



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 09/06/2017

Αριθμός απόφασης: 3283

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 με ημερομηνία κατάθεσης **21/02/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατοίκου Τρικάλων επί της οδού, κατά της υπ' αριθμό. /13-12-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /13-12-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την 18/11/2016 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/02/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **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:

Με την υπ' αριθμ. **/13-12-2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. θ' και §2 περ. γ' του ν.4174/2013, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8 έως 13 του ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση παραστατικού στοιχείου εσόδου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε 813 περιπτώσεις πελατών για την παροχή παιδιατρικών υπηρεσιών, μη προσδιορισθείσας αξίας, την χρονική περίοδο από 01/01/2015 μέχρι και 12/08/2015, ημερομηνία ελέγχου.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ κατόπιν του πορίσματος της από 18/11/2016 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) των ελεγκτών της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ. /10-08-2015 εντολής ελέγχου, όπως αντικαταστάθηκε με την με αριθμ. **/02-12-2015** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση – εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Σύμφωνα με τη γενικότερη αρχή του κοινοτικού δικαίου και της πάγιας νομολογίας περί αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης ποινής έπρεπε στην προκειμένη περίπτωση να εφαρμοστούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 αντί του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.
2. Το κατασχεθέν ημερολόγιο δεν έχει καμία απολύτως φορολογική αποδεικτική ισχύ ή δύναται να έχει εκ του ΚΒΣ
3. Η φορολογική αρχή αποσιωπά το γεγονός ότι το κρινόμενο χρονικό διάστημα έχει εκδώσει αποδείξεις για όλες τις παρασχεθείσες υπηρεσίες.
4. Η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών, **η οποία οφείλει να το αποδείξει** κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο .
5. Στην υπό κρίση περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται επί μιας αυθαίρετης εκτίμησης επί μη εγγράφων του ΚΒΣ και μη εχόντων την οιαδήποτε αποδεικτική ή επαγγελματική ισχύ και στο οποίο ημερολόγιο σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας

και λογικής κατέγραφε ο,τιδήποτε σχετικό αναγράφει ο οποιοσδήποτε πολίτης και ιδιώτης στην καθημερινότητά του (π.χ. κοινωνικές εκδηλώσεις, υποχρεώσεις του συζύγου της, των παιδιών της και του σπιτιού τους κτλ).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54§1 περ. θ' του ν.4174/2013**, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο:

«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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54§2 περ. γ' του ν.4174/2013**, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο:

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

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»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **3§3 περ.β' του ν. 4337/2015**:

«β. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **3§3 περ.δ' του ν. 4337/2015**:

«δ. Στην περίπτωση γ' 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, με τις διατάξεις του άρθρου **23 του ν. 4337/2015** ορίζεται ότι η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 17/10/2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.

Επειδή, με το άρθρο **7§3 περ. στ' του ν.4337/2015**:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 περιπτ. η΄ της ΠΟΛ. 1252/2015:

«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.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ. /10-08-2015 εντολής μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του ΣΤ΄ Επιχειρησιακού τμήματος της ΥΕΔΔΕ, διενεργήθηκε την 12/08/2015 στην προσφεύγουσα έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013.

Επειδή, από τον ως άνω διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 12/08/2015, ημερομηνία ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε παραστατικά στοιχεία εσόδου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε 813 περιπτώσεις πελατών – ασθενών της για την παροχή παιδιατρικών υπηρεσιών, μη προσδιορισθείσας αξίας.

Επειδή, η ως άνω παράβαση διαπράχθηκε το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 12/08/2015, ήτοι πριν την 17/10/2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 4337/2015, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επέβαλλε πρόστιμο 30.000,00€ όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. θ΄ και §2 περ. γ΄ του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν το κρινόμενο ως άνω χρονικό διάστημα.

Επειδή, οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 εφαρμόζονται για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ, ήτοι για παραβάσεις που διεπράχθησαν πριν την 01/01/2014.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην περίπτωση της έπρεπε να εφαρμοστούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις του ν. 4337/2015 αντί του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 είναι αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.):

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

[3... 4.... 5.... 6....]

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.[8.... 9... .]

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

[11... . 12... 13...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 περ. β΄ του ν.4308/14:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013:

«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 **24§3 του ν.4174/2013**:

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

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο την 12/08/2015 στο ιατρείο της προσφεύγουσας, οι ελεγκτές προέβησαν σε κατάσχεση ενός ανεπίσημου στοιχείου, μικρό ημερολόγιο, προκειμένου να γίνει περεταίρω επεξεργασία του συγκεκριμένου στοιχείου για να διασφαλιστεί η αποδεικτική του αξία, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν.4174/2013.

Επειδή, στη συνέχεια ο έλεγχος κατέγραψε όλα τα στοιχεία πελατών – ασθενών που βρέθηκαν καταχωρημένα στο επίμαχο ημερολόγιο και φέρουν την ένδειξη √ (TIK) και τα αντιπαρέβαλε με τις εκδοθείσες το αντίστοιχο διάστημα ΑΛΣ.

Επειδή, από τον ως άνω αντιπαραβολικό έλεγχο προέκυψε ότι το χρονικό διάστημα από 01/01/15 έως 12/08/2015, η προσφεύγουσα είχε καταγεγραμμένα στο ημερολόγιο της 1147 ιατρικά ραντεβού που φέρουν την ένδειξη √ (TIK) ενώ είχε εκδώσει αποδείξεις εσόδου σε 334 περιπτώσεις. Επομένως, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε αποδείξεις εσόδου για τις ιατρικές υπηρεσίες παιδιάτρου που παρείχε σε 813 περιπτώσεις ασθενών- πελατών της, όπως αναλυτικά αναφέρονται τα ονόματα τους στις σελίδες 11-28 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/11/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσ/νικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21/02/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου της, **ΑΦΜ**

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν 4174/2013 ποσό: **30.000,00 ευρώ**

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 ΦΑΚΟΣ

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.