



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 31/5/2021

Αριθμός απόφασης: 1435

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νσ-η : 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αρ./4-12-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης

2013, της με αρ./4-12-2020 οριστικής πράξης μερικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και της με αρ./4-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 13/1/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 04/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

1. Με την με αριθμό/4-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.200,00€**, διότι :

α) δεν εξέδωσε διακόσια τριάντα πέντε (235) Τ.Π.Υ. για παροχή λογιστικών – φοροτεχνικών υπηρεσιών σε αντίστοιχους πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας 67.682,97 € πλέον Φ.Π.Α. 23% ποσού 15.567,08 €, ήτοι συνολικής αξίας 83.250,05 € και

β) εξέδωσε ανακριβώς ως προς την αξία αμοιβής (υποτιμολόγηση) είκοσι εννέα (29) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών σε ισάριθμους πελάτες, με συνολική αποκρυσβείσα καθαρή αξία ύψους 9.526,73 €, πλέον αποκρυσβείσας αξίας Φ.Π.Α. 23% ύψους 2.191,15 €, ήτοι συνολικής αποκρυσβείσας αξίας 11.717,88 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 14 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015.

γ) Καταχώρησε ανακριβώς στα βιβλία της χρήσης 2013, τις αμοιβές προσωπικού, με συνολική αποκρυσβείσα αξία ύψους 32.689,68 €, όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ./3-1-2019 έγγραφο του ΕΦΚΑ Τρικάλων και από την υποβληθείσα οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. με αριθμό/10-2-2014, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 & 3 και του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 8 ε', 2 α' και 9 του Ν.2523/97.

2. Με τη με αριθμό/4-12-2020 οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 17.655,36 €, πλέον πρόσθετων φόρων 18.751,76 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.813,58 €, ήτοι συνολικό ποσό **39.220,70 €**.

3. Με τη με αριθμό/4-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 12.146,42 €, πλέον πρόσθετων φόρων 13.166,72 €, ήτοι συνολικό ποσό **25.313,14 €**.

Δυνάμει της με αρ./1/1-10-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες τήρησης λογιστικών βιβλίων με προσωπική εργασία» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2014. Κατόπιν επεξεργασίας και διασταύρωσης των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, των απλογραφικών βιβλίων και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων των ελεγχόμενων ετών, καθώς και της λίστας επιχειρήσεων που εξουσιοδότησαν τον ελεγχόμενο λογιστή για να τους υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις (εισοδήματος, Φ.Π.Α., παρακρατούμενων φόρων, κλπ) μέσω taxisnet, την οποία απέστειλε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, κατόπιν αιτήματος, με το υπ' αρ./10-10-2019 έγγραφό της η Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ) της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο οι ανωτέρω παραβάσεις περί μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης στοιχείων στη χρήση 2013, με συνέπεια να εκδοθεί η με αρ./17-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου. Περαιτέρω, από την επεξεργασία των τραπεζικών του λογαριασμών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας στη χρήση 2013 ποσού 450,00 €, από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΚΦΕ). Τέλος, κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων προέκυψαν λογιστικές διαφορές αξίας 987,57 €. Ακολούθως, ο έλεγχος με βάση τα ανωτέρω πορίσματα προέβη σε επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης 2013 και εξέδωσε τις με αρ./17-12-2019 και .../17-12-2019 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων κατά των ανωτέρω πράξεων επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού φόρων κατέθεσε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αρ .πρωτ./23-7-2020 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, που έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις λόγω τυπικής πλημμέλειας του φορολογικού ελέγχου (μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των λογιστικών αρχείων - φορολογικών στοιχείων).

Στη συνέχεια, κατ' εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας εκδόθηκε η .../0/.../28.9.2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων για επανάληψη της διαδικασίας προς διόρθωση των τυπικών πλημμελειών (σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ' αριθμ. .../2020 απόφασής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας) και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την

τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους :

