



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-04-2021

Αριθμός απόφασης: 1130

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

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 (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. 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.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της υπ' αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

β) της υπ' αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

γ)της υπ'αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-10-2016 έως 31-12-2016,
δ)της υπ'αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-10-2014 έως 31-12-2014,
ε)της υπ'αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 24-07-2016,
στ)της υπ'αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 17-10-2015 έως 31-12-2015,
ζ)της υπ'αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015,
η)της υπ'αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014,
θ)της υπ'αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 16-10-2015,
ι)της υπ'αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014 και
κ)της υπ'αριθμ...../10-07-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../14-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1)Με την με αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 μειώθηκε η φορολογητέα ζημία του προσφεύγοντα από -9.653,68€ σε -6.851,01€, χωρίς να προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

2)Με την υπ'αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 2.469,23€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 1.230,54€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 39,19€ και διαφορά συμψηφισμού 5,99€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.744,95€.

3)Με την με αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2016 έως 31-12-2016 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα ποσό κύριου φόρου

ύψους 733,68€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. 226,43€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 960,11€.

4)Με την με αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2014 έως 31-12-2014 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα ποσό κύριου φόρου προς καταβολή ύψους 484,15€.

5)Με την υπ'αριθμ...../10-07-2010 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4174/2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 5,33€ διότι κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2016 έως 24-07-2016 δεν εξέδωσε σε μια περίπτωση Απόδειξη Λιανικής Πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για την πώληση ενός «πακέτου» σε έναν πελάτη, το οποίο προμηθεύτηκε από την ΑΕ, αξίας 57,01€ περιλαμβανομένου ΦΠΑ 23%, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 παρ.1, 12 παρ.1 και 13 του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013.

6)Με την υπ'αριθμ...../10-07-2010 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4174/2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 5,33€ διότι κατά το χρονικό διάστημα από 17-10-2015 έως 31-12-2015 δεν εξέδωσε σε μια περίπτωση Απόδειξη Λιανικής Πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για την πώληση ενός «πακέτου» σε έναν πελάτη, το οποίο προμηθεύτηκε από την ΑΕ, αξίας 57,01€ περιλαμβανομένου ΦΠΑ 23%, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 παρ.1, 12 παρ.1 και 13 του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013.

7)Με την υπ'αριθμ...../10-07-2010 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4174/2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 320,79€ διότι κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2015 έως 31-12-2015 δεν εξέδωσε σε μια τουλάχιστον περίπτωση Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας 3.431,08€ για προμήθειες που έλαβε από την ΑΕ, όπως προέκυψε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 παρ.1, 12 παρ.1 και 13 του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013.

8)Με την υπ'αριθμ...../10-07-2010 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι κατά την υποβολή της δήλωσης έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας, με κύρια δραστηριότητα «Λογιστικές Υπηρεσίες», δε δήλωσε τη δευτερεύουσα δραστηριότητα που ασκούσε με αντικείμενο «Εμπορικός Αντιπρόσωπος», όπως προέκυψε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. / Α' Υποδιεύθυνση Αττικής, κατά παράβαση όσων ορίζονται στο άρθρο 10 του Ν 4174/2013, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ.1^α και παρ.2^α.

9)Με την υπ'αριθμ...../10-07-2010 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 16-10-2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 5.000,00€ διότι δεν εξέδωσε είκοσι (20) Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για την πώληση είκοσι «πακέτων» σε πελάτες του, τα οποία προμηθεύτηκε από την

..... ΑΕ, αξίας πακέτου 57,01€ περιλαμβανομένου ΦΠΑ 23%, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 παρ.1, 12 παρ.1 και 13 του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2γ του Ν 4174/2013.

10)Με την υπ'αριθμ...../10-07-2010 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 750,00€ διότι δεν εξέδωσε τρεις (3) Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για την πώληση τριών «πακέτων» σε πελάτες του, τα οποία προμηθεύτηκε από την ΑΕ, αξίας πακέτου 57,01€ περιλαμβανομένου ΦΠΑ 23%, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 παρ.1, 12 παρ.1 και 13 του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ.1 περ.θ' παρ.2γ του Ν 4174/2013.

11)Με την υπ'αριθμ...../10-07-2010 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.873,60€ διότι δεν εξέδωσε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας 7.494,40€ για προμήθειες που έλαβε από την ΑΕ, όπως προέκυψε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 11 του Ν 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν 4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 10-07-2020 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν 4172/2013), μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000) και μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) & Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013), της ΔΟΥ Τρικάλων κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../31-05-2019 (αντικατέστησε τις υπ'αριθμ...../01-12-2017 και/1/01-04-2019) εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της. Ειδικότερα, στη ΔΟΥ Τρικάλων διαβιβάστηκαν, με τα υπ'αριθμ...../17-11-2017,/17-11-2017 και/17-11-2017 έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι επισυναπτόμενες σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ετών 2013-2016) για τον προσφεύγοντα με σκοπό να εκδοθούν τα σχετικά πρόστιμα μη έκδοσης στοιχείων και να γίνει καταλογισμός του ΦΠΑ των μη εκδοθέντων στοιχείων.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε:

1)Στο φορολογικό έτος 2014

α)Μη έκδοση σε μια (1) τουλάχιστον περίπτωση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για προμήθειες ποσού 7.494,40€ από την ΑΕ, όπως αυτό προέκυψε από έγγραφα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από την ανωτέρω εταιρία.

