



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/1/2021

Αριθμός απόφασης: 140

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ως 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 και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α 1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αρ./16-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αρ./16-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αρ./16-7-

2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της με αρ./16-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αρ./16-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014, της με αρ./16-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 -31/12/2015, της με αρ./16-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 -31/12/2016, της με αρ./16-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017, της με αρ./16-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014, της με αρ./16-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 -16/10/2015, της με αρ./16-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π. φορολογικής περιόδου 17/10/2015 - 31/12/2015, της με αρ./16-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π. φορολογικού έτους 2016 και της με αρ./16-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π. φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση
7. Την από 13/10/2020 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 25/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

1. Με τη με αριθμό/16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 1.128,50 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 338,55 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 47,99 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.515,04 €**.
2. Με τη με αριθμό/16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 2.389,80 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 1.194,90 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 360,73 € ήτοι συνολικό ποσό **3.945,43 €**.
3. Με τη με αριθμό/16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 803,81 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 401,91 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.205,72 €**.

4. Με τη με αριθμό **.../.../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 1.731,92 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 865,96 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 234,76 € ήτοι συνολικό ποσό **2.832,64 €**.
5. Με τη με αριθμό **.../.../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 740,61 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 165,14 €, ήτοι συνολικού ποσού **905,75 €**.
6. Με τη με αριθμό **.../.../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 -31/12/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.157,09 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 435,46 €, ήτοι συνολικού ποσού **1.592,55 €**.
7. Με τη με αριθμό **.../.../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 -31/12/2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.322,97 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 310,01 €, ήτοι συνολικού ποσού **1.632,98 €**.
8. Με τη με αριθμό **.../.../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 831,72 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 247,26 €, ήτοι συνολικού ποσού **1.078,98 €**.
9. Με τη με αριθμό **.../.../16-7-2020** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **4.000,00 €** (16 X 250,00€), διότι δεν εξέδωσε δέκα έξι (16) φορολογικά στοιχεία συνολικής αποκρυβείας καθαρής αξίας 3.146,00 €, πλέον Φ.Π.Α 723,58 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1, 2, 6, 7, 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013.
10. Με τη με αριθμό **.../.../16-7-2020** πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 16/10/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **4.000,00 €** (250,00 X 16), διότι δεν εξέδωσε δέκα τέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής αποκρυβείας καθαρής αξίας 2.763,00 €, πλέον Φ.Π.Α 635.49 € και εξέδωσε ανακριβώς δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 603,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 138,69, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013.
11. Με τη με αριθμό **.../.../16-7-2020** πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. φορολογικής περιόδου 17/10/2015 - 31/12/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **178,16 €** (356,27 X 50%), διότι δεν εξέδωσε έξι (6) φορολογικά

στοιχεία συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 1.058,00 €, πλέον Φ.Π.Α 243,34 € και εξέδωσε ανακριβώς ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 491,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 112,93, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013.

12. Με τη με αριθμό **.../.../16-7-2020** πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **406,67 €** ($813,33 \times 50\%$), διότι δεν εξέδωσε δέκα τέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 3.110,00 €, πλέον Φ.Π.Α 746,40 € και εξέδωσε ανακριβώς ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 291,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 66,93, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013.

13. Με τη με αριθμό **.../.../16-7-2020** πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **168,60 €** ($337,20 \times 50\%$), διότι δεν εξέδωσε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 1.405,00 €, πλέον Φ.Π.Α 337,20 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Νομικές υπηρεσίες δικηγόρου» για τα φορολογικά έτη 2014 - 2017, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ και την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων, δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../16-10-2018** σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Κατόπιν επεξεργασίας και διασταύρωσης των δεδομένων των απλογραφικών βιβλίων και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων των ελεγχόμενων ετών και των Βεβαιώσεων του Δικηγορικού Συλλόγου Θεσσαλονίκης για τις παρακρατήσεις φόρων επί αμοιβών για παραστάσεις του προσφεύγοντα σε δικαστήρια, όπως αυτές αποτυπώνονται αναλυτικά στις ετήσιες καταστάσεις παραστάσεων των ετών 2014- 2017, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο οι ανωτέρω παραβάσεις περί μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, με συνέπεια να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου. Ακολουθώντας, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και οι εκροές των ελεγχόμενων ετών με την προσθήκη σε αυτά της αποκρυσβείσας αξίας που διαπιστώθηκε λόγω της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και εκδόθηκαν από τον έλεγχο οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

- 1) Άρνηση τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

2) Εφαρμογή ευνοϊκότερης ρύθμισης.