1. Οι φορολογικές πράξεις προστίμου Κ.Φ.Α.Σ., διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσης 2013 είναι ακυρωτές διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιωδών τύπων της διαδικασίας και παρά τα όσα διατάχθηκαν, σε επανάληψη της διαδικασίας, με την απόφαση/2020 της Δ.Ε.Δ..
2. Μη νόμιμα δεν ελήφθη υπόψη και δεν αξιολογήθηκε το ποσό των 25.000,00 €, το οποίο δήλωσε σύμφωνα με το Ν.4512/2018 στο πλαίσιο της οικειοθελούς αποκάλυψης. Το ποσό αυτό δηλώθηκε άπαξ και δεν απαιτείτο να δηλωθεί εκ νέου κατά την επανάληψη της διαδικασίας
3. Ο προσδιορισμός στον οποίο προέβη ο έλεγχος σχετικά με τη δήθεν αμοιβή του στις 235 περιπτώσεις μη έκδοσης και τις 29 περιπτώσεις ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι μη νόμιμος, αυθαίρετος και ανατιολόγητος. Αναζητώντας το νόμιμο έρεισμα της μεθόδου προσδιορισμού της ελάχιστης ετήσιας αμοιβής των τιμών που επικρατούν στην αγορά, προκύπτει ότι ο έλεγχος δανείστηκε από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις «έμμεσες τεχνικές ελέγχου», τις οποίες όμως εφήρμοσε κατά τη δική του αντίληψη και εσφαλμένως.
4. α. Σχετικά με τις 20 εκ των 235 παραβάσεων περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος μη νόμιμα δεν δέχθηκε ότι τα ποσά που είχαν κατατεθεί στον λογαριασμό όψεως προορίζονταν για πληρωμές υποχρεώσεων, οι οποίες αφορούν σε επτά συνεταιρισμούς.
β. Μη νόμιμα του καταλογίστηκαν 29 περιπτώσεις υποτιμολόγησης συνολικού ποσού 11.717,88 €.
γ. Μη νόμιμα ο έλεγχος δεν του αναγνώρισε δαπάνες ύψους 987,57 €.
δ. Αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου όσον αφορά στην ανακριβή καταχώρηση των αμοιβών μισθοδοσίας στα βιβλία της επιχείρησής του.
5. Η φορολογική αρχή παρότι φέρει το βάρος της απόδειξης δεν αποδεικνύει ότι οι καταθέσεις που έγιναν στον τραπεζικό του λογαριασμό, για τις οποίες του αποδίδονται παραβάσεις περί μη έκδοσης Τ.Π.Υ., σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα.
6. Αντισυνταγματικότητα της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.813,58 € που του επιβλήθηκε με την υπ' αριθμ./4-12-2020 Οριστική Πράξη Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.
7. Εσφαλμένως εφαρμόστηκε ως επιεικέστερη διάταξη λόγω ανακρίβειας αυτή του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 και του άρθρου 53 του ίδιου νόμου όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του Ν.4509/2017, ενώ επιεικέστερη διάταξη είναι αυτή του άρθρου 58 παρ. 1 του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 7 του Ν.4337/2015, ήτοι το 50% της διαφοράς του κύριου φόρου χωρίς τόκο.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι κατά παράβαση της διαδικασίας, δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης, σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αριθμ./2020 απόφασης της Υπηρεσίας μας.

Επειδή στο άρθρο 14 Ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. [...]

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να **κατάσχει βιβλία και στοιχεία** που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, **εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο**, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον

φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Άρθρο 25 Είσοδος σε εγκαταστάσεις

[...] 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, **τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή.** Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. [...]».

Επειδή, αντιστοίχως συνάγεται ότι η τήρηση των διαδικασιών που προβλέπονται α) από τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 6 ΚΦΔ, για τη δυνατότητα μετακίνησης από τον αρμόδιο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης -πρωτότυπων- βιβλίων και στοιχείων ή εγγράφων που έχουν τεθεί στη διάθεση του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, για την οποία συντάσσεται απόδειξη παραλαβής και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών και β) από τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 4 και 5, για τη δυνατότητα του αρμοδίου υπαλλήλου της φορολογικής διοίκησης να προβεί στην κατάσχεση στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου, κατ' άρθρο 24 παρ. 1 του ΚΦΔ -πρωτότυπων- βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιωνδήποτε άλλων ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων ή στοιχείων, για την οποία συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης κατ' άρθρο 24 παρ. 4 του ΚΦΔ, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής κατ' άρθρο 25 παρ. 6. στην περίπτωση που ο έλεγχος μετακινεί -τα πρωτότυπα- βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί

στη διάθεση του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, εφαρμόζεται αναλογικά και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν έγγραφου αιτήματος της, κατ' άρθρο 14 παρ. 2 - το οποίο ρυθμίζει μόνο την περίπτωση της παράδοσης αντιγράφων από τον ελεγχόμενο, οπότε και παραδίδεται στο φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης- είτε στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου κατόπιν πρόσκλησης της αρχής ή πρωτοβουλίας του φορολογούμενου, όταν δεν κρίνεται κατά την παράδοση των εγγράφων απαραίτητη η κατάσχεση αυτών.

Επειδή, εξάλλου από την ανωτέρω διάταξη σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 4 και 5 του ΚΦΔ, συνάγεται ότι σε περίπτωση που η φορολογική διοίκηση δεν επιστρέψει εντός δέκα (10) ημερών τα παραληφθέντα ή αφαιρεθέντα στοιχεία, για τα οποία όφειλε να έχει συντάξει κατά τα ανωτέρω απόδειξη παραλαβής, οφείλει κατά το χρόνο αυτό -της παρόδου του δεκαημέρου- να συντάξει σχετικά έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../28.9.2020 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, η οποία εκδόθηκε για τη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2014, με σκοπό την επανάληψη διαδικασίας κατόπιν των υπ' αριθμ./23.7.2020 και .../23.7.2020 αποφάσεων της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος μετέβη την 1.10.2020 στην έδρα του ελεγχόμενου προκειμένου να επιδώσει αυτοπροσώπως στον προσφεύγοντα την υπ' αριθμ./1.10.2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων, πριν τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, για τις φορολογίες που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου και παράλληλα να κοινοποιήσει νόμιμα στον προσφεύγοντα αντίγραφο της ανωτέρω εντολής ελέγχου.