β)Μη έκδοση σε τρεις (3) περιπτώσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για την πώληση τριών «πακέτων» σε τρεις πελάτες του, τα οποία προμηθεύτηκε από τη ΑΕ.

2)Στο φορολογικό έτος 2015

α) Μη έκδοση σε μια (1) τουλάχιστον περίπτωση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για προμήθειες ποσού 3.431,08€ από την ΑΕ, όπως αυτό προέκυψε από έγγραφα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από την ανωτέρω εταιρία.

β) Μη έκδοση σε είκοσι (20) περιπτώσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για την πώληση είκοσι «πακέτων» σε είκοσι πελάτες του, τα οποία προμηθεύτηκε από τη ΑΕ. (Διάστημα 01-01-2015 έως 16-10-2015)

γ) Μη έκδοση σε μια (1) περίπτωση απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για την πώληση ενός «πακέτου» σε έναν πελάτη του, το οποίο προμηθεύτηκε από τη ΑΕ. (Διάστημα 17-10-2015 έως 31-12-2015)

3) Στο φορολογικό έτος 2016

Μη έκδοση σε μια (1) περίπτωση απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για την πώληση ενός «πακέτου» σε έναν πελάτη του, το οποίο προμηθεύτηκε από τη ΑΕ.

Την 02-10-2017, στα πλαίσια των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης εισοδημάτων, ο προσφεύγων υπέβαλε τις παρακάτω δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας:

Είδος Δήλωσης	Αριθμός Δήλωσης	Περίοδος Δήλωσης	Δηλωθείσες Ακαθάριστες Αποδοχές	ΦΠΑ που αποδόθηκε
Τροποποιητική	/02-10-2017	Δ' τρίμηνο 2014	7.627,33	1.754,28
Τροποποιητική	/02-10-2017	Δ' τρίμηνο 2015	4.361,80	1.003,21
Τροποποιητική	/02-10-2017	Β' τρίμηνο 2016	46,34	10,66

Κατόπιν της ολοκλήρωσης του ελέγχου της ΔΟΥ Τρικάλων για τα φορολογικά έτη 2014 έως 2016, εκδόθηκαν οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

1) Ουδέποτε του κοινοποιήθηκε το προβλεπόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό του φόρου.

2) Η φορολογική διοίκηση δεν έλαβε υπόψη την με αριθμό πρωτ...../31-05-2017 αίτηση που υπέβαλε για την ένταξή του στις διατάξεις του Ν 4446/2017 για τη φορολογία εισοδήματος για τα έτη 2013, 2014 και 2015 και για τη φορολογία ΦΠΑ.

3) Έλλειψη νομιμότητας του τρόπου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του. Οι προσβαλλόμενες πράξεις παρουσιάζουν έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας που συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

α) ο προσφεύγων ήταν συνεργάτης της και πρότεινε νέους συνεργάτες, οι οποίοι για να ξεκινήσουν τη συνεργασία τους έπρεπε να αποκτήσουν το «πακέτο» . Η

έκδοση της ΑΛΠ για τα εν λόγω πακέτα, που προορίζονταν για τους νέους συνεργάτες, στο όνομά του προφανώς γινόταν από παραδρομή, καθώς για κάθε μια παράδοση στον προσφεύγοντα γινόταν μνεία για το δικαιούχο. Δε θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο εμπορίας κάτι που η εταιρία χορηγούσε μόνο σε νέους συνεργάτες, ως εργαλείο για την εργασία τους συνοδευόμενο από τη σύμβαση συνεργασίας.

β) καταστράτηγηση βασικών φορολογικών διατάξεων. Ο έλεγχος έκρινε ως αποκρυβέντα εισοδήματα και τα ποσά που είχε λάβει ως προμήθεια από την προαναφερθείσα εταιρία και τα οποία είχαν δηλωθεί στις αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, απλά σε λανθασμένους κωδικούς του εντύπου Ε1, το οποίο, σε συνδυασμό με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ βάσει των διατάξεων του Ν 4446/2016, δεν μπορούν να οδηγήσουν σε κρίση περί απόκρυψης.

4) Επί των με αριθμ..... και/10-07-2020 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2016 αντίστοιχα:

α) στη με αριθμ...../10-07-2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 εσφαλμένα ο έλεγχος προσαύξησε το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα κατά το ποσό των 786,44€, αντί του ορθού των 200,00€ που αφορά δαπάνες μη εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος και τις οποίες αποδέχεται.

β) στην ίδια ως άνω πράξη, υπολογίστηκε λανθασμένα το πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν 4174/2013.

