



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10-5-2022

Αριθμός απόφασης: 1622

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά της με αρ. /9-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015 και της με αρ. /9-12-2021 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. /9-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015 και την με αρ. /9-12-2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 9-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **10-1-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ. /**9-12-2021** Πράξη Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **30.000,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 περ. θ' και της παρ. 2 περ. γ' του αρθ. 54 του ν. 4174/2013. Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση διακοσίων ογδόντα ένα (281) φορολογικών στοιχείων εσόδου (ΑΠΥ) για παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες.

-Με την με αρ. /**9-12-2021** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 2.160,25€, προστίμου αρθ.58 Κ.Φ.Δ. ύψους 1.080,13€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 563,44€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **3.803,82€**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση της φορολογικής αρχής ότι υπέπεσε σε 281 παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου το ένδικο έτος.

2. Επί της αποδιδόμενης σε βάρος του παράβασης για μη έκδοση 2 αποδείξεων από περιπτώσεις από το ιδιωτικό θεραπευτήριο, μας γνωρίζει ότι για την εξέδωσε στις 22-2-2016 το Σειρά Νο παραστατικό, το οποίο επικαλέσθηκε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και αυτή δε το έλαβε υπόψη ουδόλως.

3. Αναδρομική εφαρμογή ηπιότερης κύρωσης με μεταρρύθμιση του ποσού προστίμου 30.000 ευρώ στο ποσό των 2.500 ευρώ κατ' εφαρμογή του άρθρου 54 παρ. 2 ε Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4337/2015 (πρβλ. ΣτΕ 2319/2021).

4. Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 58 Ν. 4174/2013 όσον αφορά /2021 πράξη με επιβολή προστίμου ανακρίβειας 50% αντί 25% καθώς η διαφορά αρχικού χρεωστικού με χρεωστικό ελέγχου είναι κατώτερη του 50% και ανέρχεται στο 43%.

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ/15-3-2022 **Συμπληρωματικό Υπόμνημα** ενώπιον της Υπηρεσίας μας, με το οποίο αναφορικά, με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση

προσφυγής, προσκομίζει αναλυτικό πίνακα επί τη βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου (ως **σχετ.Α**), όπου αναφέρει συγκεκριμένα τον αριθμό και ημερομηνία παραστατικού δια του οποίου είχε ήδη συναλλαχθεί με τα εν λόγω άτομα, ενώ επίσης επισυνάπτει αντίγραφο του συνόλου των εκδοθέντων στοιχείων τα οποία επικαλείται (ως **σχετ. Β**). Επί του προβαλλόμενου λόγου περί αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωση, αναφέρει συμπληρωματικά ότι αιτείται **τουλάχιστον τη μεταρρύθμιση του προστίμου στο ποσό των 2.500 ευρώ** κατ' αναδρομική εφαρμογή της νεότερης ρύθμισης του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 ως και της παρ.2 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, η οποία μεταξύ άλλων κατήργησε την περ. θ της παρ. 1 του άρθρου 54 και της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 η οποία αντικατέστησε/τροποποίησε την περ. γ της παρ. 2 του άρθρου 54 (δια των οποίων από 1-1-2014 και μέχρι την ψήφιση και ισχύ του Ν. 4337/2015 προβλεπόταν η επιβολή προστίμου 250 ευρώ για κάθε παράβαση μη έκδοσης στοιχείου με οροφή το ποσό των 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 5 του ν. Ν. 4308/2014**: *«Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»*.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12 του ν.4308/2014**: *«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται **στοιχείο λιανικής πώλησης** (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. [...] 4.. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται **πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης**. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.*

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

[..].

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

[...] 10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13§1 του ν.4308/2014**: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 54 του ν.4174/2013**, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ήτοι από 01/1/2015-16/10/2015 : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) ..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:

α)γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', 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 απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και...»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από 9-12-2021 σχετικές εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, βάσει της με αρ. /23-10-2019 σχετικής εντολής μερικού ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ, αξιοποιήθηκε μεταξύ άλλων το με αρ. πρωτ. /06.09.21 έγγραφο της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ - ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΗΣ (ΗΔΙΚΑ), με το οποίο απέστειλε στον έλεγχο, κατόπιν σχετικού αιτήματος (..... /02-09-2021), κρυπτογραφημένο αρχείο σε μορφή excel, με τα στοιχεία συνταγών φαρμάκων καθώς και παραπεμπτικών εξετάσεων που έχουν εκδοθεί από τον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του Ιατρού, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2015 , όπως προκύπτουν από το σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης. **Ο έλεγχος έχοντας στη διάθεση του τα πλήρη στοιχεία των συναλλαγών με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από το κρυπτογραφημένο αρχείο του ΗΔΙΚΑ Α.Ε** , διενήργησε αντιπαραβολικό έλεγχο ανάμεσα στις συναλλαγές που προκύπτουν από τον εν λόγω αρχείο με τις εκδιδόμενες Α.Π.Υ του προσφεύγοντος ιατρού σε κάθε έναν από τους εν λόγω πελάτες - ασθενείς του. Από το αποτέλεσμα του εν λόγω ελέγχου προέκυψε ότι για το διάστημα από **01/01/2015 έως και 31/05/2015**, δεν εξέδωσε 148 φορολογικά παραστατικά εσόδων **για συνταγογραφήσεις φαρμάκων** η αξία των οποίων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο κατ'ελάχιστο σε δέκα (10) ευρώ , λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε ο προσφεύγων το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 με αιτιολογία «συνταγογράφηση» αναγράφονταν ως αμοιβή το ποσό των δέκα (10) ευρώ και ως εκ τούτου η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (αποκρυβέντα έσοδα) από την μη έκδοση των ως άνω φορολογικών παραστατικών ανήλθε σε **1.480,00 €** (148 φορολογικά παραστατικά * 10,00 €). Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για το διάστημα από 01/01/2015-31/05/2015 δεν εξέδωσε 131 φορολογικά στοιχεία εσόδου **για παραπεμπτικά εξετάσεων**, η αξία των οποίων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο κατ'ελάχιστο σε δέκα (10) ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε ο προσφεύγων το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 με αιτιολογία «παραπεμπτικά εξετάσεων» αναγράφονταν ως αμοιβή το ποσό των δέκα (10) ευρώ και ως εκ τούτου η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (αποκρυβέντα έσοδα) από την μη έκδοση των ως άνω φορολογικών παραστατικών για παραπομπή εξετάσεων ανήλθε σε **1.310,00 €** (131 φορολογικά παραστατικά * 10,00 €).

Επειδή κατά τη διάρκεια του ελέγχου ελήφθη υπόψη και η υπ'άρ. /1-11-2021 σχετική απάντηση του ιδιωτικού θεραπευτηρίου ανταποκρινόμενο σε σχετικό αίτημα του ελέγχου, με την οποία απέστειλε αρχείο με αντίγραφο της καρτέλας του προσφεύγοντος (ως προμηθευτής) από τον έλεγχο του οποίου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων

δεν εξέδωσε δύο (2) φορολογικά παραστατικά εσόδων σε πελάτες-ασθενείς στο ως άνω ιδιωτικό θεραπευτήριο, την αξία έκαστης προσδιόρισε στο ύψος των 100,00€ , ήτοι **200,00€** αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Περαιτέρω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κάτωθι **λογιστικές διαφορές (μη εκπιπτόμενες δαπάνες)**:

Α. ποσού 2,218,84€ για μη προσκόμιση φορολογικών παραστατικών στον έλεγχο και δαπάνες άνω των 500,00€ που εξοφλήθηκαν χωρίς τραπεζικό μέσο πληρωμής

Β. ποσού 1.499,81€ λόγω κόστους μισθοδοσίας

Γ. ποσού 600,00€ για τη δαπάνη ενοικίου της επαγγελματικής έδρας.

Δ. ποσού 1.000,00€ με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (δεδουλευμένο έσοδο του έτους 2015)

Επειδή αναφορικά με τον επικαλούμενο ισχυρισμό περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης από τον έλεγχο της αποδιδόμενης παράβασης μη έκδοσης 281 φορολογικών στοιχείων για παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες αυτός τυγχάνει μη αποδεκτός καθόσον δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πράγματι παρείχε τις εν λόγω υπηρεσίες δωρεάν ή εκτελεί εξετάσεις ή πακέτα εξετάσεων δωρεάν σε συγκεκριμένες ομάδες ασθενών όπως επικαλείται, και σε κάθε περίπτωση να τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα παραστατικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. Ν. 4308/2014.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται με την παρούσα, αναφορικά με την αποδιδόμενη παράβαση για τη μη έκδοση δύο (2) αποδείξεων για την περίπτωση της, για την οποία, σύμφωνα με τα στοιχεία του ιδιωτικού θεραπευτηρίου που είχε στην διάθεση του ο έλεγχος, δεν εξέδωσε φορολογικό παραστατικό εσόδου, ότι εξέδωσε στις 22-2-2016 το με σειρά No παραστατικό, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται το στέλεχος αυτού ούτε και η σχετική καταχώρισή στα τηρούμενα βιβλία και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει μη αποδεκτός καθότι αναπόδεικτος.