Ο προσφεύγων, παρέλαβε την ανωτέρω γνωστοποίηση και το συνημμένο αντίγραφο της εντολής ελέγχου. Παράλληλα, δήλωσε στον έλεγχο ότι έχει έτοιμα **τα πρωτότυπα** λογιστικά αρχεία (φορολογικά στοιχεία και απλογραφικά βιβλία) της χρήσης 2013 και του φορολογικού έτους 2014, διότι αδυνατούσε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου ακριβή αντίγραφα, λόγω του μεγάλου αριθμού των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (συνολικά 1.600 εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία). Ο έλεγχος, παρέλαβε τα πρωτότυπα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου συντάσσοντας επιτόπου και εις διπλούν την από 1.10.2020 Απόδειξη Παραλαβής Λογιστικών Αρχείων, την οποία υπέγραψε ο ελεγχόμενος και στη συνέχεια παρέλαβε το ένα εκ των δύο αντιτύπων. Η σύνταξη της απόδειξης παραλαβής πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013. Στη συνέχεια, ο έλεγχος, εντός της προθεσμίας των 10 ημερών, και συγκεκριμένα την 6.10.2020, επέστρεψε στον προσφεύγοντα το σύνολο των παραληφθέντων με την από 1.10.2020 απόδειξη παραλαβής, λογιστικών αρχείων της χρήσης 2013 και του φορολογικού έτους 2014. Λόγω της επιστροφής των λογιστικών αρχείων εντός της προθεσμίας των 10 ημερών από

την παραλαβή τους και επειδή αυτά τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου κατόπιν πρωτοβουλίας του ελεγχόμενου, δεν κρίθηκε από τον έλεγχο απαραίτητη η κατάσχεση αυτών. Εξάλλου, κατά τη μετάβαση του ελέγχου την 1.10.2020 στην έδρα του ελεγχόμενου σκοπός ήταν η νόμιμη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και της Γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής δηλώσεων πριν την έκδοση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Η παραλαβή των λογιστικών αρχείων με σύνταξη σχετικής απόδειξης παραλαβής έγινε με πρωτοβουλία του προσφεύγοντα, χωρίς να έχει κοινοποιηθεί από τον έλεγχο η κατ'άρθρο 14, παράγρ. 2 του Ν.4174/2013 πρόσκληση.

Ως εκ τούτου, τηρήθηκε η διαδικασία παραλαβής των βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων χρήσεων, όπως αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό ότι δεν ελήφθη υπόψη και δεν αξιολογήθηκε το ποσό των 25.000,00 €, το οποίο ο προσφεύγων δήλωσε, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4512/2018.

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 19 του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ. 2 άρθρου 397 του Ν.4512/2018](#) (ΦΕΚ Α' 5/17-1-2018) και σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/1/2018 και μετά, ορίζεται :

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το

επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, μαζί με την αρχική εντολή ελέγχου, η με αρ. πρωτ./7-10-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./04-11-2019 τροποποιητική δήλωση φορολογία εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, την υπ' αριθμ./04-11-19 τροποποιητική περιοδική δήλωση Δ' τριμήνου 2013 και τη με αριθμό .../06-11-19 τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013, βάσει των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (όπως ισχύουν με το Ν. 4512/2018). Με την επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου, επιδόθηκε εκ νέου στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./1.10.2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων, πριν τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, για τις φορολογίες που περιλαμβάνονται στην με αριθμό/28.9.2020 νέα εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου σε περίπτωση που ο προσφεύγων ήθελε να υποβάλει εκ νέου τροποποιητικές δηλώσεις της χρήσης 2013 και του φορολογικού έτους 2014. Ουδέποτε του ζητήθηκε από τον έλεγχο να δηλώσει εκ νέου το ποσό των 25.000,00 €, το οποίο είχε ήδη δηλώσει με την υπ' αριθμ./04-11-2019 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Επειδή περαιτέρω ο έλεγχος στα αποτελέσματά του, καθώς και στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, στη στήλη βάσει δήλωσης, συμπεριέλαβε το ποσό των 25.000,00 €, όπως αποτυπώνεται στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσης 2013 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης μεθόδου προσδιορισμού της ελάχιστης ετήσιας αμοιβής.

