αμοιβή».

Επειδή όσον αφορά τον χρόνο έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, η απόδειξη εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας, ενώ σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου (άρθρο 13 Ν 4308/2014). Συνεπώς, ως προς τους δικηγόρους, εφόσον η ολοκλήρωση των υπηρεσιών συντελείται με την παράσταση στο ακροατήριο (εκδίκαση υπόθεσης), τότε δημιουργείται υποχρέωση έκδοσης του φορολογικού στοιχείου στον προβλεπόμενο χρόνο από τις διατάξεις των άρθρων 11 και 13 των ΕΛΠ κατά περίπτωση (έως την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την ολοκλήρωση των υπηρεσιών).

Επειδή, με το **άρθρο 58Α παρ.1 Ν.4174/2013** (που προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015)), ως ίσχυε μέχρι και την 24/07/2016, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης

ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, με το **άρθρο 58Α παρ.1 Ν.4174/2013**, ως ισχύει από την 25/07/2016 και μετά, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος....». Όπως η παρ.1 του άρθρου 58Α αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3-8-2016) και σύμφωνα την παρ.3 του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου ισχύει από τις 25.7.2016 και μετά.

Επειδή, με το **άρθρο 21 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, ...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Επειδή, ο προσφεύγων ειδικότερα ισχυρίζεται ότι :

- Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Alpha Bank, ύψους 965,00€ έκαστη, των εντολών του ...και ...και ποσού 1.000,00€ εμβάσματος εξωτερικού της πελάτισσάς του ...στον τραπεζικό λογαριασμό της Εθνικής τράπεζας, αφορούσαν αμοιβές του για τις οποίες δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου καθώς η κρίση της στηρίχθηκε αποκλειστικά στο γεγονός της μεταφοράς τους σε τραπεζικό λογαριασμό, όπου εμφανίζεται ως δικαιούχος, ενώ ο ίδιος προσκόμισε στον έλεγχο δικαιολογητικά που αποδεικνύουν ότι α) στην πρώτη περίπτωση οι πιστώσεις αφορούν δικαστική δαπάνη που τους επιδικάσθηκε και τους αποδόθηκε από τον προσφεύγοντα αυθημερόν και β) στη δεύτερη περίπτωση τα έμβασμα αφορά σε χρηματικό ποσό που κατατέθηκε από την πελάτισσά του προκειμένου να εκδοθούν πιστοποιητικά για την αποδοχή κληρονομιάς του αποβιώσαντος πατρός της.
- Μη υποχρέωση έκδοσης φορολογικών παραστατικών εκ μέρους του και μη νόμιμος ο προσδιορισμός από τη φορολογική αρχή της ελάχιστης αμοιβής για σύνταξη εντολών επίδοσης στο ποσό των 80,00€ έκαστη, καθώς δε συντρέχουν στοιχεία της διαδικαστικής ενέργειας στη σύνταξη εντολής επίδοσης δικογράφων και εξώδικων δηλώσεων. Από τη φορολογική αρχή έγινε στενή ερμηνεία των φορολογικής φύσεως διατάξεων και

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις από **29/10/2019** εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ΠΟΛ.1293/19), ΦΠΑ (ΠΟΛ.1293/19) της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης για τον προσφεύγοντα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και εμπειριστικώς αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και των προστίμων του άρθρου 58^α του Ν.4174/2013 της υπό κρίση φορολογικής περιόδου. Ειδικότερα:

Για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει των πιστώσεων που βρέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς

- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος εντοπίστηκαν α) στον τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Alpha Bank με αρ. **GR....** δύο πιστώσεις στις 12/1/2016 και στις 8/7/2016 ποσών 965,00€ έκαστη και στον τραπεζικό λογαριασμό της Εθνικής τράπεζας με αρ. **GR....** στις 24/8/2016 έμβασμα εξωτερικού ποσού 1.000,00€.
- Σχετικά με τον λογαριασμό της Alpha Bank προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα αντίγραφα α) των επιταγών που εκδόθηκαν σε διαταγή των εντολέων του, και αφορούν τις δικαστικές δαπάνες που τους επιδικάστηκαν β) του από 1.7.2016 πληρεξουσίου με το οποίο ο προσφεύγων εξουσιοδοτείται από τον εντολέα του **GR....** να εισπράξει την επιδικασθείσα δικαστική δαπάνη ποσού 965,00€, γ) της με αρ. **...2015** απόφασης του Αρείου Πάγου με την οποία επιδικάζεται δικαστική δαπάνη 3.000,00€ και δ) δυο αποδείξεων είσπραξης ποσού 965,00€ έκαστη, με ημερομηνίες 12/1/2016 και 7/7/2016 αντίστοιχα. Προσκομίστηκε επίσης αντίγραφο της απόδειξης παροχής υπηρεσιών με αριθ. **... 14/1/2015** ποσού 801,96€ για την παράσταση της 14/1/2015 στον Άρειο Πάγο στην αίτηση αναίρεσης του **...** και αντίγραφα παραβόλων και εκθέσεων επίδοσης εγγράφων της συγκεκριμένης υπόθεσης.
- Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν αμοιβή του προσφεύγοντος για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου λαμβάνοντας υπόψη: α) τις διατάξεις του άρθρου 72 §1 του Ν.4194/2013 (ΦΕΚ 208/2013) «Κώδικας Δικηγόρων» στις οποίες ορίζεται ότι για τη σύνταξη επιταγής προς εκτέλεση τίτλων εκτελεστών η αμοιβή του δικηγόρου ορίζεται στο σύνολο της δικαστικής δαπάνης, όπως αυτή επιδικάστηκε από το δικαστήριο, β) τα αναφερόμενα τόσο στη με αριθ. **...2015** απόφαση του Αρείου Πάγου όσο και στην με αρ. **...2016** έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή **...**, ότι τα ποσά των 965,00€ που πιστώθηκαν στο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος αφορούν την επιδίκαση της δικαστικής δαπάνης καθώς και συναφών εξόδων, όπως έξοδα επίδοσης, κόστος φωτοαντιγράφων τα οποία επίσης έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του προσφεύγοντος και εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα του, γ) το ότι τα ποσά που πιστώθηκαν στο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος δεν αποδόθηκαν με χρήση τραπεζικού μέσου στους εντολείς του, δ) το ότι η απόδοση των πιστωθέντων χρημάτων στους εντολείς του προσφεύγοντος προκύπτει μόνο από δυο αποδείξεις είσπραξης οι οποίες, ως ιδιωτικά έγγραφα, εξετάζονται ελεύθερα από την φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 171§3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας

- Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν παρείχε εξήγηση για το γεγονός ότι βάσει των αποδείξεων εισπραχθείς φέρεται να απέδωσε στον εντολέα του όχι μόνο το ποσό της επιδικασθείσας δικαστικής δαπάνης (750,00€) αλλά και το ποσό της δικής του αμοιβής (150,00€) και των εξόδων επίδοσης και παραγωγής φωτοαντιγράφων, τα οποία καταβλήθηκαν από τον ίδιο και περάστηκαν ως δαπάνες στα βιβλία του.
- Σχετικά με τον λογαριασμό της Εθνικής τράπεζας από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν προκύπτει η παροχή υπηρεσιών (πιστοποιητικά και μεταφράσεις γερμανικών εγγράφων για την αποδοχή κληρονομιάς του αποβιώσαντος πατρός της) από τον προσφεύγοντα προς την αποστολέα του εμβάσματος για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου. Το ύψος της αποκρυβείσας ύλης προσδιορίσθηκε στο ποσό του εμβάσματος (1.000,00€), ενώ από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό δαπανών που να σχετίζεται με την εν λόγω παροχή υπηρεσίας.

