



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/4/2021

Αριθμός απόφασης: 1051

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 14/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού

Τ.Κ., κατά της με αριθμό/9-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 17/10/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 13/1/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 14/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αριθ./9-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 17/10/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **250,00 €** διότι : α) δεν εξέδωσε δύο (2) φορολογικά στοιχεία για αντίστοιχες συναλλαγές παροχής νομικών υπηρεσιών (δικηγόρου) συνολικής καθαρής αξίας 227,64 €, πλέον Φ.Π.Α. 52,36 € και β) εξέδωσε ανακριβώς δύο (2) φορολογικά στοιχεία για αντίστοιχες συναλλαγές παροχής νομικών υπηρεσιών (δικηγόρου) με συνολικό ποσό ανακρίβειας 1.617,78 €, πλέον Φ.Π.Α. 372,08 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αριθμό/28-02-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης – Β' Υποδιεύθυνση – Β3 Τμήμα Ερευνών, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Νομικές υπηρεσίες δικηγόρου» για τα φορολογικά έτη 2014 - 2016 με άρση τραπεζικού και χρηματιστηριακού απορρήτου και έλεγχο Προσαύξησης Περιουσίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό ίρωτ. ΕΜΠ/30-01-2017 έγγραφο του Β' Τμήματος ΔΙ.ΠΑ.Ε.Ε. της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ/4-04-2017), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων καταγγέλλεται επωνύμως για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και την ύπαρξη καταθέσεων στο εξωτερικό.

Κατόπιν επεξεργασίας και διασταύρωσης των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, των απλογραφικών βιβλίων και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων των ελεγχόμενων ετών, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο παραβάσεις περί μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, με συνέπεια να εκδοθούν αρμοδίως από τη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016.

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

1. Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την Ε.Σ.Δ.Α., λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 του 1ου Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.)
2. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας της επιβολής του συντελεστή φόρου 26% σε συνδυασμό με την κατάργηση του αφορολόγητου.
3. Νομική πλημμέλεια ένεκα του γεγονότος ότι συντελέσθηκε παράνομα υπολογισμός των από μέρους μερικών εντολέων του καταθέσεων σε τραπεζικό του λογαριασμό χρημάτων για παροχή νομικών υπηρεσιών, για τα οποία δήθεν δεν εξεδόθησαν φορολογικά στοιχεία
4. Νομική πλημμέλεια διότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι παράνομη και ακυρωτέα, δεδομένου ότι δεν περιλαμβάνει στο σώμα της την απαιτούμενη κατά τον νόμο σύντομη περιγραφή της παράβασης για την οποία εξεδόθη.
5. Νομική πλημμέλεια, ένεκα του γεγονότος ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι παράνομη και ακυρωτέα, διότι η σχετική έκθεση ελέγχου επί της οποίας στηρίζεται, δεν φέρει στο σώμα της την απαιτούμενη κατά νόμο αιτιολογία, τα δε επιβληθέντα ποσά των προστίμων ουδόλως τεκμηριώνονται.
6. Νομική πλημμέλεια ένεκα του γεγονότος ότι η έκθεση ελέγχου που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρει στην τελευταία σελίδα της, ως επισυναπτόμενα μία σειρά έγγραφα, τα οποία ουδόλως επισυνάπτονται στην έκθεση ελέγχου, γεγονός το οποίο συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς του στερεί το δικαίωμα αντίκρουσης του περιεχομένου τους.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία και της αντισυνταγματικότητας του φορολογικού νόμου.

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, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων

και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής του δικαιώματος στην περιουσία και περί αντισυνταγματικότητας του φορολογικού νόμου τυγχάνουν απορριπτέοι ως αορίστως προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό ότι συντελέσθηκε παράνομο υπολογισμός των από μέρους μερικών εντολέων του καταθέσεων σε τραπεζικό του λογαριασμό χρημάτων για παροχή νομικών υπηρεσιών, για τα οποία δήθεν δεν εξεδόθησαν φορολογικά στοιχεία.