γ) στη με αριθμ...../10-07-2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 εσφαλμένα ο έλεγχος προσαύξησε το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα κατά το ποσό των 2.802,67€, αντί του ορθού των 2.756,33€ που αφορά δαπάνες μη εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος.

5) Σχετικά με τις με αριθμ..... και/10-07-2020 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01-01-2014 έως 31-12-2014 και 01-01-2016 έως 31-12-2016 αντίστοιχα: ο έλεγχος διαπίστωσε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής βασιζόμενος αποκλειστικά στις αυθαίρετες διαπιστώσεις του ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

6) Επί των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου 58^Α του Ν 4174/2013 και ειδικότερα:

α) για τη χρήση 2015:

- με την υπ' αριθμ...../10-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 5,33€ για τη μη έκδοση μιας (1) ΑΛΠ, με βάση τις μη στοιχειοθετημένες απόψεις του από 08-05-2017 ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.
- με την υπ' αριθμ...../10-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 320,79€ για τη μη έκδοση μιας (1) ΑΛΠ, με βάση τις μη στοιχειοθετημένες απόψεις του από 08-05-2017 ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Ωστόσο, δεν λαμβάνεται υπόψη ότι ουδείς φόρος οφείλεται, καθώς έχει αποδοθεί με την με αριθμ..... τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ, που υποβλήθηκε με βάση τις διατάξεις του Ν 4446/2016

β) για τη χρήση 2016:

- με την υπ' αριθμ...../10-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 5,33€ για τη μη έκδοση μιας (1) ΑΛΠ, με βάση τις μη στοιχειοθετημένες απόψεις του από 08-05-2017 ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

7)Επί των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου 54 του Ν 4174/2013 και ειδικότερα:

- με την με αριθμ...../10-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου εσφαλμένα του επιβλήθηκε το πρόστιμο των 100,00€ λόγω μη δήλωσης ως δευτερεύουσα δραστηριότητα την ασκούμενη ως «Εμπορικός Αντιπρόσωπος». Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την υπ' αριθμ.5038/2018 απόφαση ΔΕΔ Αθηνών.
- Με την με αριθμ...../10-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου εσφαλμένα του καταλογίσθηκε το πρόστιμο των 5.000,00€ για τη δήθεν μη έκδοση είκοσι (20) ΑΛΠ. Ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει πότε πούλησε τα εν λόγω «πακέτα», σε ποιόν, με τι κέρδος και τι απόθεμα είχε στο τέλος της χρήσης. Καμία αγορά δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο. Το «5451 » δεν αφορά εμπορικό πακέτο, αλλά πακέτο συνεργασίας, το οποίο περιείχε ένα προϊόν της εταιρίας, έντυπο υλικό και τη σύμβαση συνεργασίας με το νέο συνεργάτη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται και προσκομίζει τις με ημερομηνία 24-07-2020 και 07-09-2020 επιστολές τις Δεν προκύπτει συγκεκριμένη, σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τη διαπίστωση της παράβασης.
- Για την με αριθμ...../10-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου, επικαλείται τους ίδιους ισχυρισμούς με την προαναφερθείσα με αριθμ...../10-07-2020 προσβαλλόμενη πράξη.

8)Επί της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν 4337/2015, δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής του προστίμου, αλλά επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, ήτοι 250,00€ για κάθε παράβαση, καθώς η αποκρουβείσα αξία δεν υπερβαίνει τις 5.000,00€.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή*

προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 4 του Ν. 4174/13: «(...) 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 επί του άρθρου 28 διευκρινίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων " Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα

διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.”

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε κλήθηκε να παρέχει εξηγήσεις και να υποβάλλει αντιρρήσεις για τις προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε το με αριθμ...../30-04-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Ν 4174/2013 και επεστάλη στον προσφεύγοντα με το με αριθμό πρωτοκόλλου/04-05-2020 διαβιβαστικό δια συστημένης επιστολής με αριθμό συστημένου RE.....GR, με συνημμένες τις με αριθμ...../15,/16,/17,/18,/19,/20 και/21 προσωρινές πράξεις προσδιορισμού προστίμου, τις με αριθμ...../1,/2,/3 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ. Στο προαναφερθέν σημείωμα διαπιστώσεων

καταγράφηκαν οι παραλείψεις του προσφεύγοντα και καλούνταν να εκφράσει τις απόψεις του εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων και δεν προσήλθε προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επειδή, με το με αριθμό πρωτοκόλλου/01-07-2020 έγγραφο των ΕΛΤΑ Κ.Κ. Τρικάλων, η αρμόδια ΔΟΥ Τρικάλων ενημερώθηκε σχετικά με την πορεία της επίδοσης της προαναφερθείσας συστημένης επιστολής. Ειδικότερα, η συστημένη επιστολή με αριθμό συστημένου RE.....GR κατατέθηκε την 06-05-2020 στο Κ.Κ. Τρικάλων και την ίδια ημέρα έγινε η άφιξή της στη μονάδα διανομής Τρικάλων. Στις 12-05-2020 ο διανομέας είχε την εν λόγω επιστολή προς παράδοση στη διεύθυνση του προσφεύγοντα (..... 10 ΤΚ:.....). Ωστόσο, ο προσφεύγων απουσίαζε και ο διανομέας του άφησε ειδοποίηση προκειμένου να παραλάβει τη συστημένη επιστολή από το πρακτορείο, 1, από την επομένη της ειδοποίησης. Ο προσφεύγων δεν μετέβη στο πρακτορείο για να παραλάβει την επιστολή και στις 12-06-2020 επεστράφη στον αποστολέα με την ένδειξη “ΑΖΗΤΗΤΟ”.

