



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 από 30/03/2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με τον ν.4684/2020.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά:

α) των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικών ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ,

β) των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2014-2015 και 2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ,

γ) των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58§1 του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ,

δ) των υπ' αριθ./2019,/2019,/2019,/2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, (εισοδήματα 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014, 01/01-31/12/2015 και 01/01-31/12/2016), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και

ε) των υπ' αριθ./2019,/2019,/2019,/2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014, 01/01-31/12/2015 και 01/01-31/12/2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων περί τήρησης και έκδοσης στοιχείων (Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ, ν.4093/12 ΚΦΑΣ, ν.4308/2014 ΕΛΠ και ν.4174/2013 ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

7. Τις απόψεις της ως άνω Δ.Ο.Υ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2019 (taxis α/α:...../2019) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **συνολικού ποσού 4.200,00€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

α) Δεν εξέδωσε 392 φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 13 του ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο 4.000,00€ (=800X15X1/3).

β) Μη τήρηση απλογραφικών βιβλίων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 4, 6 του ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο 200,00€ (=600/3).

2) Με την υπ' αριθμ./2019 (taxis α/α:...../2019) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **συνολικού ποσού 4.200,00€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

α) Δεν εξέδωσε 401 φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,6,7,8 του ν.4093/2012, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο 4.000,00€ (=800X15X1/3).

β) Μη τήρηση απλογραφικών βιβλίων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 4 του ν.4093/2012, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο 200,00€ (=600/3).

3) Με την υπ' αριθμ./2019 (taxis α/α:...../2019) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2014- 16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ποσού 30.000,00€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης για το έτος 2014 **185** φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) συνολικής αξίας 12.432,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6, και 7 του ν.4093/2012 & για το έτος 2015 (μέχρι 16/10/2015) **73** φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) συνολικής αξίας 6.045,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,12 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. θ' και §2 περ. γ' του ν.4174/2013.

4) Με την υπ' αριθμ./2019 (taxis α/α:...../2019) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ποσού 2.500,00€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της, ήτοι δεν τήρησε απλογραφικά βιβλία που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 1,3,5,8,12 του ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. η' και §2 περ. ε' του ν.4174/2013.

5) Με την υπ' αριθμ./2019 (taxis α/α:...../2019) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58§1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ποσού 189,29€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης 18 φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α§1 του ν.4174/2013, ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
ΑΛΠ	1.646,00€	378,58€	50%	189,29€

6) Με την υπ' αριθμ./2019 (taxis α/α:...../2019) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58§1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ποσού 822,30€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης 77 φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α§1 του ν.4174/2013, ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
ΑΛΠ	7.030,02€	1.644,60€	50%	822,30€

Τα ως άνω πρόστιμα, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, κατόπιν του πορίσματος της από 28/06/2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων περί τήρησης και έκδοσης στοιχείων (Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ, ν.4093/12 ΚΦΑΣ, ν.4308/2014 ΕΛΠ και ν.4174/2013 ΚΦΔ), σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ασκούσε το επάγγελμα της παράδοσης ιδιαίτερων μαθημάτων ξένων γλωσσών κατ' οίκον, καθώς και ηλεκτρονικό εμπόριο ειδών γυναικείου καλλωπισμού – κομμωτικής, χωρίς να έχει δηλώσει στο φορολογικό μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ως όφειλε, δήλωση έναρξη εργασιών, δεν τήρησε λογιστικά βιβλία και δεν εξέδιδε φορολογικά στοιχεία αξίας για τις υπηρεσίες και τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.

7) Με την υπ' αριθμ./2019 (...../19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.515,98€, πλέον πρόστιμο ποσού 2.708,45€, ήτοι συνολικό ποσό **5.224,43€**.

8) Με την υπ' αριθμ./2019 (...../19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 6.207,21€, πλέον πρόστιμο ποσού 6.320,80€, ήτοι συνολικό ποσό **12.528,01€**.

9) Με την υπ' αριθμ./2019 (...../19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 3.716,63€, πλέον πρόστιμο ποσού 1.114,99€, ήτοι συνολικό ποσό **4.831,62€**.

10) Με την υπ' αριθμ./2019 (...../19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα 01/01-31/12/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.844,10€, πλέον πρόστιμο ποσού 1.422,05€, ήτοι συνολικό ποσό **4.266,15€**.