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), 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, 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, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 12/10/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014, του Ν.4093/2012 και του Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατά την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων που αφορούσαν στον προσφεύγοντα, όπως αυτά στάλθηκαν στην Α.Α.Δ.Ε. από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής για τα υπό κρίση έτη διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους ο προσφεύγων συμμετείχε είτε ως μοναδικός δικαιούχος, είτε ως συνδικαιούχος, των οποίων δεν ήταν εμφανής η πηγή ή αιτία προέλευσης, καθώς και ο τρόπος φορολόγησής τους, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει τις ως άνω πρωτογενείς καταθέσεις σε λογαριασμούς του στην ημεδαπή, με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2020 αίτημα παροχής πληροφοριών, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρωτ. /24-8-2020 υπόμνημά του, βάσει του οποίου ο έλεγχος αποδέχθηκε τις καταθέσεις, οι οποίες είτε αντιστοιχίστηκαν με Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. που εξέδωσε ο προσφεύγων, είτε αφορούσαν σε συνδικαιούχους των λογαριασμών, είτε σε πληρωμές παραβόλων κλπ πελατών. Για τις καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούν σε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από τον ίδιο σε διάφορους πελάτες του και δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς τα σχετικά φορολογικά παραστατικά.

Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις :

Φορολογικό έτος 2014

Μη έκδοση τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας αξίας 2.060,00 €, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α και ανακριβής έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου αποκρυβείσας αξίας 452,59 €, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.

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

Μη έκδοση τριάντα (30) φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας αξίας 2.800,00 €, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α και ανακριβής έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου αποκρυβείσας αξίας 140,35 €, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.

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

Μη έκδοση δύο (2) φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 227,64 €, πλέον Φ.Π.Α 52,36 € και ανακριβής έκδοση δύο (2) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 1.617,78 €, πλέον Φ.Π.Α 372,08 €.

Φορολογικό έτος 2016

Μη έκδοση δώδεκα (12) φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 2.808,79 €, πλέον Φ.Π.Α 656,23 € και ανακριβής έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αποκρυβείσας αξίας 456,80 €, πλέον Φ.Π.Α 109,63 €.

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 :

....., για ποσό κατάθεσης 2.000,00 ευρώ (ποσό ανακρίβειας 418,22 ευρώ)στις 4/11/2015.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 418,22 € αφορά σε έξοδα συζήτησης υποθέσεως στο ΣΤΕ το Δεκέμβριο του 2015 και σε προγενέστερες οφειλές από υπόθεση της πελάτισσάς του στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης.

Επειδή ο έλεγχος δέχθηκε τις αιτιάσεις του προσφεύγοντα για ύπαρξη οφειλών από την προγενέστερη πορεία της υπόθεσης και αφαίρεσε από το συνολικό ποσό κατάθεσης 2.000,00 € το ποσό των 1.581,78 € που προκύπτει από φορολογικά στοιχεία παλαιότερων χρήσεων, καθόσον η πορεία της υπόθεσης της καταθέτριας παρουσιάζει συνέχεια στον χρόνο (Α.Π.Υ. Νο .../7-11-2012: 289,05 €, Α.Π.Υ. Νο .../16-08-2013: 84,87 €, Α.Λ.Σ. Νο .../1-12-2015: 603,93 € και Α.Λ.Σ.Νο .../2-12-2015: 603,93 €.) και καταλόγισε στον προσφεύγοντα την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για το ποσό των 418,22 € (2.000,00-1.581,78).

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν αποδεικνύεται και επομένως συντρέχει περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού παραστατικού συνολικής αξίας 418,22 €.

....., για συνολικό ποσό καταθέσεων 1.915,00 ευρώ στις 9/12/2015

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω ποσά αφορούν σε έξοδα για τη διεξαγωγή δίκης στο Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών. Συγκεκριμένα τα έξοδα αυτά περιλαμβάνουν δικαστικό ένσημο, έκδοση παραβόλου δίκης, καθώς και δαπάνες μετάβασης και διαμονής του προσφεύγοντα στην Αθήνα.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. την Α.Λ.Σ. Νο/15-05-2015/170,97 € και την Α.Λ.Σ. Νο/1-12-2017/172,36 €, επικαλούμενος τμηματική έκδοση αποδείξεων λόγω αναβολών της υπόθεσης, ενώ για το υπόλοιπο ποσό δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία επικαλούμενος πληρωμή έκδοσης δικαστικού ενσήμου. Ο έλεγχος αποδεχόμενος τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου για την πορεία της υπόθεσης στον χρόνο, αποδέχθηκε ότι τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία αφορούν στην ίδια υπόθεση και αφαίρεσε το συνολικό ποσό τους από το ποσό της κατάθεσης, καταλογίζοντας στη χρήση 2015 την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ποσού 1.571,67 € (1.915,00 - 343,33).