Επειδή, όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά την διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή και προβάλει τους κρίσιμους, κατ’ αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως. (ΣτΕ 1392/2016).

Σημειώνεται ότι με την απόφαση 3382/2010 του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Κατ’ ακολουθίαν των ανωτέρω συνάγεται ότι, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση η υποχρέωση της προηγούμενης ακρόασης, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι με την άσκηση της κατ’ άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς προσφυγής του, κατά των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων καλύφθηκε η υποτιθέμενη έλλειψη διοικητικής ακρόασης και, ως εκ τούτου, εκπληρώθηκε η συνταγματική επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν 4446/2016

Άρθρο 57

1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.

Άρθρο 58

1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013, στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.

2. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών εφαρμόζεται η επόμενη παράγραφος.

3. α. Στην περίπτωση που η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 κοινοποιείται μετά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή και έως το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών στον φορολογούμενο, εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 57.

β. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των πέντε (5) ημερών. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στη σχετική εντολή και μετά την πάροδο των πέντε (5) ημερών και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57. Για δηλώσεις υποβαλλόμενες σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του κύριου φόρου, εάν πριν την υποβληθείσα δήλωση δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, και σε τριάντα τοις εκατό (30%) του κύριου φόρου, εάν στο μεταξύ έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός.

Άρθρο 59

1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή άλλων

διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. 41 74/201 3, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.”.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1006/2017 με θέμα «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου Α΄ του Μέρους Πέμπτου «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α΄ 240), ορίζεται ότι

Άρθρο 1

Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων

1. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά την κείμενη νομοθεσία προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
2. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα, υποβάλλονται σε δύο αντίτυπα.
3. Επί του σώματος των χειρόγραφα υποβαλλόμενων δηλώσεων αναγράφεται ρητά ότι «η δήλωση υποβάλλεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του ν. 4446/2016». Στις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι «Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του ν. 4446/2016». Η αναγραφή των ανωτέρω εξομοιώνεται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α' 70). Αν δεν αναγραφούν οι ως άνω φράσεις, θεωρείται ότι η υποβληθείσα δήλωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016.
4. Εφόσον οι ανωτέρω δηλώσεις υποβάλλονται χειρόγραφα, καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο μεταγραφής δηλώσεων, το οποίο αφορά τη ρύθμιση των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016, ανά φορολογία, ανά έτος, και στο οποίο θα αναγράφονται:
 - α) Ο αύξων αριθμός χειρόγραφης καταχώρησης, ο οποίος είναι και ο αριθμός της δήλωσης.
 - β) Η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης.
 - γ) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του φορολογουμένου.
 - δ) Το Α.Φ.Μ του φορολογουμένου.
 - ε) Το έτος που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.
 - στ) Το ποσό του προκύπτοντος φόρου.
 - ζ) Ο τυχόν πρόσθετος φόρος.
5. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με την παρούσα ρύθμιση, εκκαθαρίζονται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις κατά το έτος που αφορούν. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση θα προβαίνει στην εκκαθάριση της υπολογίζοντας τον πρόσθετο φόρο, κατά περίπτωση, κατ' εφαρμογή των άρθρων 57 και 58 του ν. 4446/2016.

Άρθρο 2

Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

1. Για τις δηλώσεις που αφορούν απόδοση φόρου εισοδήματος, και λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα του ν. 4174/2013, εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται χειρόγραφα.

3. Κατά την υποβολή της αρχικής ή τροποποιητικής χειρόγραφης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. προσκομίζονται, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτουν τα ποσά τα οποία δηλώνονται.

Όταν δεν είναι διαθέσιμα τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις εκάστοτε αποφάσεις για τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που εκδίδονται κατ' έτος από τη Φορολογική Διοίκηση, τα εισοδήματα που δηλώνονται αποδεικνύονται με κάθε διαθέσιμο πρόσφορο μέσο.

4. Αν τα εισοδήματα που δηλώνονται προέρχονται από γνωστή πηγή, δηλώνονται στον οικείο κωδικό της δήλωσης. Σε περίπτωση προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη και μη κατονομαζόμενη πηγή, δηλώνονται στον κωδικό 507, για τις χρήσεις μέχρι 31.12.2013, και στον κωδικό 403, για χρήσεις από 1.1.2014. Ως προς τα δικαιολογητικά στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παρ. 12 της ΠΟΛ.1095/29.4.2011 εγκυκλίου.