Ως προς την άρνηση τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.» και ακολούθως όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α της [παρ.1 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) και σύμφωνα με το [άρθρο 23 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 17/10/2015 και μετά, ορίζεται : «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 ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για τη χρήση 2013 και 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».

Στις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου 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 το άρθρο 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι: «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 επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα. [...] 14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. ... Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. (...) 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 ελεύθεριο 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».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), που ισχύουν από 1/1/2015 και μετά, ορίζεται ότι :

«Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.[...]

Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο 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. [...]

Άρθρο 12-Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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. ... 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.[...]

Άρθρο 13-Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών_

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»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από 16/7/2020 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, από τον έλεγχο της αναλυτικής κατάστασης εσόδων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων σε αντιπαραβολή με τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων και σε συνδυασμό με τα δεδομένα των Βεβαιώσεων του Δικηγορικού Συλλόγου Θεσσαλονίκης για τις παρακρατήσεις φόρων επί αμοιβών για παραστάσεις του προσφεύγοντα σε δικαστήρια, όπως αυτές αποτυπώνονται αναλυτικά στις ετήσιες καταστάσεις παραστάσεων των ελεγχόμενων ετών 2014-2017 διαπιστώθηκε η μη έκδοση και η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων .

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../5-5-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση προς ακρόαση με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου και τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη φορολογική αρχή το με αρ. πρωτ./1-6-2020 υπόμνημά του. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, αφού το έλαβε υπόψη, έκανε εν μέρει δεκτές τις απόψεις του προσφεύγοντα και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις :

Φορολογικό έτος 2014

Μη έκδοση δέκα έξι (16) φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 3.146,00 €, πλέον Φ.Π.Α 723,58 €

Φορολογικό έτος 2015

Μη έκδοση είκοσι (20) φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 3.821,00 €, πλέον Φ.Π.Α 878,83 € και η ανακριβής έκδοση τριών (3) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 1.094,00 €, πλέον Φ.Π.Α 251,62 €.

Φορολογικό έτος 2016

Μη έκδοση δέκα τεσσάρων (14) φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 3.110,00 €, πλέον Φ.Π.Α 746,40 € και η ανακριβής έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αποκρυβείσας αξίας 291,00 €, πλέον Φ.Π.Α 66,93 €. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε η παράβαση της μη καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 2.204,69 €, πλέον Φ.Π.Α 507,07 €, για την οποία δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου και το ποσό της καθαρής αξίας του στοιχείου προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα και στις φορολογητέες εκροές του οικείου έτους.

Φορολογικό έτος 2017

Μη έκδοση εννέα (9) φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 1.405,00 €, πλέον Φ.Π.Α 337,20 €. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε η παράβαση της μη καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα πέντε (5) φορολογικών στοιχείων εσόδου καθαρής αξίας 1.871,00 €, πλέον Φ.Π.Α 449,36 €, για την οποία δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου και το ποσό της καθαρής αξίας των φορολογικών στοιχείων προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα και στις φορολογητέες εκροές του οικείου έτους.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «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». Εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα ακόλουθα :