11) Με την υπ' αριθμ./2019 (...../19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 (εισοδήματα 01/01-31/12/2016), του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.602,21€, πλέον πρόστιμο ποσού 1.301,11€, ήτοι συνολικό ποσό **3.903,32€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 19/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου ετών 2012- 2016 του ως άνω Προϊσταμένου.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη: α) τη με αριθ. εισερχ. πρωτ. ΕΜΠ/2016 ανώνυμη καταγγελία, β) τις τραπεζικές κινήσεις της προσφεύγουσας, γ) την αιτιολογία συναλλαγής των τραπεζικών πιστώσεων καθώς και δ) τα απαντητικά της υπομνήματα, έκρινε ότι η προσφεύγουσα ασκούσε το επάγγελμα της παράδοσης ιδιαιτέρων μαθημάτων ξένων γλωσσών κατ' οίκον, καθώς και ηλεκτρονικό εμπόριο ειδών γυναικείου καλλωπισμού – κομμωτικής, χωρίς να έχει δηλώσει στο φορολογικό μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ως όφειλε, δήλωση έναρξη εργασιών, δεν τήρησε λογιστικά βιβλία και δεν εξέδιδε φορολογικά στοιχεία αξίας για τις υπηρεσίες και τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.

Ύστερα από τα παραπάνω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα εισοδήματα της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

Έτος	Μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4172/2013	Μη δηλωθείσα φορολογητέα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48§3 του ν.2238/1994 και 21§4 του ν.4172/2013	Εισόδημα από υπηρεσίες παράδοσης ιδιαιτέρων μαθημάτων ξένων γλωσσών	Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (ηλεκτρονικό εμπόριο ειδών γυναικείου καλλωπισμού – κομμωτικής)	Σύνολο
2012		3.478,50€	86,00€	16.819,44€	20.383,94€
2013		847,00€	9,00€	23.017,90€	23.873,90€
2014		1.401,00€		12.432,00€	13.833,00€
2015		2.812,48€		7.691,00€	10.503,48€
2016	1.393,48€	3.350,00€	51,00€	7.030,02€	11.824,50€

12) Με την υπ' αριθμ./**2019** (...../19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 3.868,47€, πλέον πρόστιμο ποσού 3.967,49€, ήτοι συνολικό ποσό **7.835,96€**.

13) Με την υπ' αριθμ./**2019** (...../19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ,

καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 5.294,12€, πλέον πρόστιμο ποσού 5.391,00€, ήτοι συνολικό ποσό **10.685,12€**.

14) Με την υπ' αριθμ./2019 (...../19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.859,36€, πλέον πρόστιμο ποσού 1.429,68€, ήτοι συνολικό ποσό **4.289,04€**.

15) Με την υπ' αριθμ./2019 (...../19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.768,93€, πλέον πρόστιμο ποσού 884,47€, ήτοι συνολικό ποσό **2.653,40€**.

16) Με την υπ' αριθμ./2019 (...../19) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.644,59€, πλέον πρόστιμο ποσού 822,30€, ήτοι συνολικό ποσό **2.466,89€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, κατόπιν του πορίσματος της από 19/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος προσδιόρισε ΦΠΑ εκροών με βάση τις συναλλαγές /πιστώσεις που έγιναν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας που αφορούσαν έσοδα από παράδοση αγαθών στο εσωτερικό ης χώρας από ηλεκτρονικό εμπόριο γυναικείων ειδών καλλωπισμού – κομμωτική, ως κάτωθι:

	Αριθμός συναλλαγών	Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών	Σύνολο φόρου εκροών 23%
01/01-31/12/2012	390	16.819,44€	3.868,47€
01/01-31/12/2013	400	23.017,90€	5.294,12€
01/01-31/12/2014	185	12.432,00€	2.859,36€
01/01-31/12/2015	91	7.691,00€	1.768,93€
01/01-31/12/2016	77	7.030,02€	1.644,59€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση με σκοπό την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως την μεταρρύθμισή τους και τον περιορισμό των φόρων και των προστίμων στο ελάχιστο, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 7 ΠΑΡ. 3,5 Ν. 4337/2015 ΚΑΙ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4174/2013 ΓΙΑ ΤΑ ΕΤΗ 2012-2016

1.1. Εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης, τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου, επί των εκκρεμουσών υποθέσεων. Εν προκειμένω, με τις με αριθμούς/19,/19 και/19 πράξεις επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2012-2015 της επιβλήθηκαν πρόστιμα για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ), υπολογιζόμενα, για μεν τις και πράξεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ ν.4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.2 περ. α. υποπερ. αβ, 8 περ. α και 9 ν.2523/1997, για δε την πράξη υπολογιζόμενο σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ.1 περ. θ' και 2 περ. γ' ν.4174/2013. Ωστόσο, με το άρθρο 3 παρ. 3 περ. β' και ε' του Ν.4337/2015, το οποίο ορίζει ότι: «3.... β. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 καταργείται.... ε. Στην περίπτωση δ' της παρ. 2 του άρθρου 54 η φράση «β', γ', δ', στ' και θ'» αντικαθίσταται με τη φράση «β', γ', δ' και στ'» και η φράση «με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων» διαγράφεται. ...», καταργήθηκαν οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, και τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2, με αποτέλεσμα για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά να μην επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα.