Άρθρο 3

Δηλώσεις ΦΠΑ

1. Οι δηλώσεις υποβάλλονται χειρόγραφα.

2. Ειδικά για τις δηλώσεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. θα γίνεται χρήση των ακόλουθων εντύπων, με τη διόρθωση των αντίστοιχων κωδικών όπου απαιτείται:

α) για φορολογικές περιόδους που έληξαν έως 31.12.2013 το έντυπο Φ2 050 ΕΚΔΟΣΗ 2011(2η), που ορίστηκε με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1149/14.7.2011 (Β' 1688), όπως ισχύει,

β) για φορολογικές περιόδους από 1.1.2014 και εφεξής το έντυπο Φ2 050 ΕΚΔΟΣΗ 2016, που ορίστηκε με την Α ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1084/23.6.2016 (Β' 1943) και

γ) για διαχειριστικές περιόδους με λήξη έως και 31.12.2013, το έντυπο Φ1009/12, που ορίστηκε με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1045/23.2.2012 (Β' 565), για την υποβολή των εκκαθαριστικών δηλώσεων.΄΄

Επειδή, στην ΠΟΛ 1009/2017 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240)», ορίζεται ότι:

΄΄Β) Δηλώσεις που δύνανται να υποβληθούν σύμφωνα με τη ρύθμιση

Με τη ρύθμιση παρέχεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους να υποβάλουν μη υποβληθείσες ή ανακριβώς ή ελλιπώς υποβληθείσες δηλώσεις, αρχικές ή τροποποιητικές, μηδενικές ή χρεωστικές, ακόμη και πληροφοριακού χαρακτήρα. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά τις κείμενες διατάξεις Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., χειρόγραφα ή ηλεκτρονικά, κατά περίπτωση, και καταχωρίζονται στα οικεία βιβλία μεταγραφής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1006/16.1.2017 (Β' 43/17.1.2017). Επισημαίνεται ότι, εφόσον έχουν υποβληθεί από τον

φορολογούμενο ήδη τα δικαιολογητικά στη Φορολογική Διοίκηση, δεν απαιτείται η επανυποβολή τους, αλλά επί της δήλωσης γίνεται μνεία της υποβολής και της υπηρεσίας στην οποία υποβλήθηκαν.”.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην έδρα του προσφεύγοντα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής την 08-05-2017, σύμφωνα με την αριθμ...../2017 εντολή ελέγχου, συντάχθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ...../08-05-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και ο με αριθμ...../08-05-2017 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, με τις παρακάτω διαπιστώσεις:

1)Στη χρήση 2014

α)Μη έκδοση σε μια (1) τουλάχιστον περίπτωση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για προμήθειες ποσού 7.494,40€ από την ΑΕ, όπως αυτό προέκυψε από έγγραφα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από την ανωτέρω εταιρία.

β)Μη έκδοση σε τρεις (3) περιπτώσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για την πώληση τριών «πακέτων» σε τρεις πελάτες του, τα οποία προμηθεύτηκε από τη ΑΕ.

2)Στη χρήση 2015

α) Μη έκδοση σε μια (1) τουλάχιστον περίπτωση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για προμήθειες ποσού 3.431,08€ από την ΑΕ, όπως αυτό προέκυψε από έγγραφα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από την ανωτέρω εταιρία.

β)Μη έκδοση σε είκοσι (20) περιπτώσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για την πώληση είκοσι «πακέτων» σε είκοσι πελάτες του, τα οποία προμηθεύτηκε από τη ΑΕ. (Διάστημα 01-01-2015 έως 16-10-2015)

γ)Μη έκδοση σε μια (1) περίπτωση απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για την πώληση ενός «πακέτου» σε έναν πελάτη του, το οποίο προμηθεύτηκε από τη ΑΕ. (Διάστημα 17-10-2015 έως 31-12-2015)

3)Στη χρήση 2016

Μη έκδοση σε μια (1) περίπτωση απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για την πώληση ενός «πακέτου» σε έναν πελάτη του, το οποίο προμηθεύτηκε από τη ΑΕ.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει την με αριθμό πρωτ...../31-05-2017 αίτηση προς τη ΔΟΥ Τρικάλων, με την οποία ζητούσε να γίνουν δεκτές «οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη χρήσεις 2013, 2014 και 2015 και οι αντίστοιχες δηλώσεις ΦΠΑ, με βάση το Ν 4446/2016». Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αρμόδια ΔΟΥ Τρικάλων αρνήθηκε αυθαίρετα να καταχωρήσει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που κατέθεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4446/2016.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, οι δηλώσεις που υποβάλλονταν χειρόγραφα, βάσει των διατάξεων του Ν 4446/2016, καταχωρούνταν σε ειδικό βιβλίο μεταγραφής δηλώσεων. Ωστόσο, στα σχετικά ειδικά βιβλία της ΔΟΥ Τρικάλων δεν βρέθηκαν καταχωρημένες για τον προσφεύγοντα, κατά την ημερομηνία της αίτησης, ούτε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Αντίθετα, οι μοναδικές δηλώσεις του προσφεύγοντα, που φαίνεται να υποβλήθηκαν βάσει των διατάξεων του Ν 4446/2016 είναι αυτές που αφορούν τη φορολογία ΦΠΑ και από το αντίστοιχο ειδικό βιβλίο φαίνεται ότι υποβλήθηκαν και παρελήφθησαν αρκετούς μήνες αργότερα και συγκεκριμένα την 02-10-2017.