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

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

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

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1004/2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ), στις παρ 1 3, 4, 6 και 8 του άρθρου 2 διευκρινίζεται ότι: «Η διάταξη της παραγράφου αυτής είναι γενικού περιεχομένου και οριοθετεί γενικά το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, από το οποίο θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών. Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι αντίστοιχα ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των άρθρων 18 (παρ. 2), 25 (παρ. 4), 19 (παρ. 4) και 23 (παρ. 2) περίπτωση β' του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. 4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α)... β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. γ)....».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, των απλογραφικών βιβλίων, των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών, καθώς και της λίστας των επιχειρήσεων που εξουσιοδότησαν τον προσφεύγοντα για να τους υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις μέσω taxisnet, την οποία απέστειλε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, κατόπιν αιτήματος, με το υπ' αρ./10-10-2019 έγγραφό της η Δ.ΗΛΕ.Δ., προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε σε διακόσιες τριάντα πέντε (235) επιχειρήσεις – πελάτες του τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για τις λογιστικές υπηρεσίες που παρείχε και εξέδωσε σε είκοσι εννέα (29) επιχειρήσεις – πελάτες του ανακριβή φορολογικά στοιχεία για τις λογιστικές υπηρεσίες που παρείχε. Συγκεκριμένα, όλες οι επιχειρήσεις έχουν τιμολογηθεί με το ποσό των 40,65 € ετησίως, ανεξαρτήτως μορφής και πλήθους υποχρεώσεων. Ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ./30-1-2020 υπόμνημά του επί του με αρ. .../17-12-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να μεταβάλλουν την κρίση του ελέγχου περί της μη έκδοσης και της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε σχετικά έγγραφα, π.χ. συμφωνητικά μεταξύ του ιδίου και των πελατών του, που να αποδεικνύουν το ύψος της αμοιβής των παρεχόμενων υπηρεσιών, με αποτέλεσμα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων να προσδιορίσει τις ετήσιες αμοιβές του για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του σε κάθε επιχείρηση - πελάτη, λαμβάνοντας υπόψη: **α)** τη νομική της μορφή, **β)** την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, **γ)** την επαγγελματική της έδρα, **δ)** το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, **ε)** το πλήθος των καταχωρημένων φορολογικών στοιχείων, **στ)** την επαγγελματική της δραστηριότητα, **ζ)** τους μήνες λειτουργίας της κατά το έτος 2013, **η)** η απασχόληση προσωπικού που συνεπάγεται την τήρηση μισθοδοσίας, **θ)** τις τιμές που επικρατούν στην αγορά των Τρικάλων και τέλος και κυριότερο **ι)** τα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. του προσφεύγοντα σε ομοειδείς επιχειρήσεις. Κατά κοινή πείρα, οι αξίες που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο δεν απέχουν από τη συναλλακτική πρακτική ομοειδών επιχειρήσεων, ενώ ο προσφεύγων επιχειρηματολογεί γενικόλογα στον ισχυρισμό του περί αυθαίρετης μεθόδου προσδιορισμού της ελάχιστης αμοιβής και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος, με βάση τα στοιχεία που διέθετε, εντόπισε τους πελάτες – επιχειρήσεις για τους οποίους ο προσφεύγων υπέβαλε δηλώσεις μέσω του taxis, χωρίς να εκδώσει φορολογικά παραστατικά. Επιπλέον, έκρινε ότι 29 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις – πελάτες είναι ανακριβή, διότι έχουν τιμολογηθεί με το ποσό των 40,65 € ετησίως, ανεξαρτήτως μορφής και πλήθους υποχρεώσεων. Ο προσφεύγων υπέβαλλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4512/18, χωρίς όμως να προσκομίσει κατάσταση με τις επιχειρήσεις για τις οποίες δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, παρά μόνο προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής

του κατά το ποσό των 25.000,00 €, διότι δεν γνώριζε ποιες επαληθεύσεις και ποιες πληροφορίες είχε ο έλεγχος στην διάθεσή του για τον εντοπισμό των επιχειρήσεων - πελατών του. Με το με αριθμό πρωτ./28-11-2019 υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων και αφού πλέον γνώριζε τον αριθμό των επιχειρήσεων που εντόπισε ο έλεγχος, επισύναψε καταστάσεις με τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις και προσάρμοσε τις ετήσιες αμοιβές ανάλογα με το ποσό των 25.000,00 €, που δήλωσε με τις τροποποιητικές δηλώσεις του Ν. 4512/2018. Σύμφωνα δε με την από 4/12/2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στις εν λόγω καταστάσεις διαπιστώνεται ότι, επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών και πλήθους υποχρεώσεων τιμολογούνται το ίδιο με μικρότερες επιχειρήσεις, ήτοι με το ποσό των 40,65 έως 50,00 € ετησίως. Προς τούτο, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό της εύλογης ελάχιστης ετήσιας αμοιβής για τον προσδιορισμό της αξίας των μη εκδοθέντων και των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω αναφερόμενα.

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις πελατών του, με τις οποίες βεβαιώνουν το ποσό της ετήσιας αμοιβής που λάμβανε ο προσφεύγων για τις υπηρεσίες που παρείχε.

Από την επισκόπηση των ανωτέρω υπεύθυνων δηλώσεων, οι οποίες προσκομίστηκαν και στον έλεγχο της φορολογικής αρχής, προκύπτει ότι στην πλειοψηφία τους οι πελάτες του προσφεύγοντα δηλώνουν ότι τηρούν μόνοι τους τα λογιστικά τους βιβλία και πηγαίνουν μία φορά στον προσφεύγοντα και με την βοήθειά του υποβάλλουν την φορολογική τους δήλωση, με καθαρή αμοιβή 50,00 € ετησίως. Οι συγκεκριμένοι πελάτες - επιχειρήσεις δηλώνουν υψηλά ακαθάριστα έσοδα και έχουν προσωπικό για το οποίο υποβάλουν δηλώσεις ΜΥΦ κάθε μήνα. Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιούσε πληρωμές παρακρατούμενων φόρων που αφορούσαν στις συγκεκριμένες επιχειρήσεις – πελάτες για το έτος 2013. Από τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι ο προσφεύγων παρείχε συνεχιζόμενη λογιστική και φορολογική υποστήριξη.

Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκαν συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντα και των πελατών - ατομικών επιχειρήσεων, στα οποία να αναγράφεται η συμφωνημένη τιμή, ώστε να αποδεικνύεται η ετήσια αμοιβή, σύμφωνα με το υπόμνημα του προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί της παράβασης της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από 4/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί των ανωτέρω παραβάσεων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό, σχετικά με τις αποδιδόμενες σε βάρος του παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, λογιστικών διαφορών και προσαύξησης περιουσίας.

A. Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι για τις 20 παραβάσεις από τις 235 που του καταλογίζονται περί μη έκδοσης, μη νομίμως ο έλεγχος δεν δέχθηκε ότι τα ποσά που του είχαν κατατεθεί στο λογαριασμό όψεως προορίζονταν για πληρωμές υποχρεώσεων των επτά συνεταιρισμών .