1.2. Επί των προστίμων για μη τήρηση βιβλίων

Τόσο με τις με αριθμούς και/19 όσο και με την με αρ./19 πράξη επιβολής προστίμου της επιβλήθηκαν τρία χωριστά πρόστιμα για τη μη τήρηση απλογραφικών βιβλίων για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014-2015 αντίστοιχα. Όπως δέχεται η ίδια η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου (στη σελ. 65 από 69), σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018 όπως ερμηνεύθηκε από την με αρ./2019 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, επιβάλλεται ένα πρόστιμο στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου και όχι ανά χρήση. Επομένως, μη νομίμως επιβλήθηκαν με τις άνω τρεις προσβαλλόμενες πράξεις πρόστιμα για την ίδια ακριβώς παράβαση, ήτοι της μη τήρησης απλογραφικών βιβλίων χωριστά για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014-2015 αντίστοιχα αντί για ένα ενιαίο πρόστιμο. Πέραν τούτου, το ένα, μοναδικό και ενιαίο πρόστιμο, σύμφωνα με τα ανωτέρω, θα πρέπει να υπολογιστεί με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις που ίσχυαν για τη χρήση 2012, δηλαδή την πρώτη χρήση που διαπιστώθηκε η παράβαση, ήτοι στο ποσό €200,00 που επιβλήθηκε με την (β) παράβαση της με αρ./19 πράξης, και να ακυρωθούν τα αντίστοιχα πρόστιμα που επιβλήθηκαν με την με στοιχείο (β) παράβαση της με αρ./19 πράξης και με την/19 πράξη.

2. ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ Φ.Π.Α

2.1. Όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., ο έλεγχος χαρακτηρίζει τις καταθέσεις που προσδιόρισε ως εισοδήματα Δ' πηγής ως κέδρος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι από *ηλεκτρονικό εμπόριο ειδών γυναικείου καλλωπισμού* –

κομμωτικής, ήτοι Ο έλεγχος θεώρησε όλες τις πρωτογενείς καταθέσεις που αθροίζουν τα καταλογιζόμενα ποσά ανά χρήση ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, θεωρώντας ταυτόχρονα το εισόδημα αυτό και ως καθαρό κέρδος. Είναι προφανές ότι από τη στιγμή που ο έλεγχος απεφάνθη (αβασίμως και ανατιολόγητα κατά τη προσφεύγουσα) ότι ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα, όφειλε, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α. να προβεί σε προσδιορισμό του καθαρού κέρδους και αντίστοιχα των εκροών/εισροών, και επί των ποσών αυτών να καταλογίσει τα όποια ποσά φόρων αναλογούν. Ήδη η φορολογική αρχή, όπως ρητά αναφέρει στην από 28-6-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και συγκεκριμένα στις σελίδες 42-56, είχε εντοπίσει και έχει καταγράψει στις εν λόγω σελίδες κινήσεις αγορών προϊόντων από την προσφεύγουσα από συγκεκριμένους προμηθευτές για κάθε χρήση, ήτοι: (α) για το έτος 2012 συνολικά 294 κινήσεις αγορών συνολικής αξίας €8.343,56 μείον επιστροφές αξίας €539,29 = € 7.804,27, (β) για το έτος 2013 συνολικά 315 κινήσεις αγορών συνολικής αξίας €13.903,94 μείον επιστροφές αξίας €478,52 = €13.425,42, (γ) για το έτος 2014 συνολικά 271 κινήσεις αγορών συνολικής αξίας €7.365,29 μείον επιστροφές αξίας €122,50 = 7.242,79, (δ) για το έτος 2015 συνολικά 156 κινήσεις αγορών συνολικής αξίας €4.286,81 μείον επιστροφές αξίας €260,26 = €4.026,55 και (ε) για το έτος 2016 συνολικά 99 κινήσεις αγορών συνολικής αξίας €5.580,89 μείον επιστροφές αξίας €602,32 = €4.978,57. Εφόσον λοιπόν η φορολογική αρχή ομολογεί η ίδια ότι διαπίστωσε και κατέγραψε αδιαμφισβήτητα αγορές προϊόντων από συγκεκριμένους προμηθευτές, με συγκεκριμένες συναλλαγές και συγκεκριμένης αξίας (συνολικής και επιμέρους), τα οποία στη συνέχεια ισχυρίζεται ότι η προσφεύγουσα μεταπώλησε με σκοπό την απόκτηση κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, όφειλε δίχως άλλο, τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στον Φ.Π.Α. να προβεί στο προσδιορισμό του καθαρού κέρδους με την αφαίρεση των αποδεδειγμένων δαπανών στις οποίες προέβην, τις οποίες συνομολογεί και ο έλεγχος, κατά τα ανωτέρω, από τα ποσά που κατέγραψε ο έλεγχος ως εισόδημα Δ' πηγής.

