



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/10/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 3283

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/07/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατοίκου, οδός &, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2016,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017,
-/2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 8.807,70 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ύψους 4.403,85 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.761,54 €, ήτοι συνολικό ποσό **14.973,09 €**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 8.382,15 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ύψους 2.095,54 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.676,43 €, ήτοι συνολικό ποσό **12.154,12 €**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο **500,00 €**, λόγω μη έκδοσης τεσσάρων (4) και ανακριβούς έκδοσης είκοσι (20) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών από 07/06/2017 έως 31/12/2017 για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν.4308/2014.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 20/06/2022 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ε.Λ.Π. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με τις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου:

- από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που συμμετέχει ο προσφεύγων ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος και τηρούνται σε πιστωτικά ιδρύματα της χώρας και ο οποίος πραγματοποιήθηκε από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Πληρωμών (ΣΜΤΛΛΠ), διαπιστώθηκαν για τη χρήση **2016** συνολικά τρεις (3) καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους **1.600,00 €**, οι οποίες αφορούν παροχή ιατρικών υπηρεσιών σε ασθενείς κατά την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος και για τις οποίες εκδόθηκαν ανακριβώς τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (ΑΠΥ), με αποτέλεσμα να καταλογιστούν ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 1 του Ν.4172/2013.
- από τη διασταύρωση του προσκομισθέντος μεριδολογίου από το νοσοκομείο, όπου αναλύονται οι διενεργηθείσες ιατρικές πράξεις, διαπιστώθηκαν περιπτώσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, με τις σχετικές αξίες ανά χρήση να είναι οι εξής:

Χρήση	Αξία μη εκδοθέντων (€)	Αξία ανακριβών (€)
2016	1.867,65	16.105,02
2017	2.859,65	15.767,35

Τα ανωτέρω ποσά καταλογίστηκαν επίσης ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Συγκεντρωτικά, τα ποσά που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ήταν τα εξής ανά χρήση:

Χρήση	Ποσά (€)
2016	19.572,67
2017	18.627,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1ος λόγος: Οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου και προστίμου πρέπει να ακυρωθούν για τον λόγο ότι η αιτιολογία αυτών και των εκθέσεων ελέγχου είναι ανεπαρκής, πλημμελώς αιτιολογημένη, αυθαίρετη και εσφαλμένη.

2ος λόγος: Για τον προσδιορισμό του ποσού της δήθεν προσαυξήσεως της περιουσίας του, δεν υφίσταται αιτιολογημένη κρίση της αντιδίκου φορολογικής αρχής.

3ος λόγος: Παράνομη η επίκληση της διατάξεως του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν.2238/1994 περί προσαύξησης περιουσίας, αφού η εφαρμογή της προϋποθέτει την ύπαρξη άγνωστης πηγής ή αιτίας.

4ος λόγος: Η παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων δεν υφίσταται και πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τους 1^ο, 2^ο και 3^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): «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, όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α'170/26-07-2013): «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή αντιθέτως με όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων, ο έλεγχος δεν καταλόγισε εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας (πολλώ δε μάλλον με βάση τη διάταξη του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν.2238/1994, η οποία ίσχυε για χρήσεις έως και 31/12/2013), αλλά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 1 του Ν.4172/2013.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος (σελ. 45), ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αποκρουεΐσα φορολογητέα ύλη, προέβη σε πολλαπλασιασμό του πλήθους των διαπιστωθεισών παραβάσεων με τον μέσο όρο της αμοιβής του προσφεύγοντος για κάθε ιατρική πράξη, όπως αυτός προκύπτει από τις εκδοθείσες ΑΠΥ για κάθε ιατρική πράξη.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται αυθαίρετη και μη αιτιολογημένη η επιλογή του μέσου όρου της αμοιβής για κάθε ιατρική πράξη, προκειμένου για τον υπολογισμό της αποκρουεΐσας φορολογητέας ύλης.

Επειδή με την παρούσα απόφαση και με δεδομένο ότι ο έλεγχος δεν είναι σε θέση να αποδείξει το ακριβές ποσό που εισέπραξε ο προσφεύγων σε κάθε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης, κρίνεται ότι, στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης, θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν οι κατώτερες αμοιβές για κάθε ιατρική πράξη, όπως αυτές προκύπτουν από τον πίνακα του μεριδολογίου (σελ. 35-44 Έκθεσης Ελέγχου), λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη ότι δεν έχουν τύχει αμφισβήτησης από τον έλεγχο (σχετ. και η υπ' αριθμόν ΔΕΔ 201/2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας).