Επειδή αναφορικά με τους επικαλούμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος τους οποίους προβάλλει συμπληρωματικά με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ/15-3-2022 **συμπληρωματικό του υπόμνημα** που υπέβαλλε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας (βλ. σχετ.Α), αυτοί τυγχάνουν μη αποδεκτοί καθότι αβάσιμοι δεδομένου ότι ο έλεγχος για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων διενήργησε αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των καταστάσεων που απέστειλε η ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ - ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΗΣ (ΗΔΙΚΑ) για τις συνταγογραφήσεις φαρμάκων-παραπομπές εξετάσεων και των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου έτους και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως

προς αυτές τυγχάνουν βάσιμες και αποδεκτές. Περαιτέρω αναφορικά με τις περιπτώσεις ασθενών για τις οποίες ο προσφεύγων επικαλείται (ως σχετ. Β) ότι έχει εκδοθεί σχετικό παραστατικό συγκεντρωτικά και περιλαμβάνει και τις διαπιστωθείσες περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για συνταγογραφήσεις φαρμάκων, αυτές δεν μπορούν να συσχετισθούν ούτε χρονικά ούτε από τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι αφορούν τις ίδιες παρεχόμενες υπηρεσίες πόσο μάλλον δε όταν από τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν.4308/2014 προβλέπεται η έκδοση σχετικής απόδειξης λιανικής κατά το μέρος της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία κατ'άρθρο 64 ν. 4174/2013, στοιχειοθετεί πλήρως τις αποδιδόμενες παραβάσεις περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων όσο και την απόκρυψη εσόδων για το ελεγχόμενο έτος καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 9-12-2021 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και Κ.Φ.Δ. της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί πλημμελούς αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει μη αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 όπως αυτές ίσχυαν με τις διατάξεις του νόμου 4337/2015 (17-10-2015), ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή ο έλεγχος κατά την έκδοση της με αρ. /2021 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προσδιόρισε νομίμως το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου κατ'άρθ. 58 ν. 4174/2013 σε ποσοστό 50% επί της διαφοράς φόρου ύψους 2.160,25€ καθόσον η εν λόγω διαφορά φόρου υπερβαίνει σε ποσοστό 77,70% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,(2.780,09€) και ως εκ τούτου ο επικαλούμενος λόγος περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 58 ν. 4174/2013 κατά την έκδοση της με αρ.1035/2021 πράξης δεν ευσταθεί καθότι αβάσιμος.

Επειδή αναφορικά με τον προβαλλόμενο λόγο περί αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερη κύρωσης με τη μεταρρύθμιση του ποσού ύψους 30.000,00€ σε 2.500,00€ κατ' εφαρμογή του άρθρου 54 παρ. 2 ε Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4337/2015, δεν ευσταθεί ως νόμω αβάσιμος, καθότι για τη διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης διακοσίων ογδόντα ένα (281) φορολογικών στοιχείων για το διάστημα από 01/01/2015 έως 31-5-2015 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.1 περ. θ' και της παρ. 2 περ. γ' του αρθ. 54 του ν. 4174/2013 όπως αυτές ίσχυαν με τις διατάξεις του ν.4254/7-4-2014, ήτοι από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2., και όχι όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 3α του άρθρου 3 του ν. [4337/2015](#) οι οποίες ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου ως άνω νόμου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10-1-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αρ. /9-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015 και της με αρ. /9-12-2021 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

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

Φορολογικό έτος 2015

-Υπ' άρ. /9-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013

Ποσό προστίμου: 30.000,00€

-Υπ' άρ. /9-12-2021 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Σύνολο φόρου για καταβολή: 3.803,82€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του
Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.