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 4/2/2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας διαπιστώθηκε ότι, στις 13/01/2013 και 23/01/2013 κατατέθηκαν σε λογαριασμό του προσφεύγοντα ποσά 19.662,69 € και 17.113,71 € αντίστοιχα από την κ. Σύμφωνα με το υπόμνημα 2, με αριθμ. πρωτ./04-11-2019, που κατέθεσε ο προσφεύγων σχετικά με τις παραπάνω πιστώσεις, αναφέρει ότι η κυρία εργαζόταν στην ένωση δασικών συνεταιρισμών Καλαμπάκας 30 χρόνια ως δημόσιος υπάλληλος και λόγω της γνωριμίας με τους προέδρους των επτά συνεταιρισμών τους εξυπηρετούσε (αμισθί) με την κατάθεση των χρημάτων σε λογαριασμό όψεως του προσφεύγοντα για πληρωμές υποχρεώσεών τους. Προς επίρρωση των ως άνω, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο μαζί με το παραπάνω υπόμνημα και υπεύθυνες δηλώσεις των προέδρων των επτά (7) συνεταιρισμών με τις οποίες βεβαιώνονται τα ανωτέρω.

Επειδή για τους ανωτέρω έξι (6) συνεταιρισμούς (από τους επτά που προσκόμισαν υπεύθυνες δηλώσεις), δεν έχουν εκδοθεί Τ.Π.Υ. για τις λογιστικές υπηρεσίες που τους παρείχε ο προσφεύγων, (έκτος από τον Αγροτικό Δασικό Συνεταιρισμό, με Α.Φ.Μ. για τον οποίο έχει εκδώσει το με αριθμό Τ.Π.Υ. ../05-09-2013 καθαρής αξίας 500,00 € για την χρήση 2013). Όλους τους υπόλοιπους, ο έλεγχος τους συμπεριέλαβε στην κατάσταση με τους πελάτες – επιχειρήσεις, στις οποίες δεν εξέδωσε φορολογικά παραστατικά.

Ο έλεγχος για τους παραπάνω έξι συνεταιρισμούς καταλόγισε αντίστοιχες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων διότι ο προσφεύγων, από τους λογαριασμούς του, πραγματοποιούσε πληρωμές (Φ.Π.Α., φόρου εισοδήματος, αμοιβές προσωπικού κλπ) για λογαριασμό τους, ενώ υπέγραφε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω συνεταιρισμών (συγκεκριμένα το έντυπο Ε3).

Οι υπόλοιπες 14 παραβάσεις (20 – 6) αφορούν στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε δέκα τέσσερις συνεταιρισμούς πελάτες διότι, από τον έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκαν ονομαστικές καταθέσεις και πληρωμές από λογαριασμό του για τις υποχρεώσεις των συνεταιρισμών και τέλος υπέγραφε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός τους (συγκεκριμένα το έντυπο Ε3).

Επειδή οι ονομαστικές καταθέσεις στο λογαριασμό του προσφεύγοντα ποσών 19.662,69 € και 17.113,71 € ουδέποτε θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως αμοιβές του προσφεύγοντα, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται ο ίδιος, αλλά αποτέλεσαν αποδεικτικά στοιχεία για την παροχή λογιστικών υπηρεσιών προς τους ανωτέρω συνεταιρισμούς, για την οποία παροχή δεν εκδόθηκαν τα σχετικά φορολογικά παραστατικά και του καταλογίστηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Β. Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι μη νομίμως του καταλογίστηκαν 29 περιπτώσεις υποτιμολόγησης ποσού 11.717,88 €

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην επιχείρηση “.....” με Α.Φ.Μ. είναι ετερόρρυθμο μέλος με αμοιβή μηδέν. Τρεις περιπτώσεις συγγενών του, (πρώτη του ξαδέλφη) με Α.Φ.Μ. και τα δύο παιδιά της, με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ. με αμοιβή μηδέν.

Επειδή ωστόσο, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής διαπίστωσε, σε αντίθεση με τα όσα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ανωτέρω, ότι στις ως άνω περιπτώσεις έχει εκδώσει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του φορολογικά στοιχεία με καθαρή ετήσια αμοιβή 40,65 €, δηλαδή αντιμετωπίζει τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις όπως και όλες τις υπόλοιπες για τις οποίες έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία. Απορριπτέος ο ισχυρισμός του ως αναπόδεικτος.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων για τις υπόλοιπες περιπτώσεις (25) αναφέρει αόριστα ότι, αφορούν σε πελάτες του που έχουν και ατομικές επιχειρήσεις και είναι μέλη εταιριών και λόγω και της συνεργασίας τους για 30 χρόνια ισχύουν ειδικές τιμές.

Επειδή από τις παραπάνω 29 περιπτώσεις επιχειρήσεων υποτιμολόγησης, οι 16 περιπτώσεις αφορούν σε εταιρείες και οι υπόλοιπες 13 αφορούν σε ατομικές επιχειρήσεις (συμπεριλαμβανομένων και των 3 περιπτώσεων που αφορούσαν σε συγγενικά του πρόσωπα). Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κανένα πρόσωπο που έχει ατομική επιχείρηση από το σύνολο των 13 ατομικών επιχειρήσεων, δεν είναι μέλος εταιρίας (τονίζεται το γεγονός ότι σε όλες τις 29 συνολικά επιχειρήσεις η ετήσια καθαρή αμοιβή των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων είναι 40,65 € ανεξαρτήτως μορφής και πλήθους υποχρεώσεων). Επομένως, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα τυγχάνουν απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι και αορίστως προβαλλόμενοι.