Επειδή συνεπώς, η Υπηρεσία μας προέβη σε επανυπολογισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης για κάθε φορολογικό έτος, όπως φαίνεται στους ακόλουθους πίνακες:

2016

ΙΑΤΡΙΚΗ ΠΡΑΞΗ (Α)	ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
ΤΟΚΕΤΟΣ	800,00
ΑΠΟΞΕΣΗ ΜΗΤΡΑΣ	100,00
ΕΞΟΔΑ ΧΕΙΡ.ΥΣΤΕΡΟΣΚΟΠΗΣΗ	100,00
ΟΛΙΚΗ ΥΣΤΕΡΕΚΤΟΜΗ	600,00
ΠΕΡΙΔΕΣΗ ΤΡΑΧΗΛΟΥ	900,00
ΥΦΟΛΙΚΗ ΥΣΤΕΡΕΚΤΟΜΗ	300,00
ΕΞΟΔΑ ΧΕΙΡ.ΥΣΤΕΡΟΣΚΟΠΗΣΗ	
ΑΦΑΙΡΕΣΗ	100,00
ΚΛΑΣΜΑΤΙΚΗ ΑΠΟΞΕΣΗ ΜΗΤΡΑΣ	200,00
ΙΝΟΜΥΩΜΑΤΕΚΤΟΜΗ	0,00
ΕΞΕΤΑΣΗ ΜΕ ΝΑΡΚΩΣΗ	246,00
ΠΕΡΙΕΔΡΙΚΟ ΣΥΡΙΓΓΙΟ	0,00
ΣΥΝΟΛΟ (αριθμός παραβάσεων 33)	3.346,00

2017

ΙΑΤΡΙΚΗ ΠΡΑΞΗ (Α)	ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
ΤΟΚΕΤΟΣ	1.050,00
ΑΠΟΞΕΣΗ ΜΗΤΡΑΣ	280,00
ΕΞΟΔΑ ΧΕΙΡ.ΥΣΤΕΡΟΣΚΟΠΗΣΗ	0,00
ΟΛΙΚΗ ΥΣΤΕΡΕΚΤΟΜΗ	200,00
ΠΕΡΙΔΕΣΗ ΤΡΑΧΗΛΟΥ	0,00
ΥΦΟΛΙΚΗ ΥΣΤΕΡΕΚΤΟΜΗ	300,00
ΕΞΟΔΑ ΧΕΙΡ.ΥΣΤΕΡΟΣΚΟΠΗΣΗ	
ΑΦΑΙΡΕΣΗ	0,00
ΚΛΑΣΜΑΤΙΚΗ ΑΠΟΞΕΣΗ ΜΗΤΡΑΣ	0,00
ΙΝΟΜΥΩΜΑΤΕΚΤΟΜΗ	500,00
ΕΞΕΤΑΣΗ ΜΕ ΝΑΡΚΩΣΗ	0,00
ΠΕΡΙΕΔΡΙΚΟ ΣΥΡΙΓΓΙΟ	300,00
ΣΥΝΟΛΟ (αριθμός παραβάσεων 39)	2.630,00

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/03-10-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο επανέλαβε τους ισχυρισμούς του περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των πορισμάτων του ελέγχου, επικαλούμενος μάλιστα και συγκεκριμένες αποφάσεις της Υπηρεσίας μας επί παρεμφερών υποθέσεων (ΔΕΔ 4604/2018 και ΔΕΔ 2613/2021).

Επειδή αναφορικά με την απόφαση ΔΕΔ 4604/2018, στην οποία γίνεται αναφορά στη μη απαγόρευση είσπραξης χαμηλότερης αμοιβής σε σχέση με λοιπές περιπτώσεις ίδιων πράξεων, αυτή η πραγματικότητα λαμβάνεται υπόψη με την παρούσα απόφαση, δεδομένου ότι η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται με βάση την κατώτερη αμοιβή για κάθε ιατρική πράξη, όπως παρατίθεται ανωτέρω.