Για τη μη συνδρομή στοιχείων της διαδικαστικής ενέργειας στη σύνταξη εντολής επίδοσης δικογράφων και εξώδικων δηλώσεων και μη νόμιμου προσδιορισμού της ελάχιστης αμοιβής στο ποσό των 80,00€ έκαστη

- Σύμφωνα με τον έλεγχο, το σύνολο των περιπτώσεων στις οποίες διαπιστώθηκε και καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσα υπηρεσία που προήλθε από την επεξεργασία των εκθέσεων επίδοσης που τιμολογήθηκαν από τους συνεργαζόμενους δικαστικούς επιμελητές και καταχωρήθηκαν ως δαπάνες στα βιβλία του προσφεύγοντος. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 Ν.4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Η καταχώρηση των ανωτέρω δαπανών επίδοσης στα βιβλία του προσφεύγοντος και η έκπτωση τους από το φορολογητέο εισόδημα του συνιστά καταρχήν μια σαφή δήλωση του ιδίου ότι σχετίζονται άμεσα με την επιχειρηματική του δραστηριότητα και αποσκοπούν στην παραγωγή εισοδήματος. Περαιτέρω, οι διατάξεις του Ν.4308/2014 και του Ν.4172/2013 δεν εισάγουν εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου για ορισμένα είδη νομικών ή παρεμφερών υπηρεσιών. Συνεπώς, για κάθε παροχή υπηρεσίας με αμοιβή από δικηγόρο (ανεξάρτητα αν αφορά δικαστική ή εξωδικαστική διαδικασία) υφίσταται υποχρέωση έκδοσης Α.Π.Υ κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της σχετικής παροχής.
- Ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ...**27/9/2019** Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης υπόμνημά του, επικαλείται διάφορες υποθετικές περιπτώσεις στις οποίες δεν θα είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, πχ όταν η σύνταξη και αποστολή του εξωδίκου αφορά εργολαβικό δίκης όπου η αμοιβή του δικηγόρου εξαρτάται από την έκβαση της δίκης, υπολογίζεται και καταβάλλεται όταν πληρωθεί η αίρεση (πχ εισπραχθεί κάποια αποζημίωση). Από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι κάποιο από τα εξώδικα που επιδόθηκαν μέσω του συνεργαζόμενου δικαστικού επιμελητή αφορούσε πχ εργολαβικό δίκης για το οποίο εκδόθηκε στη συνέχεια Α.Π.Υ στο έτος 2017 ή 2018,

- Σε ό,τι αφορά στο ποσό των 80,00€ στο οποίο προσδιορίστηκε η αμοιβή του προσφεύγοντος για την εκάστοτε περίπτωση επιδοθέντος εξωδίκου επισημαίνεται ότι, ελλείψει άλλων στοιχείων που να μπορούν να προσδιορίσουν την αμοιβή σε υψηλότερο επίπεδο (όπως συνέβη με τις ονομαστικές πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος), επιλέχτηκε βάσει της αρχής της συντηρητικότητας και των δεδομένων της κοινής πείρας, η χαμηλότερη τιμή ανά ώρα εξωδικαστικής απασχόλησης που προβλέπεται από τον Κώδικα Δικηγόρων. Επιπλέον, η πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ και ιδίως η απόφαση 884/2016 υπογραμμίζει ότι το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος μπορεί και επιβάλλεται να υπολογίζεται με έμμεσο τρόπο βάσει «τεκμηρίων», αρκεί αυτά να συνάδουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας.

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

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να επιβεβαιώνει τους ισχυρισμούς του και να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου.

Κατά συνέπεια οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον δεύτερο λόγο του προσφεύγοντος

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του **N.4172/2013** ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε. , εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.
- ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, από την από **29/10/2019** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ΠΟΛ.1293/19) Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και την επισκόπηση των λοιπών στοιχείων του φακέλου προκύπτει ότι διενεργήθηκε έλεγχος όλων των δαπανών του υπο κρίση φορολογικού έτους και μεταξύ άλλων δεν

αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές:

α) Δαπάνες συντήρησης και εξόδων στάθμευσης ΕΙΧ ποσού 1.352,60€.

Ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του φορολογικά στοιχεία δαπανών συντήρησης και μηνιαίου ενοικίου στάθμευσης ΕΙΧ σε σταθμό πλησίον του γραφείου του στην οδό Λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο εργασίας του προσφεύγοντος και την γεινίαση της έδρας του με τα δικαστήρια κρίθηκε ότι οι ανωτέρω δαπάνες συντήρησης και στάθμευσης ΕΙΧ αφορούν αποκλειστικά τη καθημερινή μετάβαση του προσφεύγοντος από την οικία στο γραφείο του και η ανωτέρω δαπάνη απορρίφθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 παρ ιβ του Ν.4172/13

β) Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ποσού 133,98€.

Ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του έξοδα κινητής τηλεφωνίας βάσει δυο διαφορετικών λογαριασμών Vodafone. Ο έλεγχος απορρίπτει σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 ιβ ν.4172/2013 την δαπάνη των λογαριασμών με αρ. τηλεφώνου ..., καθώς σε αναζήτηση στο διαδίκτυο αυτός ο αριθμός δε συνδέεται με την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος ενώ και ο προσφεύγων δεν απέδειξε το αντίθετο.

γ) Δαπάνες επίδοσης συνολικού ποσού 364,00€ σε έντεκα (11) περιπτώσεις όπου δεν εκδόθηκε απόδειξη παροχής υπηρεσιών από τον προσφεύγοντα, ενώ ο συντάξας την έκθεση επίδοσης είναι έτερος δικηγόρος. Στις περιπτώσεις αυτές η καθαρή αξία των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ο δικαστικός επιμελητής δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως δαπάνη σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 § α ν.4172/2013, καθώς δεν προέκυψε η σύνδεση της με την δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων ειδικότερα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή απέρριψε μη νόμιμα και εσφαλμένα:

α) τις δαπάνες συντήρησης και των εξόδων στάθμευσης του Ι.Χ.Ε. αυτοκινήτου του, γιατί η μετακίνησή του δεν προσδιορίζεται μόνο από τη μετάβαση από την οικία του στα δικαστήρια, αλλά και στις μετακινήσεις του στις συναντήσεις με πελάτες του εκτός γραφείου, καθώς και σε δικαστικά μέγαρα εκτός Θεσσαλονίκης όπως προκύπτει από τα τετραπλότυπα των δικαστικών παραβόλων.

β) τα έξοδα κινητής τηλεφωνίας του δεύτερου κινητού τηλεφώνου του με αριθμό ..., το οποίο απέκτησε κατά το αρχικό στάδιο της άσκησης της δικηγορίας του και χρησιμοποιείται για τους παλιούς πελάτες του που το γνωρίζουν.

γ) τη δαπάνη επίδοσης εγγράφων σε έντεκα (11) περιπτώσεις, καθώς στις περιπτώσεις αυτές ναι μεν η σχετική έκθεση συντάχθηκε από την αδελφή του ...και τη σύζυγό του ..., δικηγόρους που συστεγάζονται στο ίδιο γραφείο με τον προσφεύγοντα και τον εξυπηρετούν λόγω συγγένειας τους, όμως οι εν λόγω παραγγελίες προς επίδοση των δικογράφων, αφορούσαν δικούς του εντολείς-πελάτες.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει επαρκής αιτιολογία για τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 για τις δαπάνες συντήρησης (ποσού

1.352,60€) και ειδικότερα τη μη πραγματοποίηση της προς το συμφέρον της επιχείρησης και συνακόλουθα για τη μη αναγνώρισή της προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, και ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος, γίνεται αποδεκτός. Για τις υπόλοιπες λογιστικές διαφορές αντιθέτως παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τη μη αναγνώριση προς έκπτωση τους, από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος όσον αφορά την εσφαλμένη μη αναγνώριση προς έκπτωση των δαπανών συντήρησης και στάθμευσης ΕΙΧ κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ενώ οι υπόλοιποι ως άνω ισχυρισμοί του, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Κατόπιν των παραπάνω η με αριθ. ... **29/10/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης **τροποποιείται** ως εξής:

Φορ. Έτος 2016	Έλεγχος	Απόφαση ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	33.659,84	33.659,84
Δαπάνες δήλωσης	21.605,71	21.605,71
Πλέον λογιστικές διαφορές	1.970,61	618,01
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	14.024,74	12.672,14

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου		Ποσά απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά απόφασης ΔΕΔ/ δήλωσης
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	1.167,13	0,00	1.167,13		1.167,13	0,00	0,00
Τόκοι	10.969,77	88,36	10.969,77	88,36	10.969,77	88,36	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	4.741,85	0,00	14.024,74		12.672,14	0,00	7.930,29
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	16.878,75	88,36	26.161,64	88,36	24.809,04	88,36	7.930,29
Αρνητικά στοιχεία που συμψηφίζονται		1.432,53		1.432,53	0,00	1.432,53	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	16.878,75	88,36	26.161,64	88,36	24.809,04	88,36	7.930,29
ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ	16.878,75	88,36	26.161,64	88,36	24.809,04	88,36	7.930,29

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου		Ποσά απόφασης ΔΕΔ	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	16.878,75	88,36	26.161,64	88,36	24.809,04	88,36
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	2.863,75	13,25	4.905,99	13,25	4.608,41	13,25
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ						
Τόκοι	1.645,42	13,26	1.645,42	13,26	1.645,42	13,26
Επιχειρηματική δραστηριότητα	3.881,71	513,98	3.881,71	513,98	3.881,71	513,98
Υπόλοιπο φόρου	-2.663,38	-513,99	-621,14	-513,99	-918,72	-513,99
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-2.663,38	-513,99	-621,14	-513,99	-918,72	-513,99
Πρόστιμο φόρου 58 ν.4174/2013			1.021,12		872,33	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	107,33		484,08		416,45	
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	650,00	650,00	650,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ	-1.906,05	136,01	1.534,06	136,01	1.020,06	136,01
Διαφορά συμψηφισμού	-3,35		-3,35		-3,35	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ			1.673,42		1.159,42	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	1.766,69					
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΑΦΗΚΕ	1.766,69		1.766,69		1.766,69	
ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ			3.440,11		2.926,11	

Φορ. έτος 2016		Δήλωση	Έλεγχος	Διάφορα ελέγχου / δήλωσης	Απόφαση ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ/ δήλωσης
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Υπόχρεου	16.878,75	26.161,64		24.809,04	7.930,29
	Συζύγου	88,63	88,63		88,63	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	Πιστωτικό ποσό	3.177,37	1.135,13		1.432,71	
	Χρεωστικό ποσό			2.042,24		1.744,66
Πρόστιμο φόρου 58 ν.4174/2013			1.021,12	1.021,12	872,33	872,33
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		107,33	484,08	376,75	416,45	309,12
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	0,00	1.300,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		-3,35	-3,35	0,00	-3,35	0,00
Ποσό που επιστράφηκε		1.766,69	1.766,69	0,00	1.766,69	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				3.440,11		2.926,11

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της από **6/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** και συγκεκριμένα:

- την **επικύρωση** της με αριθ. ... **29/10/2019** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 (άρθρο 58Α) και με αριθ. ... **29/10/2019** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 (άρθρο 58Α) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης,
- την **τροποποίηση** της με αριθ. ... **29/10/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

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

Φορολογικό έτος 2016

- Η με αριθ. ... **29/10/2019** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 (άρθρο 58Α)

	Ποσό
Πρόστιμο	874,43€

- Η με αριθ. ... **29/10/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου / προστίμου εισοδήματος

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	2.042,24	1.744,66
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4174/2013	1.021,12	872,33
Εισφορά αλληλεγγύης	376,75	309,12
Καταλογιζόμενο ποσό	3.440,11	2.926,11

- Η με αριθ. ... **29/10/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου

	Ποσό
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς έκπτωση	70,88€
ΦΠΑ	1.877,27€
Πρόστιμο άρθρου 58α Ν.4174/2013	99,65€
Συνολικό ποσό	2.047,80€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

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.