Ως προς το με αριθμό0/16-1-2015 γραμμάτιο Προείσπραξης Δικηγορικής Αμοιβής για την Παράσταση στο Συμβούλιο Επικρατείας, καθαρής αξίας - αμοιβής 982,00 €.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την ανωτέρω παράσταση εξέδωσε το Τ.Π.Υ. Νο.../21-10-2015 καθαρής αξίας 491,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 112,93€ προς τη λήπτριαμε περιγραφή υπηρεσίας «Σύνταξη υπομνήματος κατά της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας» και παράλληλα με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας, ήτοι την παράστασή του στο Συμβούλιο της Επικρατείας, εξέδωσε το Τ.Π.Υ. Νο.../25-7-2017, καθαρής αξίας 491,00€, πλέον ΦΠΑ 23% 112,93 €, καθώς σύμφωνα με την προσκομισθείσα με αριθμό/2017 Απόφαση του Σ.τ.Ε. (τμήμα ΣΤ'), η υπόθεση συζητήθηκε στις 3/4/2017.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε η ανακριβής έκδοση του με αριθμό ../21-10-2015 Τ.Π.Υ., καθώς σύμφωνα με την κατάσταση του Δ.Σ.Θ., η αξία αναφοράς για την ανωτέρω

παράσταση είναι 982,00 €, στην οποία διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου 15%, ήτοι 147,30 €, ποσό το οποίο συνυπολογίσθηκε στην εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, χωρίς όμως να εκδοθεί στοιχείο για τη διαφορά της συναλλαγής και κατ' επέκταση, χωρίς να δηλωθεί η διαφορά αυτή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015. Το επικαλούμενο με αριθμό .../25-7-2017 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 491,00€, πλέον ΦΠΑ 23% 112,93€ για την παράσταση στο Συμβούλιο της Επικρατείας, το οποίο δεν καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους 2017 και η καθαρή αξία του παραστατικού δεν περιλήφθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και στις φορολογητέες εκροές της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. του γ' τριμήνου του 2017, δεν δύναται να συνδεθεί με το με αριθμό/16-1-2015 γραμμάτιο, διότι κατά την έκδοση των γραμματίων Προείσπραξης Δικηγορικής Αμοιβής οι δικηγόροι υποχρεούνται στην έκδοση φορολογικού παραστατικού με όλο το ποσό του γραμματίου προκειμένου να αποτυπωθούν ορθώς τα στοιχεία της συναλλαγής (φορολογητέο ποσό, παρακρατούμενος φόρος κλπ), τόσο στα τηρούμενα βιβλία, όσο και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του έτους στο οποίο αφορά η συναλλαγή. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε ως ανακριβές το με αριθμό .../21-10-2015 Τ.Π.Υ. και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς το με αριθμό/20-5-2015 γραμμάτιο Προείσπραξης Δικηγορικής Αμοιβής για την Παράσταση στο Μονομελές Εφετείο, καθαρής αξίας - αμοιβής 288,00 €.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την ανωτέρω παράσταση εξέδωσε προς τη λήπτρια την Α.Π.Υ. Νο..../21-5-2015 καθαρής αξίας 200,00 €, πλέον ΦΠΑ 23% 46,00 € και με χρέωση έξτρα εξόδων αξίας 98,00 €, οπότε συναθροίζοντας τα ποσά αυτά, το ποσό που προκύπτει (298,00 €) είναι μεγαλύτερο του ποσού του γραμματίου Προείσπραξης Δικηγορικής Αμοιβής.

Επειδή στην κατάσταση παραστάσεων του Δικηγορικού Συλλόγου Θεσσαλονίκης απεικονίζεται η αξία της καθαρής αμοιβής του προσφεύγοντα επί της οποίας διενεργείται η παρακράτηση φόρου 15% και όχι τα τυχόν έξοδα. Η αξία αναφοράς για την ανωτέρω παράσταση, βάσει της κατάστασης του Δ.Σ.Θ., είναι 288,00 €, επί της οποίας διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου 15%, ήτοι 43,20€, ενώ η καθαρή αξία της Α.Π.Υ. Νο.../21-5-2015 είναι 200,00€ και επομένως προκύπτει ανακρίβεια ως προς την καθαρή αξία του παραστατικού ποσού 88,00 €, όπως ορθώς έκρινε ο έλεγχος και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Ως προς το με αριθμό/23-2-2016 γραμμάτιο Προείσπραξης Δικηγορικής Αμοιβής για την Παράσταση στο Τριμελές Πλημμελειοδικείο, καθαρής αξίας - αμοιβής 491,00 €.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την ανωτέρω παράσταση εξέδωσε την Α.Π.Υ. Νο..../23-2-2016 καθαρής αξίας 200,00 €, πλέον ΦΠΑ 23% 46,00 €, προς το λήπτη, ο οποίος δεν ήταν σε θέση να πληρώσει το ποσό της παράστασης. Ο

προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εισέπραξε χαμηλότερη αμοιβή από την ελάχιστα καθοριζόμενη επαγγελματικά, εξαιτίας της οικονομικής αδυναμίας του αντισυμβαλλόμενου πελάτη και της επαγγελματικής σχέσης μ' αυτόν. Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός ως αναπόδεικτος, καθώς σε αντίθεση με τα όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων θα μπορούσε να προβεί στην έκδοση γραμματίου Προείσπραξης Δικηγορικής Αμοιβής με βάση την ελάχιστα οριζόμενη επαγγελματική αμοιβή, όπως αυτή ορίζεται με την ΠΟΛ1108/2003 Απόφαση των Υπουργών Οικονομίας, Οικονομικών και Δικαιοσύνης, προκειμένου να υπηρετήσει το λειτούργημά του και παράλληλα να μη ζημιωθεί ο ίδιος οικονομικά, γεγονός που δεν έπραξε.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013, όπως αυτό ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 -16/10/2015, ορίζεται : «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. [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ...γ) διακόσια πενήντα (250) €, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) € 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 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 ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. **Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσης 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) €, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

Επειδή στο άρθρο 58Α του Ν.4174/2015 όπως προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά, ορίζεται : «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....».

Επειδή, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Επιπρόσθετα, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα.

Επειδή εν προκειμένω, για την έκδοση των με αρ .../.../16-7-2020 και .../.../16-7-2020 προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 1/1/2014 – 31/12/2014 και 1/1/2015 – 16/10/2015 αντίστοιχα εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013, οι οποίες αφορούν, σύμφωνα με την περίπτωση 24 της υποπαραγράφου Δ.2 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Ν.4254/2014, σε παραβάσεις που διαπράχθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013, ήτοι μετά την 1/1/2014 και έως την 16/10/2015, καθώς η ως άνω διάταξη καταργήθηκε με την περίπτωση β' της παρ.3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, έπαψε να ισχύει από 17/10/2015 και μετά.

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, ο 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). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι για τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 - 16/10/2015 βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 που ρύθμιζαν το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον προσδιορισμό του προστίμου της υπό κρίσης φορολογικής περιόδου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα

Φορολογικό έτος 2014

Η με αριθμό/16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 1.515,04 €

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

Φορολογικό έτος 2015

Η με αριθμό/16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 3.945,43 €

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

Φορολογικό έτος 2016

Η με αριθμό/16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 1.205,72 €

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

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό/16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 2.832,64 €

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

Φ.Π.Α.

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

Η με αριθμό .../.../16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 905,75 €

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

Φορολογική περίοδος 1/1/2015 – 31/12/2015

Η με αριθμό .../.../16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 1.592,55 €

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

Φορολογική περίοδος 1/1/2016 – 31/12/2016

Η με αριθμό .../.../16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 1.632,98 €

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

Φορολογική περίοδος 1/1/2017 – 31/12/2017

Η με αριθμό .../.../16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 1.078,98 €

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

Πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ.

Φορολογικό έτος 2014

Η με αριθμό .../.../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

Ποσό καταλογισμού 4.000,00 €

Πρόστιμο Ε.Λ.Π.

Φορολογική περίοδος 1/1/2015 -16/10/2015

Η με αριθμό .../.../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

Ποσό καταλογισμού 4.000,00 €

Φορολογική περίοδος 17/10/2015 -31/12/2015

Η με αριθμό .../.../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

Ποσό καταλογισμού 178,16 €

Φορολογικό έτος 2016

Η με αριθμό .../.../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

Ποσό καταλογισμού 406,67 €

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό .../.../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

Ποσό καταλογισμού 168,60 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να 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

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.