



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-5-2020

Αριθμ. Αποφ.: 835

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 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*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ** ..., ..., κάτοικο ..., κατά των κάτωθι πράξεων: **α)** της με αριθμ. .../13-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής

περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 **β)** της με αριθμ. .../13-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, **γ)** της με αριθμ. .../13-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, **δ)** της με αριθμ. .../13-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, **ε)** της με αριθμ. .../13-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, **στ)** της με αριθμ. .../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011) και **ζ)** της με αριθμ. .../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 23/01/2020 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης 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 20-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με Α.Φ.Μ.: ..., 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 **../13-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **ποσού 5.325,00€**, λόγω μη έκδοσης σαράντα οκτώ (48) Α.Π.Υ. για παροχή ... υπηρεσιών σε αντίστοιχο αριθμό πελατών λιανικής – φυσικά πρόσωπα, για τις οποίες δεν μπορεί να προσδιοριστεί η αξία τους, αλλά είναι μικρότερης των 1.200€, και μη έκδοσης επτά (7) φορολογικών παραστατικών για παροχή λογιστικών υπηρεσιών σε αντίστοιχο αριθμό επιτηδευματιών, κατά παράβαση του αρ.13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 5 παρ.2α του Ν.2523/1997 και του αρ.7 παρ.3, περ. στ' και ζ' του Ν.4337/2015.
- Με την με αριθμό **../13-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **5.700,88€**, λόγω μη έκδοσης δέκα έξι (16) Α.Π.Υ. για παροχή ... υπηρεσιών σε αντίστοιχο αριθμό πελατών λιανικής – φυσικά πρόσωπα, για τις οποίες δεν μπορεί να προσδιοριστεί η αξία τους, αλλά είναι μικρότερης των 1.200€,

και μη έκδοσης επτά (7) φορολογικών παραστατικών για παροχή ... υπηρεσιών σε αντίστοιχο αριθμό επιτηδευματιών, κατά παράβαση του αρ.13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ 2α του Ν.2523/97 και του αρ.7 παρ.3, περ. στ' και ζ' του Ν.4337/2015.

- Με την με αριθμό **.../13-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **6.157,00€**, λόγω μη έκδοσης τριάντα δύο (32) Α.Π.Υ. για παροχή ... υπηρεσιών σε αντίστοιχο αριθμό πελατών λιανικής – φυσικά πρόσωπα, για τις οποίες δεν μπορεί να προσδιοριστεί η αξία τους, αλλά είναι μικρότερης των 1.200€, και μη έκδοσης οκτώ (8) φορολογικών παραστατικών για παροχή ... υπηρεσιών σε αντίστοιχο αριθμό επιτηδευματιών, κατά παράβαση των αρ.6 & 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 5 παρ 2α του ν.2523/97 και αρ.7 παρ.3, περ. στ' και ζ' του Ν.4337/2015.
- Με την με αριθμό **.../13-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **9.000,00€**, λόγω μη έκδοσης είκοσι οκτώ (28) Α.Π.Υ. για παροχή ... υπηρεσιών σε αντίστοιχο αριθμό πελατών λιανικής – φυσικά πρόσωπα, για τις οποίες δεν μπορεί να προσδιοριστεί η αξία τους, αλλά είναι μικρότερης των 1.200€, και μη έκδοσης οκτώ (8) φορολογικών παραστατικών για παροχή ... υπηρεσιών σε αντίστοιχο αριθμό επιτηδευματιών, κατά παράβαση των αρ.6 & 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2 περ.γ' του Ν.4174/2013
- Με την με αριθμό **.../13-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **250,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση του άρθρου 14 του ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.54 παρ. 1, περ. δ' & παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013.
- Με την με αριθμό **.../18-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.831,43€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 1.878,31€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 136,86€, ήτοι **συνολικό ποσό 3.846,60€**, λόγω της προσθήκης λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από την μη έκδοση (7) φορολογικών στοιχείων εσόδων για παροχή ... υπηρεσιών σε αντίστοιχο αριθμό επιτηδευματιών, καθώς και από ανακρίβεια των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων στη δήλωση φόρου εισοδήματος με τα ακαθάριστα έσοδα που προέκυψαν από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία.

- Με την υπ' αριθμ. .../18-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά Φ.Π.Α ποσού 1.882,14€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.930,32€, ήτοι **συνολικό ποσό 3.812,46€**, λόγω προσθήκης του φόρου εκροών που προέκυψε από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων και τη διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθμ. .../10-12-2019 εντολής ελέγχου, κατόπιν αποστολής από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης της από 10-12-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου του Π.Δ. 186/92, Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το υπ'αριθμ.../9-12-2019 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. .../10-12-2019) και των από 10-12-2019 πληροφοριακών εκθέσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Σύμφωνα με την από 10/12/2019 έκθεση ΚΒΣ – ΚΦΑΣ – ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, στις 10-4-2017 δύο υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, μετέβησαν στην οδό ..., όπου βρισκόταν η έδρα του ..., υιού του προσφεύγοντα. Στα πλαίσια ελέγχου συνέταξαν την υπ' αριθμ. .../10-4-2017 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων, στοιχείων και αρχείων, με την οποία κατέσχεσαν πλήθος στοιχείων, πολλά από τα οποία αφορούσαν τον προσφεύγοντα, ο οποίος δραστηριοποιούνταν ως ..., στην ίδια έδρα, μέχρι τις ...-7-2014, οπότε και υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών.