2.2. Με τις απόψεις της προς την φορολογική αρχή επί των προσωρινών καταλογιστικών πράξεων, προσκόμισε και μεγάλο μέρος των αποδεικτικών των αγορών των προϊόντων κομμωτηρίου, καλλωπισμού κ.λπ. συναφών ειδών, στις οποίες αγορές προέβην μέσω διαδικτύου και τα οποία προϊόντα στη συνέχεια τα παρέδωσε προς εξυπηρέτησή τους σε τρίτους έναντι των ποσών που διαπίστωσε η φορολογική αρχή ότι έλαβε από αυτούς μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς της λογαριασμούς, ζητώντας να ληφθούν υπόψη και να αφαιρεθεί το κόστος των αγορών από το προσδιορισθέν εισόδημα, καθώς και ο αναλογών Φ.Π.Α. Παρά ταύτα, ο έλεγχος όπως καταγράφεται στη σελ. 73 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, δεν έλαβε υπόψη του τον άνω ισχυρισμό, ούτε έλεγξε τα παραστατικά που προσκόμισε. Αρκέστηκε μόνο να αναφέρει ότι οι ισχυρισμοί δεν γίνονται δεκτοί χωρίς καμία ειδικότερη αιτιολογία. Αξίζει να σημειωθεί ότι κατέθεσε τις απόψεις της επί των προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις

16/12/2019 με συνολικά 240 σελίδες αποδεικτικών εγγράφων και η φορολογική αρχή ολοκλήρωσε και συνέταξε την έκθεση ελέγχου την αμέσως επόμενη ημέρα, στις 17/12/2019, χωρίς να λάβει αυτά υπόψη του.

2.3 Προσκόμισε με τις απόψεις της στη φορολογική αρχή αποδεικτικά ταξιδιού που πραγματοποίησε στην τον Μάιο του 2015 μαζί με τον , το οποίο ταξίδι έκλεισε και πλήρωσε εκείνη από δικά της χρήματα, και στη συνέχεια της κατέβαλε την αναλογία του στον τραπεζικό της λογαριασμό. Παρά ταύτα, και το ποσό που της κατέβαλε ο στον λογαριασμό της ο έλεγχος το θεωρεί ως εισόδημά της ενώ αποδεδειγμένα αποτελεί δαπάνη τρίτου την οποία κατέβαλε προς εξυπηρέτησή του, λόγω του πακέτου ταξιδιού που έκλεισε, και στη συνέχεια της την κατέβαλε. Τα αυτά ως άνω αποδεικτικά προσκομίζει και ενώπιον μας προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού της και αιτείται όπως ληφθούν υπόψη (σχετικό 1).

A. Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας Εισοδήματος

A.1 Οικονομικά έτη 2013 και 2014

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου του ιδίου ΠΔ: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: **α)** δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, **β)** ..., **γ)** δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, **δ)** ..., **ε)** ..., **στ)** ... **ζ)** ..., **η)** ..., **θ)** ... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων,

εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 30 του ν.2238/94** «Ακαθάριστο εισόδημα»:

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α)β)

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994** (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε για εισοδήματα που αποκτώνται μέχρι το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012):

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του

Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **32§1 του ν. 2238/1994** (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά ορίζεται ότι:

«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο

κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Επειδή, κρίσιμος χρόνος για την κρίση περί εφικτού ή μη του λογιστικού προσδιορισμού και των ελεγκτικών επαληθεύσεων είναι ο χρόνος διάπραξης των αποδιδόμενων παραβάσεων (ΣΤΕ 1102/2017).