Γ. Ως προς τη μη αναγνώριση δαπανών ύψους 987,57 €.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση το ποσό των 386,76 € για Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. και Ε.Ε.Τ.Α., το οποίο έχει δηλωθεί στον κωδικό 566 του εντύπου Ε3 της δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/94, ως ίσχυε για χρήση 2013, ορίζεται : «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: [...]

ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση.

Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων.

Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους.

Επίσης, δεν εκπίπτουν οι ακόλουθοι φόροι, τέλη και εισφορές που βαρύνουν την επιχείρηση: αα) ο φόρος υπεραξίας λόγω αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992 (ΦΕΚ Α' 113), ββ) ο φόρος ακίνητης περιουσίας της παραγράφου 2 του άρθρου 50 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58), γγ) το ενιαίο τέλος ακινήτων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3634/2008 (ΦΕΚ Α' 9), δδ) το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152), εε) το έκτακτο ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών του άρθρου 53 του Ν. 4021/2011 (ΦΕΚ Α' 218), ζζ) η έκτακτη εισφορά του πέμπτου άρθρου του Ν. 3845/2010 (ΦΕΚ Α' 65), ηη) η έκτακτη εισφορά του άρθρου 2 του Ν. 3808/2009 (ΦΕΚ Α' 227), θθ) η έκτακτη εισφορά ακινήτων του άρθρου 3 του Ν. 3808/2009 και ιι) ο φόρος του παρόντος.

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον έχουν αποτελέσει έσοδο φορολογητέο για αυτήν. Ειδικά η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του Ν. 4093/2012 (Α' 222) εκπίπτει ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου ισχύουν από την έναρξη ισχύος του Ν. 4093/2012».

Επειδή ο έλεγχος, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ε' του Ν.2238/94, δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. (Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών) και το Ε.Ε.Τ.Α (Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων) που προκύπτουν από τους 6 λογαριασμούς της Δ.Ε.Η. έτους 2013 με ποσά 69,69 + 69,69 + 69,69 + 59,23 + 59,23 + 59,23 = 386,76 € και καταχωρήθηκαν στα βιβλία στην στήλη εξόδων στις 06/02/13, 04/04/13, 28/05/13, 31/07/13, 7/10/13 και 04/12/13. Ο προσφεύγων στον κωδικό 566 του εντύπου Ε3 έχει δηλώσει το ποσό των 336,55 €, που σύμφωνα με την κατάστασή της φορολογικής αναμόρφωσης που υπέβαλε μαζί με το έντυπο Ε3, το συγκεκριμένο ποσό αφορά «έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση». Ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι απορριπτέος, καθώς κατά ρητή διάταξη του νόμου, οι ανωτέρω δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή τέλος ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος μη νόμιμα συμπεριέλαβε στις λογιστικές διαφορές το ποσό των 600,81 € (Φ.Π.Α. 138,91), που αφορά στην αγορά κινητού τηλεφώνου ελεύθερου επαγγελματία, χαρακτηρίζοντας τη δαπάνη αυτή ως μη παραγωγική. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι η τεχνολογία έχει εξελιχθεί, το εν λόγω είδος είναι απαραίτητο στις καθημερινές συναλλαγές του εντασσόμενες στην επικοινωνία με τους πελάτες του και στη διεκπεραίωση του αντικειμένου της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος, δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα την δαπάνη αγοράς 1 IPHONE 5S 16GB (υπ' αριθμ..../21-12-2013 Δ.Α – Τ.Π. Σειρά ... καθαρής αξίας 600,81 € πλέον Φ.Π.Α. 138,19 €, εκδόσεως-Α.Φ.Μ.) κρίνοντάς τη ως μη παραγωγική και εκπεστέα δαπάνη, η οποία δεν έγινε προς το συμφέρον της επιχείρησης, διότι στις 26/10/2013 ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης του, στη στήλη «Έξοδα με φόρο», δαπάνη για αγορά κινητού τηλεφώνου (1 IPHONE) με το υπ' αριθ./26-10-2013 Δ.Α – Τ.Π., καθαρής αξίας 600,81 €, πλέον Φ.Π.Α. 138,19 € (ίδιο ποσό), εκδόσεως - Α.Φ.Μ. Ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η δεύτερη δαπάνη για αγορά κινητού τηλεφώνου δεν έγινε προς το συμφέρον της επιχείρησης και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Δ) Σχετικά με την ανακριβή καταχώρηση στα βιβλία των αμοιβών προσωπικού

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει εξυπηρέτηση προς τον γιο του συμμαθητή του και φίλου του (.....) για βεβαίωση προϋπηρεσίας και πρακτική άσκηση του κ. (εικονικές υποχρεωτικές μηνιαίες αποδοχές 1.150,00 € για να αποδοθεί στο ΙΚΑ το 1% 11,50 €).

Επειδή ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη:

α) τα ποσά του μισθοδοτικού κόστους (σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./03-01-2019 έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α.),

β) το με αριθμό πρωτ./05-11-2019 έγγραφο του ΟΑΕΔ Τρικάλων, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση, δεν έχει λάβει οποιαδήποτε επιχορήγηση ή επιδότηση κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2013 έως και σήμερα.