Επειδή επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει ούτε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας με ημερομηνία υποβολής 31-05-2017 (ημερομηνία πρωτοκόλλου της αίτησης). Αντίθετα, οι μοναδικές δηλώσεις που προσκομίζονται στα πλαίσια εξέτασης της υπο κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, είναι οι με ημερομηνία υποβολής 02-10-2017 τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Επειδή, η προσκομιζόμενη αίτηση δεν αποδεικνύει την ολοκλήρωση της υποβολής των σχετικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ βάσει των διατάξεων του Ν 4446/2016 και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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 του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν **σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου**

ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

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

Επειδή, 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, 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης 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 πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής. (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005)

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 169 παρ. 1 ν. 2717/1999 *«Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999 *«Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999 *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»*

Σύμφωνα με τα άρθρα 25 Κ.Δ.Δ. 63 παρ. 3 Κ.Δ.Δ. με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν μπορεί να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ'ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στην Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 16.11.2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, καθώς και η από 16-11-2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 2859/2000 (ΦΠΑ) της ίδιας ως άνω υπηρεσίας, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Ο προσφεύγων, κατά τα έτη 2013-2016 ήταν «ανάδοχος-επικεφαλής σύμβουλος» της εταιρίας , από την οποία προμηθεύτηκε προς πώληση σε δικούς του πελάτες, τα πακέτα με κωδικό 5451 «.....».
- Από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέκυψε ότι ο προσφεύγων, για τους πελάτες που έβρισκε προμηθευόταν άμεσα από την προαναφερθείσα εταιρία τον αντίστοιχο αριθμό «πακέτων ανεξάρτητου συνεργάτη» και αφού πουλούσε τα πακέτα αυτά αναλάμβανε την υποχρέωση να υποβάλλει στη ΑΕ τη σχετική «ΑΙΤΗΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΣΥΜΒΑΣΗ ΜΕ ΤΗ» συνοδευόμενη από το σχετικό κωδικό. Απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή της αίτησης και λήψης του κωδικού είναι η αγορά του «πακέτου», όπως εξάλλου προκύπτει και από το κείμενο της αίτησης όπου χαρακτηριστικά αναφέρει ότι «Αγόρασα και έλαβα ένα νέο, σφραγισμένο "Πακέτο Ανεξάρτητου Συνεργάτη".....».
- Για κάθε ένα από τα «πακέτα» που ο προσφεύγων προμηθευόταν από τη , η εν λόγω εταιρία εξέδιδε και το σχετικό φορολογικό στοιχείο, ήτοι Απόδειξη Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.).
- Από τα ανωτέρω δεδομένα προκύπτει ότι α) η πώληση των «πακέτων» διενεργείται σε χρόνο προ της υποβολής της αίτησης στη , και β) ο

προσφεύγων προμηθεύεται συχνά μικρές ποσότητες «πακέτων», ανάλογα με την πελατεία που αποκτά. Συνεπώς, ως χρόνος πώλησης των «πακέτων» από τον προσφεύγοντα, είναι ο χρόνος προμήθειας τους, δηλαδή η ίδια χρήση.

- Ακολούθως, ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για την πώληση των προαναφερθέντων «πακέτων». Ωστόσο, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο, ούτε προέκυψε η έκδοσή τους.
- Επιπλέον ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τη ΑΕ για τις αμοιβές από προμήθειες που έλαβε. Ωστόσο, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο, ούτε προέκυψε η έκδοσή τους.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου, αναπόσπαστο τμήμα των οποίων είναι και οι από 16-11-2017 εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι πράξεις περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, δεν αποδείχθηκε η υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4446/2016.

Επιπλέον, ο έλεγχος έκρινε ως ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα τα ποσά των προμηθειών που έλαβε ο προσφεύγων ως αμοιβή-προμήθεια από τη, ωστόσο, το ποσό που είχε δηλώσει ο προσφεύγων ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, λήφθηκε υπόψη κατά τον υπολογισμό του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2014, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, όπως αυτά προκύπτουν από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων και τις καταχωρήσεις του στα απλογραφικά βιβλία, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα, στο ποσό των 20.311,25€. Ακολούθως, προσέθεσε τα αποκρυσθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (8.850,23€) όπως αυτά προέκυψαν από το ποσό που ο προσφεύγων είχε δηλώσει ως έσοδα από μισθωτή εργασία (8.679,20€) και το

ποσό που προέκυψε από τη μη έκδοση τριών αποδείξεων λιανικής πώλησης, για την πώληση τριών «πακέτων» αξίας 57,01€ το καθένα ($57,01 \times 3 = 171,03\text{€}$). Κατά συνέπεια, το γενικό σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, ανέρχεται στο ποσό των 29.161,48€.