Επειδή, ως νέα στοιχεία, κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που προσκομίζονται με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και χρήζουν αξιολόγησης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ορίζονται αυτά τα οποία έχουν ανακύψει οφινγενώς και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Α.2 .ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ 2014, 2015 & 2016

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 22** «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του **ν.4172/2013** ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28** «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του **ν.4172/2013** ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες

μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **23§1** «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του **ν.4174/2013** 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 τις διατάξεις του άρθρου **27§1** «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του **ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2** του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη 2012 – 2016, προκύπτει ότι ο έλεγχος έκρινε ότι ονομαστικές καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας αποτελούν έσοδα Δ΄ πηγής (Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις) από ηλεκτρονικό εμπόριο ειδών γυναικείου καλλωπισμού – κομμωτικής, και εν συνεχεία προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης της προσφεύγουσας, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Ονομαστικές Καταθέσεις/ Πιστώσεις που κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι αφορούν την εμπορική επιχείρηση (ηλεκτρονικό	Ακαθάριστα Έσοδα	Καθαρά Κέρδη

	εμπόριο ειδών γυναικείου καλλωπισμού – κομμωτικής		
2012	16.819,44 €	16.819,44 €	16.819,44 €
2013	23.017,90 €	23.017,90 €	23.017,90 €
2014	12.432,00 €	12.432,00 €	12.432,00 €
2015	7.691,00 €	7.691,00 €	7.691,00 €
2016	7.030,02 €	7.030,02 €	7.030,02 €

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι λανθασμένα ο έλεγχος θεώρησε όλες τις πρωτογενείς καταθέσεις που αθροίζουν τα καταλογιζόμενα ποσά ανά χρήση ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, θεωρώντας ταυτόχρονα το εισόδημα αυτό και ως καθαρό κέρδος. Είναι προφανές ότι από τη στιγμή που ο έλεγχος απεφάνθη ότι ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα, όφειλε, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α. να προβεί σε προσδιορισμό του καθαρού κέρδους και αντίστοιχα των εκροών/εισροών, και επί των ποσών αυτών να καταλογίσει τα όποια ποσά φόρων αναλογούν.

Επειδή, επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η φορολογική αρχή όφειλε να λάβει υπόψη της κινήσεις αγορών προϊόντων, όπως η ίδια έχει εντοπίσει και έχει καταγράψει στις σελίδες 42-56 της από 28-6-2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ήτοι όφειλε δίχως άλλο, τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στον Φ.Π.Α. να προβεί στο προσδιορισμό του καθαρού κέρδους με την αφαίρεση των αποδεδειγμένων δαπανών στις οποίες προέβην, τις οποίες συνομολογεί και ο έλεγχος, κατά τα ανωτέρω, από τα ποσά που κατέγραψε ο έλεγχος ως εισόδημα Δ' πηγής. Επίσης, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά **να αφαιρεθεί** από το προσδιορισθέν εισόδημα και **ο αναλογών Φ.Π.Α.**

Επειδή, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικουμένου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγονται δε από τη δράση της Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της αναλογικότητας, της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (Σπηλιωτόπουλος Ε., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 95-97).

Επειδή, κατ' εφαρμογή των ως άνω αρχών, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι στο ποσό των ελεγχόμενων καταθέσεων περιλαμβάνεται ο αναλογών ΦΠΑ και γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας να αφαιρεθεί από το προσδιορισθέν εισόδημα **ο αναλογών Φ.Π.Α.**

Επομένως, με την παρούσα απόφαση **τα ακαθάριστα έσοδα της εμπορικής επιχείρησης της προσφεύγουσας διαμορφώνονται ως τον κάτωθι πίνακα:**

ΕΤΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2012	13.674,34 €	3.145,10 €	16.819,44 €
2013	18.713,74 €	4.304,16 €	23.017,90 €
2014	10.107,32 €	2.324,68 €	12.432,00 €
2015	6.252,85 €	1.438,15 €	7.691,00 €
2016	5.697,31 €	1.332,71 €	7.030,02 €

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δηλαδή ενώπιον διοικητικού οργάνου, το οποίο έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, όσο και την ουσία της υπόθεσης και μπορεί να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει την πράξη ή να την τροποποιήσει ή να απορρίψει την προσφυγή (Δ.Εφ.Αθ. 3762/2015 σκέψη 5).