γ) το έντυπο Ε3 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος,

δ) τις δηλώσεις (προσωρινή και οριστική) φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) και

ε) τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των εργαζομένων της επιχείρησης

διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε ανακριβώς στα απλογραφικά βιβλία της χρήσης 2013 αμοιβές προσωπικού με συνολική αποκρυβείσα αξία ύψους 32.689,68 € (ποσό καταχώρησης αμοιβών προσωπικού στα βιβλία 3.506,94 €). Επίσης, μετέφερε ανακριβώς στην δήλωση Ε3 ποσό για αμοιβές προσωπικού (ποσό μεταφοράς για αμοιβές προσωπικού 4.506,94 €), όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ./03-01-2019 απαντητικό έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α. Τρικάλων και από την οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. με αριθμό/10-02-2014 που υπέβαλλε η προσφεύγουσα

επιχείρηση για την υπό κρίση χρήση, κατά παράβαση του άρθρου 2 παρ. 1 & 3 και του άρθρου 4 παρ. 17 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Προφανής σκοπός της μη καταχώρισης του συνόλου των αμοιβών προσωπικού ήταν η μη εμφάνιση ζημιάς στην χρήση 2013, με δεδομένο την απόκρυψη εισοδήματος από τη μη έκδοση, αλλά και την ανακριβή ως προς την αξία έκδοση φορολογικών στοιχείων. Αξιοσημείωτο τυγχάνει το αίτημα του φορολογούμενου να ληφθεί υπόψη και να μην του καταλογιστεί παράβαση, πρώτον η «εξυπηρέτηση» που παρείχε σε γιο φίλου του και δεύτερον οι εικονικές υποχρεωτικές μηνιαίες αποδοχές 1.150,00 ευρώ προς τον κ. για πρακτική εξάσκηση. Με βάση τα ανωτέρω, ορθώς και νόμιμα καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα η παράβαση για την μη ορθή καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησής του των αμοιβών προσωπικού και ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος.

Σχετικά με τη διαπίστωση προσαύξηση περιουσίας ποσού 450,00 €

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, στο άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2238/94, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ίσχυε κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), ορίζεται ότι : «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη,

προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις **καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης** και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) **λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα**. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4.** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ,λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».

Επειδή σύμφωνα με την από 4/12/2020 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα με αριθμό πρωτ./24-10-2019 και/4-11-2019 έγγραφα – υπομνήματα του προσφεύγοντα, τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, προέβη στον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος διαπιστώνοντας προσαύξηση περιουσίας 450,00 € από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης. Τα ποσά αυτά αφορούν στις ακόλουθες πιστώσεις :

α/α	Ημερ/νία συναλλαγής	Περιγραφή κωδικού συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό

1	02/01/2013	Προϊόν συναλλαγματικών	ΠΡΟΙΟΝ ΣΥΝΑΛΛ/ΚΩΝ	50,00
4	14/08/2013	Προϊόν συναλλαγματικών	ΠΡΟΙΟΝ ΣΥΝΑΛΛ/ΚΩΝ	300,00
61	06/06/2013	Κατάθεση / ανάληψη σε λογαριασμό	ΡΟΥΤΑΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ 201306063150140031	100,00
ΣΥΝΟΛΟ				450,00

Όσον αφορά στις κινήσεις 1 και 4 αξίας 350,00 € :

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν σε πληρωμές συναλλαγματικών από πελάτη του που έκανε διακοπή επαγγέλματος το 2011.

Δεν αναφέρεται το όνομα του πελάτη, ενώ δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου περαιτέρω πληροφορίες και δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με την προέλευση των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών. Ο έλεγχος ορθά δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και έκρινε ότι τίθεται ζήτημα προσαύξησης περιουσίας αγνώστου προελεύσεως, Επομένως, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα τυγχάνουν αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Όσον αφορά την κατάθεση από τον κ. στις 6/6/2013 ύψους 100,00 € :

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε πληρωμή προστίμου, προς εξυπηρέτηση συμμαθητή του που διαμένει στη Λάρισα.

Επειδή, δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την αιτία κατάθεσης. Επίσης, δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η πληρωμή από τον προσφεύγοντα οφειλών ή υποχρεώσεων του ανωτέρω προσώπου. Επομένως, ορθώς καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα το ποσό των 100,00 € ως προσαύξηση περιουσίας, καθώς δεν αποδεικνύεται η προέλευσή του από γνωστή αιτία ή πηγή, οι δε ισχυρισμοί του τυγχάνουν απορριπτέοι.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προβάλλει ισχυρισμούς για πιστώσεις σε λογαριασμούς του, για τις οποίες ο έλεγχος δεν καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση τους.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό ότι η φορολογική διοίκηση που φέρει το βάρος της απόδειξης, αναπόδεικτα και αναιτιολόγητα έκρινε ότι οι καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό του σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των

αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της

προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από την άντληση των δεδομένων των ελληνικών τραπεζών, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων, στα οποία συμμετείχε ο προσφεύγων, κατέληξε σε πρωτογενείς (αρχικές) καταθέσεις – πιστώσεις, για τη χρήση 2013 ύψους 1.342.189,99 € και για το φορολογικό έτος 2014 ύψους 1.566.373,90 €, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ./7-10-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις) που προέκυψαν στα οικεία έτη. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων τα με αριθμό πρωτοκόλλου/24-10-2019, και/4-11-2019 έγγραφα υπομνήματά του με τα των συνημμένων τους. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, λαμβάνοντάς τα υπόψη, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ότι όλες οι πιστώσεις αφορούν σε καταθέσεις πελατών του προκειμένου να προβεί σε πληρωμές των υποχρεώσεων τους, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι όλες οι καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα αφορούν σε πελάτες – επιχειρήσεις, για τις οποίες ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει φορολογικά στοιχεία για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του.