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	20.311,25
Πλέον Αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ελέγχου)	8.850,23
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	29.161,48

Ακολούθως, κατά τον υπολογισμό των κερδών του φορολογικού έτους 2014, ο έλεγχος μείωσε τις δαπάνες της χρήσης κατά το ποσό των 200,00€, καθώς αφορούν δαπάνες μη εκπιπτόμενες, το οποίο αποδέχεται ο προσφεύγων.

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου
Ακαθάριστα Έσοδα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	19.895,84	29.161,48
Σύνολο Εσόδων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	19.895,84	29.161,48
(-) Δαπάνες Χρήσης	17.321,30	17.321,30
(+) Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	0,00	200,00
Κέρδος χρήσης	2.574,54	12.040,18
Εισοδήματα από μισθούς	8.679,20	0,00

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 58 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το Ν 4646/2019, "1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση."

Επειδή, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, όπως αυτή υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, ήταν χρεωστικό με συνολικό ποσό καταβολής 544,18€. Ακολούθως, βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου, το συνολικό ποσό φόρου που καλείται να πληρώσει ο προσφεύγων ανέρχεται στο ποσό των

3.005,25€. Ορθά επομένως υπολογίστηκε το πρόστιμο του άρθρου 58 (1.230,54€) σε ποσοστό 50% επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή, καθώς το ποσό της διαφοράς ανέρχεται στο ποσό των 2.461,07€ (3.005,25€-544,18€=2.461,07€), δηλαδή ξεπερνά το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα αναφορικά με το λανθασμένο υπολογισμό του προστίμου του άρθρου 58 του Ν 4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2016, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα όπως αυτά προκύπτουν από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων και τις καταχωρήσεις του στα απλογραφικά βιβλία, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα, στο ποσό των 24.975,68€. Ακολούθως, προσέθεσε τα αποκρυσθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (1.359,44€) όπως αυτά προέκυψαν από το ποσό που ο προσφεύγων είχε δηλώσει ως ακαθάριστα έσοδα για μη επιτηδευματίες (1.313,10€) και το ποσό που προέκυψε από τη μη έκδοση μιας απόδειξης λιανικής πώλησης, για την πώληση ενός «πακέτου» αξίας 57,01€ (57,01/1,23=46,34€ καθαρή αξία). Κατά συνέπεια, το γενικό σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων, όπως προσδιορίσθηκαν από τον έλεγχο, ανέρχεται στο ποσό των 26.335,12€.

Ακολούθως, κατά τον υπολογισμό των κερδών του φορολογικού έτους 2016, ο έλεγχος μείωσε τις δαπάνες της χρήσης κατά το ποσό των 2.756,33€, καθώς αφορούν δαπάνες μη εκπιπτόμενες, κάτι το οποίο αποδέχεται ο προσφεύγων.

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου
Ακαθάριστα Έσοδα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	24.975,68	26.335,12
Σύνολο Εσόδων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	24.975,68	26.335,12
(-)Κόστος Πωληθέντων	7.660,37	7.660,37
(-)Δαπάνες Χρήσης	28.282,09	28.282,09
(+)Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	0,00	2.756,33
Κέρδος/Ζημία χρήσης	-10.966,78	-6.851,01
Ακαθάριστα Έσοδα για μη επιτηδευματίες	1.313,10	0,00

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, αναφορικά με τις με αριθμό και/10-07-2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, το επιπλέον ποσό που καλείται να πληρώσει ο προσφεύγων προέρχεται αφενός μεν από τις προσδιορισθείσες από τον έλεγχο ως μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση στο ΦΠΑ δαπάνες, αφετέρου δε από το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις αποδείξεις που αποδεδειγμένα, βάσει της από 16-11-2017 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, δεν εξέδωσε.

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων, με την υποβολή τροποποιητικών (συμπληρωματικών) δηλώσεων ΦΠΑ, δε συμπεριέλαβε το σύνολο των φορολογητέων εκροών στις δηλώσεις που υπέβαλλε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4446/2016. Ο έλεγχος πρόσθεσε στα αντίστοιχα ημερολογιακά τρίμηνα τις διαφορές που προέκυψαν στις φορολογητέες εκροές και αφαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο ειρών αντίστοιχα τα ποσά των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση

Επειδή, η πληρότητα των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, έχει αναπτυχθεί σε προηγούμενο ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α του Ν 4174/2013 “ Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

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

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.”.

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων, με την υποβολή τροποποιητικών (συμπληρωματικών) δηλώσεων ΦΠΑ, δε συμπεριέλαβε το σύνολο των φορολογητέων εκροών στις δηλώσεις που υπέβαλε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4446/2016.

Επειδή, η πληρότητα των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, έχει αναπτυχθεί σε προηγούμενο ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπό κρίση ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμο και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο της υποβολής της δήλωσης έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας (αριθμ.34/15-01-2014), “ 1. Κάθε πρόσωπο που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε

υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο κατά τον τρόπο και το χρόνο που ορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Με όμοια απόφαση είναι δυνατόν να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο. 4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός δέκα (10) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές του προηγούμενου εδαφίου, μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.”.