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως αγορές, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, δηλώσεις ομοειδών επιχειρήσεων, δεδομένα εμπορικού επιμελητηρίου, κ.α.) ή χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο προκειμένου να καταλήξει στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών ως το σύνολο των πιστώσεων, (ήτοι η φορολογική αρχή εφάρμοσε συντελεστή κέρδους 100%), με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις Εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 – 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Β. Ως προς το ΦΠΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **32 του ν.2859/00** :

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:
 - α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
 - β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
 - γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
 - δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **48§3 του ν.2859/00** :

- «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:
- α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
 - β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

.....

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.»

Επειδή, από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τα ελεγχόμενα έτη, έχει διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος ΦΠΑ και οι φορολογητέες εκροές, εισροές και ο φόρος για καταβολή προσδιορίστηκαν με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α).

Επειδή, αιτιολογημένα από τον έλεγχο, καθορίστηκαν τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και δεν τίθεται ζήτημα εκπτώσεως του φόρου εισροών (ΣΤΕ 303/2012) καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα με την παρούσα απόφαση τροποποιούνται οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος εκροών ως κάτωθι:

ΕΤΟΣ	Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών 23%	Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών 24%	Σύνολο φόρου εκροών 23%	Σύνολο φόρου εκροών 24%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2012	13.674,34 €		3.145,10 €		16.819,44 €
2013	18.713,74 €		4.304,16 €		23.017,90 €
2014	10.107,32 €		2.324,68 €		12.432,00 €
2015	6.252,85 €		1.438,15 €		7.691,00 €
2016	3.464,23 €	2.233,08 €	796,77 €	535,94€	7.030,02 €

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 30 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος*»

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 6 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. (σ.σ. από 17-10-2015 κατά το μέρος που αφορούν παραβάσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (παραβάσεις ΚΒΣ, ΚΦΑΣ)».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013** ως ίσχυε έως 16/10/2015, πριν καταργηθεί με το άρθρο 3 παρ.3 περ. β και ε του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129 - 17/10/2015), οριζόταν 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: θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', ν', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της

μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3 παρ. 3 περ. β' και ε' του Ν.4337/2015** ορίζεται ότι: «3. ... β. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 καταργείται. ... ε. Στην περίπτωση δ' της παρ.2 του άρθρου 54 η φράση «β', γ', δ', στ' και θ'» αντικαθίσταται με τη φράση «β', γ', δ' και στ'» και η φράση «με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων» διαγράφεται. .».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2α του άρθρου 55 του Ν.4174/2013** ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013) έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 περ στ' και της παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015** (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ...στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Α '170)...».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1252/2015** Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53-62) διευκρινίστηκε ότι: « η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ'): «1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις

που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

...Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω περιπτώσεων (περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την κατάργηση της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54) παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:.. 3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ (άρθρο 7παρ. 5Ν.4337/2015). ...».

Επειδή, από τη θεωρία έχει γίνει αποδεκτό ότι: (Δ. Σταματόπουλος/ Γ. Σταματόπουλος/ Π. Σταματόπουλος, Ανάλυση - Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις FORIN - ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, Αθήνα, 2018, σελίδες 410 - 411) «Με την περ. θ' της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, η οποία ίσχυσε από 1/1/2014 έως 16/10/2015, προβλεπόταν η επιβολή προστίμου σε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων. Για τις συγκεκριμένες παραβάσεις αυτής της περιόδου, τα πρόστιμα ανέρχονται σε: 250 ευρώ, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και 500 ευρώ, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. Επισημαίνεται ότι, όπως αναφέρεται σχετικά και στην εγκ. ΠΟΛ. 1252/2015, τα πρόστιμα αυτά επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος

του ΚΦΔ (έως 31.12.2013) εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015. ... Με τις καταργηθείσες διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 55 οριζόταν ότι ως «φοροδιαφυγή» νοούνταν και η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανερχόταν τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ. Στην περίπτωση αυτών των παραβάσεων, επιβαλλόταν πρόστιμο, σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 55, για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ. Οι διατάξεις αυτές ίσχυσαν από 26.7.2013 (σύμφωνα με το άρθρο 72 § 30 του ΚΦΔ) έως 16.10.2015, ημερομηνία κατάργησής τους με το Ν.4337/2015. Με την παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι οι μεταβατικές διατάξεις προστίμων του νόμου αυτού (άρθρο 7 § 3, 4) για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 16.10.2015 και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ. Επομένως, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από 26.7.2013 μέχρι 16.10.2015, εφόσον είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, δηλαδή, σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων κατά τις οποίες η συνολική αποκρυβείσα αξία ανερχόταν τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000,00), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 οι οποίες περιορίζουν το επιβαλλόμενο πρόστιμο σε ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. Επισημαίνουμε ότι αν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 (δηλαδή, περιπτώσεις κατά τις οποίες η συνολική αποκρυβείσα αξία δεν υπερβαίνει τις πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ, δεν εφαρμόζονται οι ανωτέρω μεταβατικές διατάξεις (άρθρο 7 § 3 Ν.4337/2015) αλλά αυτές της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ».