Επειδή, εν προκειμένω, αφενός δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό που να αφορά σε έξοδα, αφετέρου για τα έξοδα παράστασης δικηγόρων εκδίδεται γραμμάτιο Προείσπραξης Δικηγορικής Αμοιβής και στη συνέχεια 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. Περαιτέρω, λόγω της φύσης της δουλειάς του ο προσφεύγων σαφώς και χρειάζεται να παραστεί σε διάφορα δικαστήρια ανά την Επικράτεια, ωστόσο το γεγονός αυτό δεν σημαίνει πως οι πιστώσεις που πραγματοποιούνται από τους πελάτες του στον τραπεζικό του λογαριασμό αφορούν σε, ως επί τω πλείστον, έξοδα χωρίς να προσκομισθούν αποδεικτικά στοιχεία. Άλλωστε, είθισται τα έξοδα μεταβάσεων των δικηγόρων για λογαριασμό των πελατών τους να συμπεριλαμβάνονται στη συμφωνηθείσα τιμή με τον πελάτη τους και να εκδίδουν το σχετικό παραστατικό. Τα έξοδα δε αυτά αποτελούν λειτουργικές και εκπιπτόμενες δαπάνες του επιτηδεύματός τους και στο βαθμό που υφίστανται, θα πρέπει να αντிகρίζονται από σχετικά έσοδα (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.). Ως εκ τούτου, συντρέχει περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού παραστατικού συνολικής αξίας 1.571,67 €.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι παράνομη και ακυρωτέα, δεδομένου ότι δεν περιλαμβάνει στο σώμα της την απαιτούμενη κατά τον νόμο σύντομη περιγραφή της παράβασης για την οποία εξεδόθη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή όσον αφορά στους ισχυρισμούς περί μη νομίμου, ανεπαρκούς και μη εμπεριστατωμένης και ειδικής αιτιολογίας, πρέπει να σημειωθεί ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρης κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς, τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις, όσο και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης, η οποία παράβαση αναλυτικώς περιγράφεται (αναφέρονται λεπτομερώς οι περιπτώσεις της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ήτοι όνομα, ποσό κλπ), φέρει δε όλα τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία δηλαδή αριθμό πράξης, πρόσωπο και ημερομηνία, καθώς και ποιες κυρώσεις επισύρουν αυτές οι παραβάσεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η σχετική έκθεση ελέγχου επί της οποίας στηρίζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν φέρει στο σώμα της την απαιτούμενη κατά νόμο αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 «...*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 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, 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 η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εν προκειμένω, στην από 12/10/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014, του Ν.4093/2012 και του Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, καθώς περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί της παράβασης της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ως προς τον ισχυρισμό περί νομικής πλημμέλειας λόγω μη συγκοινοποίησης των επισυναπτόμενων εγγράφων της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. *Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστάωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη συγκοινοποίησης εγγράφων, τα οποία αναφέρονται στην τελευταία σελίδα της από 12/10/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ως επισυναπτόμενα, ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013, τη λήψη των αντιγράφων αυτών και ότι ακολούθως η ελεγκτική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημά του. Εξάλλου, τα πλείστα των επισυναπτόμενων εγγράφων της έκθεσης ελέγχου προσκομίστηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στον έλεγχο, ενώ άλλα αποτελούν επιδόσεις προς τον ίδιο. Τέλος, επισυνάπτονται τα έγγραφα που απεστάλησαν στη Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ. της ΑΑΔΕ και η σχετική απάντηση της ανωτέρω υπηρεσίας, τα οποία αναλυτικώς περιγράφονται στο σώμα της έκθεσης και τα οποία δεν είχαν επίπτωση στο πόρισμα του ελέγχου. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συγκοινοποίησης εγγράφων, προβάλλεται παρελκυστικά και τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ.

Η με αρ./9-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 17/10/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό προστίμου : **250,00 €**

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.