Επειδή στο Άρθρο 54 Διαδικαστικές παραβάσεις του **Ν. 4174/13** ορίζεται ότι:

«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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α΄, β΄, γ΄, δ΄ στ΄ και ιγ΄ της παραγράφου 1,.....».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την με αριθμ...../15-01-2014 δήλωση έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας προέβη στην έναρξη της δραστηριότητάς του με αντικείμενο «Λογιστικές Υπηρεσίες». Ωστόσο, δεν δήλωσε τη δευτερεύουσα δραστηριότητα που ασκούσε με αντικείμενο «Εμπορικός Αντιπρόσωπος», όπως προέκυψε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή, η επικαλούμενη με αριθμ.5038/2018 απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών αφορά την αλλαγή Κωδικού Αριθμού Δραστηριότητας, σε δραστηριότητα η οποία ήταν ήδη δηλωμένη στο τμήμα Μητρώου και όχι τη δήλωση άσκησης δευτερεύουσας δραστηριότητας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα αναφορικά με την με αριθμ...../10-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τις με αριθμ..... και/10-07-2020 πράξεις επιβολής προστίμου, αυτές στηρίζονται στα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων, με την υποβολή τροποποιητικών (συμπληρωματικών) δηλώσεων ΦΠΑ, δε συμπεριέλαβε το σύνολο των φορολογητέων εκροών στις δηλώσεις που υπέβαλε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4446/2016.

Επειδή, η πληρότητα των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, έχει αναπτυχθεί σε προηγούμενο ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την από 24-07-2020 βεβαίωση της εταιρίας
....., η οποία βεβαιώνει ότι «η εγγραφή των νέων συνεργατών με την εταιρία για την χρονική περίοδο από 16-10-2014 έως 24-01-2016 γινόταν με την παράδοση ενός πακέτου συνεργασίας, το οποίο περιείχε ένα προϊόν την
....., έντυπο υλικό και τη σύμβαση μεταξύ του νέου συνεργάτη και της εταιρίας. Η
..... παρέδιδε το πακέτο συνεργασίας στον ανεξάρτητο συνεργάτη της
..... που είχε συστήσει το νέο συνεργάτη προκειμένου να το παραδώσει σ' αυτόν. Η διαδικασία ακολουθήθηκε και κατά την ανωτέρω περίοδο κατά την οποία τα πακέτα συνεργασίας παραδόθηκαν στον ανεξάρτητο συνεργάτη
..... με κωδικό συνεργασίας G7.....
..... με ΑΛΠ που εκδόθηκαν στο όνομά του».

Επειδή, επιπλέον ο προσφεύγων επικαλείται την από 07-09-2020 βεβαίωση της
....., σύμφωνα με την οποία «η εταιρία
..... ΑΕ επιβεβαιώνει πως για τους παρακάτω προτεινόμενους από τον
..... συνεργάτες με την
....., εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής πώλησης για τα πακέτα εγγραφής τους στο όνομα του
....., προκειμένου να τους τα παραδώσει για το διάστημα 2014 έως 2016». Ακολούθως παρατίθενται πίνακες με τις ημερομηνίες έκδοσης των ΑΛΠ και το ονοματεπώνυμο του αιτούντος. Οι εν λόγω πίνακες ταυτίζονται απόλυτα με τους πίνακες που περιλαμβάνονται στην από 16-11-2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή, τα προαναφερθέντα προσκομιζόμενα και επικαλούμενα από τον προσφεύγοντα έγγραφα της
..... επιβεβαιώνουν τα αποτελέσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και ειδικότερα αναφορικά με το έτος 2015 αποδεικνύεται η μη έκδοση είκοσι αποδείξεων λιανικής πώλησης κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2015 έως 16-10-2015.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν 4337/2015 `` 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.”.

Επειδή, κατά τη χρήση 2014, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 7.494,40€ για προμήθειες που έλαβε από τη νομική οντότητα ΑΕ, όπως προέκυψε από την από 16-11-2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν 4337/2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα το πρόστιμο των 1.873,60€ (7.494,40€25%), κατ’εφαρμογή των προαναφερθέντων διατάξεων του Ν 4337/2015 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 14-09-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, **του του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

- Υπ.αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014: 3.744,95€.
- Υπ.αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016: 0,00€.
- Υπ.αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2014 έως 31-12-2014: 484,15€.
- Υπ.αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2016 έως 31-12-2016: 960,11€.
- Υπ’αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 24-07-2016: 5,33€.
- Υπ’αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 17-10-2015 έως 31-12-2015: 5,33€.

- Υπ' αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015: 320,79€.
- Υπ' αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014: 100,00€.
- Υπ' αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015: 5.000,00€.
- Υπ' αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014: 750,00€.
- Υπ' αριθμ...../10-07-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014: 1.873,60€.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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