Περαιτέρω (βλ. Ι. Φωτόπουλος/ Μ. Βραχάτη/ Β. Βυζας/ Κ. Καραγκούνης/ Γ. Κεραμευς/ Χ. Λιβιτσάνου/ Α. Μάλλιου/ Ε. Μπακάλης/ Π.Πανταζόπουλος/ Στ. Παπαδημητρίου/ Θ. Παπακυριάκου/ Κ. Πέρρου/ Ε. Πηλίκου/ Ε. Πριстуόρη/ Λ. Σωφρονά/ Αν. Τσουρουφλής/ Γ. Φουφόπουλος/ Γ. Φωτόπουλος/ Θ. Ψυχογιός, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, 2018, σελίδες 1517 - 1518) «Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4337/2015, οι παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων αντιμετωπίζονται, πλέον, ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του ιδίου άρθρου, η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν απ τη λογιστική νομοθεσία. Τούτο επαναλήφθηκε και στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015, όπου αναφέρεται ότι μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν

επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περατώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ή της παραγράφου 1 του άρθρου 54. ... Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για το χρονικό πεδίο εφαρμογής της περίπτωσης αυτής, δεδομένου ότι για το διάστημα ως την κατάργησή της εφαρμόζεται. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1210/06-09-2013** Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων διευκρινίστηκε ότι: «Αα. Μη έκδοση - Ανακριβής έκδοση φορολογικών 7 στοιχείων, αποκρυσταλλώσας αξίας άνω των 5.000 ευρώ. Από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυσταλλώσας αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ. ... Σημειώνεται ότι, σε σχέση με τις καταργούμενες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 αυξήθηκε το όριο της αποκρυσταλλώσας αξίας (από 1.200 ευρώ σε 5.000 ευρώ) ενώ μειώθηκε το ποσοστό της αξίας της συναλλαγής (από 100% σε 40%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5§10 του Ν.2523/1997** (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 4 αναριθμήθηκε σε παρ. 5 και προστέθηκαν νέες παρ. 2, 3 και 4 με την παρ. 3 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 52 του ιδίου νόμου ισχύουν από 31/3/2011 και μετά) ορίζεται ότι: 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυσταλλώσας αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. .».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση έχοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα της έκθεσης και τις συνημμένες σε αυτή καταστάσεις (στις οποίες καταγράφεται η αξία έκαστου μη εκδιδόμενου στοιχείου), προκύπτει ότι τα υπό κρίση μη εκδοθέντα παραστατικά στοιχεία (αποδείξεις λιανικής πώλησης) αφορούν ανά στοιχείο αποκρυσταλλισμένη αξία κάτω των 5.000,00€ (όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ. 1210/06-09-2013), επομένως ορθώς η αρμόδια ελεγκτική αρχή δεν εφάρμοσε τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν.4337/2015, αλλά αυτές της περ. θ' της παρ. 1 και περ. δ της παρ.2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β', δ' και ε' του Ν.4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερο ευνοϊκή. Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης και περί τεκμηρίου αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου, επί των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου είναι αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι λανθασμένα της επιβλήθηκαν τρία χωριστά πρόστιμα για τη μη τήρηση απλογραφικών βιβλίων για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014-2015 αντίστοιχα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την ΠΟΛ 1026/2018 όπως ερμηνεύθηκε από την με αρ./2019 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, η ως άνω απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης ερείδεται επί διαφορετικών νομικών και πραγματικών περιστατικών καθώς έκρινε πρόστιμα μη τήρησης απλογραφικών αρχείων (βιβλίων), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του Ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1026/2018**:

«Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500€. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο».

Επειδή, η φορολογική αρχή εφαρμόζοντας τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1026/2018 επέβαλε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα πρόστιμο για την παράβαση της μη τήρησης βιβλίων για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, καθόσον η παράβαση διαπιστώθηκε στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου.

Επειδή, με την υπ' αριθ./2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση του ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν.4337/2015.

Επειδή, με την υπ' αριθ./2019 Πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση του ΚΦΑΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν.4337/2015.