Επειδή ακολούθως, ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τον αντιπαραβολικό έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, των απλογραφικών βιβλίων, των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων του προσφεύγοντα, τη λίστα των επιχειρήσεων που εξουσιοδότησαν μέσω taxisnet τον προσφεύγοντα λογιστή για να τους υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις, σύμφωνα με το υπ' αρ./10-10-2019 εισερχόμενο έγγραφο της Δ.ΗΛΕ.Δ. και διαπιστώθηκε ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2013 – 31.12.2013, ο προσφεύγων ενώ είχε ονομαστικές καταθέσεις στους λογαριασμούς του και πραγματοποιούσε πληρωμές (Φ.Π.Α., φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενων φόρων, κλπ) για λογαριασμό διαφόρων επιχειρήσεων – πελατών του και ότι ενώ υπέγραφε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος διαφόρων επιχειρήσεων (συγκεκριμένα το έντυπο Ε3), ωστόσο δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του προς τις επιχειρήσεις αυτές.

Επειδή, η από 4/12/2020 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στις ανωτέρω διαπιστώσεις και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και

αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί της αντισυνταγματικότητας της εισφοράς αλληλεγγύης του Ν.3986/2011

Επειδή το θέμα της συνταγματικότητας των άρθρων 29, 30 και 31 του Ν.3986/2011 έχει κριθεί με την απόφαση ΣτΕ 2566/2015 (ΟΛΟΜ) με τη δίκη – πιλότος του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, σύμφωνα με την οποία : Το άρθρο 29 του ν. 3986/2011, για την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, δεν αντίκειται στο άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ και στην αρχή της αναλογικότητας, ούτε τίθεται ζήτημα αναδρομικής φορολόγησης των εισοδημάτων κατά το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Οι προβλεπόμενοι συντελεστές δεν αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Το άρθρο 30 του ν. 3986/2011 περί επιβολής έκτακτης εισφοράς σε αντικειμενικές δαπάνες, δεν αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1, 17, 5 παρ. 1, 4 παρ. 5 του Συντάγματος, 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ και στην αρχή της αναλογικότητας. Το τέλος επιτηδεύματος που επιβλήθηκε επί εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών αποτελεί φόρο και δεν έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα. Το άρθρο 31 του ν. 3986/2011 προσδιορίζει το αντικείμενο του φόρου, όπως απαιτείται από το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος και δεν παραβιάζει τα άρθρα 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και τις αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου. Δεν απαγορεύεται η διπλή φορολόγηση του ίδιου αντικειμένου. Η καταλληλότητα ή το πρόσφορο της επιβολής του τέλους δεν ελέγχεται από το ΣτΕ. Δεν παραβιάζονται η αρχή της αναλογικότητας και η επαγγελματική ελευθερία. Η ταυτόχρονη επιβολή των επίδικων φορολογικών επιβαρύνσεων δεν υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να διαμορφώνει το φορολογικό σύστημα και να καθορίζει τον ενδεδειγμένο τρόπο φορολόγησης διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό περί μη εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 58 παρ. 1 του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 7 του Ν.4337/2015, ήτοι επιβολή προστίμου 50% της διαφοράς του κύριου φόρου χωρίς τόκο.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του

τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 και 58 Α του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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 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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. ...

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. ...».

Επειδή στο άρθρο 53 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ.Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ.. Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν.4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή για τις χρήσεις πριν την εφαρμογή του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ήτοι πριν το φορολογικό έτος 2014, οι τόκοι του άρθρου 53 υπολογίζονται στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προκειμένου να γίνει η σύγκριση μεταξύ του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν.2523/97 και του προστίμου του άρθρου 58 ή 58^Α και των τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., ώστε να επιλεγεί το ευνοϊκότερο καθεστώς για τον φορολογούμενο, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Αντίθετα, για τα φορολογικά έτη 2014 και μετά, οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 υπολογίζονται κατά την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, όπως ρητά ορίζεται από τη σχετική διάταξη του νόμου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων,

επισυνάπτεται ο πίνακας υπολογισμού των πρόσθετων φόρων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Από τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων επιλέχθηκε το ποσό που προέκυψε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 53, 58 και 58^Α του Κ.Φ.Δ., ως το ευνοϊκότερο για τον προσφεύγοντα σε σχέση με το ποσό που προέκυψε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν.2523/97. Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόστηκε η αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης, ο δε ισχυρισμός ότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 7 του Ν.4337/2015 δεν επιβάλλονται πλέον τόκοι επί της προκύψουσας διαφοράς φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης τυγχάνει απορριπτέος ελλείψει νομικής βάσεως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

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

Κ.Φ.Α.Σ.

Η με αριθμό/4-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
4.200,00 €	4.200,00 €

Εισόδημα

Η με αριθμό/4-12-2020 οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
39.220,70 €	39.220,70 €

Φ.Π.Α.

Η με αριθμό/4-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
25.313,14 €	25.313,14 €

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.