Επειδή αναφορικά με την απόφαση ΔΕΔ 2613/2021, τονίζεται πως αυτή έκρινε υπόθεση με ιατρό συμβεβλημένο με τον ΕΟΠΥΥ όπου ο έλεγχος βασίστηκε σε στοιχεία του τελευταίου για παραπεμπτικά και συνταγογραφήσεις (όπου δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί εάν σε όλες τις περιπτώσεις παρασχέθηκε ουσιαστική ιατρική υπηρεσία), ήτοι σε **διαφορετικά πραγματικά περιστατικά** από αυτά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, όπου πρόκειται για ιδιώτη ιατρό με ειδικότητα μαιευτήρα-γυναικολόγου και όπου ο έλεγχος βασίστηκε σε αδιαμφισβήτητα στοιχεία (μεριδολόγιο ιατρικών πράξεων του θεραπευτηρίου με το οποίο συνεργάζεται ο προσφεύγων).

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται **μερικώς αποδεκτοί**.

Ως προς τον 4^ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το επιβληθέν πρόστιμο των 500 € στο φορολογικό έτος 2017 για μη έκδοση/ανακριβή έκδοση ΑΠΥ παρανόμως επιβλήθηκε, δεδομένης της κατάργησης των παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 με το άρθρο 3, παρ. 4 του Ν.4337/2015 με ισχύ από 17/10/2015.

Επειδή με την παρ. 4α του άρθρου 12 του ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α' 80/07-06-2017) προστέθηκε στην παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 η περ. (ιε') «δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013:

«...»

η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1.

...».

Επειδή με την ΠΟΛ 1026/2018 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων».

Επειδή συνεπώς, το επιβληθέν πρόστιμο βασίζεται σε νεότερη και διαφορετική διάταξη από αυτήν που επικαλείται ο προσφεύγων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Συγκεντρωτικά, τα ποσά που καταλογίζονται με την παρούσα ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι τα εξής ανά χρήση:

Χρήση	Ποσά (€)
2016	4.946,00 (= 3.346,00 + 1.600,00)
2017	2.630,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **19/07/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, ΑΦΜκατά των υπ' αριθμ.-/2022 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Α)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

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

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	20.951,99 €	20.951,99 €	20.951,99 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	111.855,78 €	131.428,45 €	116.801,78 €	4.946,00 €
Σύνολο	132.807,77 €	152.380,44 €	137.753,77 €	4.946,00 €
Φόρος που αναλογεί				
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	3.142,80 €	3.142,80 €	3.142,80 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	43.335,10 €	52.142,80 €	45.560,80 €	2.225,70 €
Σύνολο	46.384,29 €	55.191,99 €	48.609,99 €	2.225,70 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	5.772,60 €	5.772,60 €	5.772,60 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	24.310,60 €	24.310,60 €	24.310,60 €	- €
Υπόλοιπο φόρου	16.301,09 €	25.108,79 €	18.526,79 €	2.225,70 €
Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ (10%)		4.403,85 €	222,57 €	222,57 €
Εισφορά αλληλεγγύης	9.303,70 €	11.065,24 €	9.748,84 €	445,14 €
Προκαταβολή φόρου επόμενου	40.508,10 €	40.508,10 €	40.508,10 €	- €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	- €
Συνολικό ποσό για καταβολή	66.762,89 €	81.735,98 €	69.656,30 €	2.893,41 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		14.973,09 €	2.893,41 €	

Β)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	13.751,24 €	13.751,24 €	13.751,24 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	52.777,85 €	71.404,85 €	55.407,85 €	2.630,00 €
Σύνολο	66.529,09 €	85.156,09 €	69.159,09 €	2.630,00 €

Φόρος που αναλογεί

Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	2.062,69 €	2.062,69 €	2.062,69 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	16.750,03 €	25.132,18 €	17.933,53 €	1.183,50 €
Σύνολο	18.812,72 €	27.194,87 €	19.996,22 €	1.183,50 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	2.350,15 €	2.350,15 €	2.350,15 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	35.452,90 €	35.452,90 €	35.452,90 €	- €
Υπόλοιπο φόρου	- 18.990,33 €	- 10.608,18 €	- 17.806,83 €	1.183,50 €
Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ (10%)		2.095,54 €	118,35 €	118,35 €
Εισφορά αλληλεγγύης	3.338,62 €	5.015,05 €	3.575,32 €	236,70 €
Προκαταβολή φόρου επόμενου	16.283,04 €	16.283,04 €	16.283,04 €	- €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	- €
Συνολικό ποσό για καταβολή	1.281,33 €	13.435,44 €	2.819,88 €	1.538,55 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		12.154,12 €	1.538,55 €	

Γ)/2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.