Επειδή, με την υπ' αριθ./2019 Πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των ΕΛΠ, που επισύρει τις κυρώσεις του ν.4174/2013.

Επειδή, τα ως άνω προσβαλλόμενα πρόστιμα επιβλήθηκαν βάσει διαφορετικών διατάξεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Επειδή, όπως έγινε δεκτό με την παρούσα απόφαση τροποποιούνται οι με αριθ./2019 και/2019 Πράξεις Επιβολής προστίμου άρθρου 58^α§1 του ν.4174/2013 ως κάτωθι:

Αριθμός πράξης/2019 Βάσει ελέγχου:

Είδος στοιχείου	Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
ΑΛΠ	1.646,00€	378,58€	50%	189,29€

Βάσει ΔΕΔ:

Είδος στοιχείου	Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
-----------------	-----------------	----------	-------------	------------------

ΑΛΠ	1.338,21€	307,79€	50%	153,89€
-----	-----------	---------	-----	----------------

Αριθμός πράξης/2019 Βάσει ελέγχου:

Είδος στοιχείου	Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
ΑΛΠ	7.030,02€	1.644,60€	50%	822,30€

Βάσει ΔΕΔ:

Είδος στοιχείου	Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
ΑΛΠ	5.697,31 €	1.332,71 €	50%	666,36€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **ΑΦΜ:** και συγκεκριμένα:

- την **αποδοχή** αυτής και την **ακύρωση** των υπ' αριθ./2019,/2019,/2019,/2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, (εισοδήματα 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014, 01/01-31/12/2015 και 01/01-31/12/2016), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης (τυπική πλημμέλεια).
- Την **μερική αποδοχή** και την **τροποποίηση** των υπ' αριθ./2019,/2019,/2019,/2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014, 01/01-31/12/2015 και 01/01-31/12/2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
- Την **απόρριψη** και την **επικύρωση** των υπ' αριθ./2019 και/2019 Πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικών ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.
- Την **απόρριψη** και την **επικύρωση** των υπ' αριθ./2019 και/2019 Πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2014-2015 και 2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.
- Την **μερική αποδοχή** και την **τροποποίηση** των υπ' αριθ./2019 και/2019 Πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58§1 του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2015 και

2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Οικονομικό έτος 2013 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	2.515,98 €	€
Πρόσθετος φόρος	2.708,45 €	€
Εισφορά αλληλεγγύης	€	€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.224,43 €	€

ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	3.868,47 €	3.145,10 €
Πρόσθετος φόρος	3.967,49 €	3.225,61 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.835,96 €	6.370,71 €

Πράξη επιβολής προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015	4.200,00 €	4.200,00 €

Οικονομικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	6.207,21 €	€
Πρόσθετος φόρος	6.320,80 €	€
Εισφορά αλληλεγγύης	€	€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.528,01 €	€

ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	5.294,12 €	4.304,16 €
Πρόσθετος φόρος	5.391,00 €	4.382,93 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.685,12 €	8.687,09 €

Πράξη επιβολής προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015	4.200,00 €	4.200,00 €

Φορολογικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2014)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	3.716,63 €	€
Πρόσθετος φόρος	1.114,99 €	€
Εισφορά αλληλεγγύης	€	€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.831,62 €	€

ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	2.859,36 €	2.324,68 €
Πρόσθετος φόρος	1.429,68 €	1.162,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.289,04 €	3.487,02 €

Πράξη επιβολής προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Άρθρου 54 ν.4174/2013	30.000,00 €	30.000,00 €

Φορολογικό έτος 2015 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2015)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	2.844,10 €	€
Πρόσθετος φόρος	1.422,05 €	€
Εισφορά αλληλεγγύης	€	€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.266,15 €	€

ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	1.768,93 €	1.438,15 €
Πρόσθετος φόρος	884,47 €	719,08 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.653,40 €	2.157,23 €

Πράξη επιβολής προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Άρθρου 58 ^α §1 ν.4174/2013	189,29 €	153,89 €

Φορολογικό έτος 2016 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2016)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	2.602,21 €	€
Πρόσθετος φόρος	1.301,11 €	€
Εισφορά αλληλεγγύης	€	€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.903,32 €	€

ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	1.644,59 €	1.332,71 €
Πρόσθετος φόρος	822,30 €	666,36 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.466,89 €	1.999,07 €

Πράξη επιβολής προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Άρθρου 54 ν.4174/2013	2.500,00 €	2.500,00 €
Άρθρου 58 ^α §1 ν.4174/2013	822,30 €	666,36€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.