Μετά την επεξεργασία των ως άνω κατασχεμένων στοιχείων, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. συνέταξε την από 10-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. χρήσεων 2011-2014 που διαβιβάστηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε πληθώρα αποδείξεων παροχής υπηρεσιών τόσο σε ιδιώτες, όσο και σε επιτηδευματίες, για παρεχόμενες λογιστικές υπηρεσίες ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	Α.Π.Υ. σε ιδιώτες	Α.Π.Υ. σε επιτηδευματίες
2011	48	7
2012	16	7
2013	32	8
2014	28	8

Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ. .../23-9-2019 πρόσκληση προσκόμισης αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων. Στη συνέχεια συντάχθηκε η έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ, ΚΦΑΣ από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. ..., ..., ..., ... και .../13-12-2019 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Ακολουθώς, η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη την πληροφοριακή έκθεση ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, συνέταξε την από 18/12/2019 έκθεση ελέγχου Φ.Ε. χρήσης 2011 στην οποία προσδιόρισε τις λογιστικές διαφορές στο ύψος των 8.183,74€.

Περαιτέρω, συνέταξε την από 18/12/2019 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες υπ' αριθμ. ... & .../18-12-2019 οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. χρήσης 2011.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../20-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα στις χρήσεις 2011 & 2012.
2. Ελλιπής αιτιολογία. Οι αιτήσεις έκδοσης κλειδαρίθμου δεν αποδεικνύουν παροχή λογιστικών υπηρεσιών και άρα τη μη έκδοση Α.Π.Υ., αφού σε πολλές περιπτώσεις, μετά την έκδοση κλειδαρίθμου, οι πελάτες αυτοί δεν ήρθαν στο γραφείο του για να τους παρέχει λογιστικές εργασίες.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

«Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 84 παρ.1 και 4 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α)...

"β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου."

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ.2 του Ν. 2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 57 παρ.1 και 2 του Ν.2859/2000** «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000: «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του

Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.18 του Ν.3091/2002** «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά».

Επειδή, με το **άρθρο 22 παρ.3 του Ν.3212/2003** προστέθηκε στο άρθρο 19 παρ.18 του ν.3091/2002 το εξής εδάφιο: «Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Στα πλαίσια επιτόπιου ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στο λογιστικό γραφείο που διατηρεί ο υιός του προσφεύγοντα επί της οδού ..., συντάχθηκε η υπ' αριθμ. .../10-4-2017 έκθεση κατάσχεσης, με την οποία κατασχέθηκαν διάφορα επίσημα και ανεπίσημα φορολογικά στοιχεία και λοιπά έγγραφα.
- Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, κατά τα έτη 2011 - 2014 δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. τόσο σε ιδιώτες, όσο και σε επιτηδευματίες, για παροχή από λογιστικών υπηρεσιών.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθμ. .../10-4-2017 έκθεση κατάσχεσης επιδόθηκε εντός της αρχικά προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 22 παρ.3 του Ν. 3212/2003, ο χρόνος παραγραφής παρατείνεται για δύο έτη, κατ' εφαρμογή του αρ. 19 παρ.18 του Ν. 3091/2002.

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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

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

Επειδή, στις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84) ορίζονταν, **στο άρθρο 12 παρ. 1 και 14** «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο... 14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. ...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...», **στο άρθρο 13 παρ. 1 και 3** «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του,

εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση... 3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού... 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...»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με παρ 14 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. ... Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι:

« 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών **εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη**, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή **παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών** ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

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

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

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

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

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

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ...

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

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

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

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

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:[...] **στ)** Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. **ζ)** Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι ο χρόνος που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες και ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης αυτών.

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

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

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

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

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την

άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση,

- με την υπ'αριθμ. .../10-4-2017 έκθεση κατάσχεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης κατασχέθηκαν στην έδρα του προσφεύγοντα, διάφορα επίσημα και ανεπίσημα στοιχεία.
- στην από 10/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ΚΦΑΣ & ΕΛΠ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, αναφέρεται ότι από την επεξεργασία των κατασχεμένων διαπιστώθηκε η ύπαρξη 48 αιτήσεων στη χρήση 2011, 16 αιτήσεων στη χρήση 2012, 32 αιτήσεων στη χρήση 2013 και 28 αιτήσεων στη χρήση 2014 για κλειδαριθμούς διαφόρων φορολογουμένων. Επίσης, διαπιστώθηκε η ύπαρξη φακέλων με έγγραφα στα οποία αναγραφόταν το ποσό, η ημερομηνία και σε αρκετές περιπτώσεις και ο μήνας, που κατέβαλαν διάφοροι επιτηδευματίες για τις λογιστικές υπηρεσίες που είχαν παρασχεθεί από τον προσφεύγοντα,

Επειδή, το taxisnet αποτελεί ένα πληροφοριακό σύστημα με το οποίο συναλλάσσονται οι φορολογούμενοι με τη Γ.Γ.Π.Σ. Το 2011 στο πλαίσιο εκσυγχρονισμού του, ζητήθηκε από τους πολίτες η εγγραφή τους ή η επανεγγραφή τους, στο νέο σύστημα taxisnet, προκειμένου να πιστοποιηθούν ως χρήστες για τις περαιτέρω συναλλαγές τους με τη φορολογική διοίκηση.

Επειδή, στην από 10/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ΚΦΑΣ & ΕΛΠ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, αναφέρεται ότι κατασχέθηκαν αιτήσεις απόδοσης κλειδαριθμών, ωστόσο, καμία επαλήθευση δεν έγινε, αν πράγματι αυτές οι αιτήσεις υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα στα πλαίσια της παροχής λογιστικών υπηρεσιών, για τις οποίες έλαβε αμοιβή. Περαιτέρω δε, η φορολογική αρχή δεν προσδιόρισε το ύψος της αμοιβής για τη φερόμενη παροχή υπηρεσίας/έκδοσης κλειδαριθμού. Ως εκ τούτου, επιβάλλει μεν πρόστιμο μη έκδοσης παραστατικών εσόδων, χωρίς να αποδεικνύει το ύψος του εισοδήματος που ο προσφεύγων απέφυγε να δηλώσει.

Επειδή περαιτέρω, με το Ν. 4174/2013 θεσπίστηκε ένα ενιαίο σύνολο κανόνων που διέπει τα διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας εφαρμόζοντας τις καλύτερες διεθνείς πρακτικές, προκειμένου η φορολογική αρχή να επιτύχει το στόχο της που δεν είναι άλλος από την δίκαιη είσπραξη των φόρων και την εθελοντική συμμόρφωση και τον παραδειγματισμό των φορολογουμένων στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Προς την κατεύθυνση αυτή, ο φορολογικός

νομοθέτης εισήγαγε νέους τρόπους προσδιορισμού του φόρου και εξορθολόγησε το ύψος των φορολογικών προστίμων, αποσαφηνίζοντας ότι πρόθεσή του είναι η είσπραξη των φόρων και όχι η τιμωρία των παραβατών με εξαντλητικά πρόστιμα.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της διοίκησης. Περαιτέρω, 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 σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό της φορολογικής αρχής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν αποδείχθηκε ότι η ύπαρξη αιτήσεων απόδοσης κλειδάριθμου στο λογιστικό γραφείο του προσφεύγοντα, αφορούσε παρεχόμενες υπηρεσίες του, στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ούτε προσδιορίστηκε το διαφυγόν εισόδημα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ελλιπούς αιτιολογίας σε ότι αφορά τις αιτήσεις έκδοσης κλειδάριθμου, γίνεται δεκτός.

Αποφασίζουμε

τη **μερική αποδοχή** της από 20-1-2020 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ ... και

Α) την τροποποίηση των υπ' αριθμ. .../13-12-2019, .../13-12-2019 και .../13-12-2019 πράξεων επιβολής προστίμου του άρ.7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2011, 1/1-31/12/2012 και 1/1-31/12/2013 αντίστοιχα, καθώς και της υπ'αριθμ. .../13-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014 και

Β) την επικύρωση των υπ' αριθμ.:

α).../13-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου αρ.54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019

β),.../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013)

γ) υπ' αριθμ. .../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Υπ' αριθμ. .../13-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
----------------	---------	----------

	5.325,00€	1.325,00 €
--	------------------	-------------------

2)Υπ' αριθμ. .../13-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	5.700,88€	1.700,88 €

3)Υπ' αριθμ. .../13-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6.157,00€	2.157,00 €

4)Υπ' αριθμ. .../13-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	9.000,00€	2.000,00 €

5)Υπ' αριθμ. .../13-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00€	250,00 €

6)Επί της υπ' αριθμ. .../18-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011)

Διαφορά κύριου φόρου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.831,43 €	1.831,43 €
Πρόσθετος φόρος	1.878,31 €	1.878,31 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	136,86 €	136,86 €
Καταλογισθέν ποσό	3.846,60 €	3.846,60 €

7)Επί της υπ' αριθμ. .../18-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.882,14 €	1.882,14 €
Πρόσθετος φόρος	1.930,32 €	1.930,32 €

Συνολικό ποσό	3.812,46 €	3.812,46 €
----------------------	-------------------	-------------------

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.