



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/04/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 959

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@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).

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά:

α) του υπ' αριθ. /19.11.2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

β) του υπ' αριθ. /19.11.2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

γ) του υπ' αριθ./23.11.2018 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

δ) του υπ' αριθ./23.11.2018 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τους υπ' αριθ./19.11.2018 και/19.11.2018 οριστικούς προσδιορισμούς προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992) και ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013 αντιστοίχως, και τους υπ' αριθ./23.11.2018 και/23.11.2018 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2013 και 2014 (διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013) αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με 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 τον υπ' αριθ./19.11.2018 οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 4.000,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου (Α.Π.Υ.) σε διακόσιες εβδομήντα (-270-) περιπτώσεις (ασθενών), αξίας μίας εκάστης μικρότερης των 1.200,00€ και συνολικής αξίας 48.969,90€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι (800,00€ x 15 x 1/3).

Με τον υπ' αριθ./19.11.2018 οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 4.000,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου (Α.Π.Υ.) σε διακόσιες σαράντα έξι (-246-) περιπτώσεις (ασθενών), αξίας μίας εκάστης μικρότερης των 1.200,00€ και συνολικής αξίας 44.617,02€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 7 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που

επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι (800,00€ x 15 x 1/3).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 09/11/2018 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ και ΚΦΑΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθ./.....04.2018 και/.....05.2018 εντολών του Προϊσταμένου της.

Με τον υπ' αριθ./23.11.2018 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προκύπτει, σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος, ποσού 12.156,44€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 11.314,00€ και εισφορά αλληλεγγύης 2.009,53€, δη σύνολο φόρου 25.479,97€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου (Α.Π.Υ.) σε διακόσιες εβδομήντα (-270-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 48.969,90€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Με τον υπ' αριθ./23.11.2018 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προκύπτει, σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος, ποσού 14.723,62€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 13.810,76€ και εισφορά αλληλεγγύης 2.705,53€, δη σύνολο φόρου 31.239,91€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου (Α.Π.Υ.) σε διακόσιες σαράντα έξι (-246-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 44.617,02€ και προσθήκης αυτής στα καθαρά κέρδη της (λογιστικός προσδιορισμός).

Οι ανωτέρω προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν βάσει του υπ' αριθ. 135/20.11.2018 σημειώματος διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου (άρθρου 28 ν.4174/2013) που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1247/13.11.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Τυπικές πλημμέλειες της έκθεσης ελέγχου. Δεν λήφθηκαν υπόψη οι ιδιαιτερότητες του ιατρικού επαγγέλματος. Η αμοιβή λαμβάνεται με την ολοκλήρωση των θεραπειών και ως εκ τούτου ο χρόνος έκδοσης των ΑΠΥ συμπίπτει με το πέρας της θεραπείας. Εσφαλμένος ο υπολογισμός του αριθμού των ασθενών και η αξία των συναλλαγών καθώς οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν δωρεάν. Ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας μίας εκάστης είναι αυθαίρετος. Η καθεμιά περίπτωση όφειλε να αντιμετωπιστεί ξεχωριστά από τον έλεγχο και να ληφθεί υπόψη

το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και η ανάλογη αμοιβή.

2. Μη νόμιμη η εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού του ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας λόγω τεκμαρτού υπολογισμού του εισοδήματος.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του.....».

Επειδή, με το άρθρο 1 της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.04.2017) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β΄ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ΄ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.».

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α).... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» [Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Β', σελ. 109, Ε. Σπηλιόπουλος, 2010].

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 εμπειριστατωμένα 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, με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα...».

Επειδή, με το άρθρο 37 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,.... ι) λοιπές πληροφορίες. ... Με την πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34....».

Επειδή, οι υπ' αριθ./23.11.2018 και/23.11.2018 προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2013 και 2014 (διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013) αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις αλλά έχουν ενημερωτικό χαρακτήρα, κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, προκειμένου ο φορολογούμενος να λάβει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, να διατυπώσει τις αντιρρήσεις του και ακολούθως να εκδοθούν οριστικές πράξεις, κατά συνέπεια δεν δύναται να προσβληθούν με ενδικοφανή προσφυγή.

Κατά συνέπεια, οι προαναφερθέντες προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος **απαράδεκτως προσβάλλονται** και παρέλκει η εξέταση του δεύτερου και τρίτου προβαλλόμενου λόγου περί εξωλογιστικού προσδιορισμού ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «*Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...».*

Επειδή, με το άρθρο 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «*1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση... 2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α, και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παρ. 1 του άρθ. 45 του Ν.Δ. 3323/1955 , στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για*

επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν»... 3....Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, ...».

Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 5 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «γ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:... γβ) Βιβλίο μεριδολογίου για τους συνεργαζόμενους γιατρούς που παρέχουν ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβονται από αυτούς. Το βιβλίο τηρείται σε μερίδες για κάθε γιατρό με αναγραφή της διεύθυνσης του, του Α.Φ.Μ. και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και όταν παρέχονται υπηρεσίες κατ' εντολή και για λογαριασμό τρίτου, στο βιβλίο αναγράφεται ακόμη το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. του τρίτου. Σε κάθε μερίδα καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του ασθενή που δέχεται την ειδική ιατρική περίθαλψη, τη χρονολογία παροχής της περίθαλψης και την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του ασθενή. Επί ειδικής ιατρικής περίθαλψης του ασθενή από περισσότερους γιατρούς τα δεδομένα αυτά καταχωρούνται στις μερίδες όλων των γιατρών...».

Επειδή, με την εγκύκλιο 3/1992 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) και διευκρινίστηκε ότι με το μεριδολόγιο γιατρών φυσικών προσώπων που τηρείται σε μερίδες για κάθε γιατρό φυσικό πρόσωπο με αναγραφή της διεύθυνσης του και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., παρακολουθούνται και ελέγχονται οι αμοιβές των εξωτερικών γιατρών, που συνεργάζονται με την κλινική ή το θεραπευτήριο, και των εσωτερικών γιατρών που λαμβάνουν ειδική αμοιβή, εκτός από την αμοιβή που καθορίζεται από τη σχέση τους με την κλινική ή το θεραπευτήριο. Σε κάθε μερίδα του παραπάνω βιβλίου καταχωρείται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του ασθενή που δέχεται την ειδική ιατρική περίθαλψη από το γιατρό, η χρονολογία παροχής της περίθαλψης και η κατηγορία θέσης του ασθενή. Για την ειδική ιατρική περίθαλψη του ασθενή από περισσότερους γιατρούς, τα στοιχεία αυτά καταχωρούνται στις μερίδες όλων των γιατρών. Δεν απαιτείται η τήρηση μερίδων για τους γιατρούς της κλινικής ή του θεραπευτηρίου, που παρέχουν σ' αυτή αποκλειστικά έμμισθη υπηρεσία ή συμμετέχουν μόνο στα κέρδη αυτής και οι οποίοι δε λαμβάνουν αμοιβή απευθείας από τον ασθενή από την κλινική για τον ασθενή που εγχειρίζεται ή εξετάζεται απ' αυτούς.

Επειδή, με την παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, Α' 84), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, καταργείται και αντικαθίσταται από 01/01/2013 με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1) ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.».

Επειδή, με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού... 3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης... Οι ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα, αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη... 4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:... β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, ...».

Επειδή, με την παρ. 14 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1) ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυσε κατά τους χρόνους φορολογίας και μέχρι την κατάργησή του με το ν.4337/2015, οριζόταν ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί

προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ'ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ... α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ... στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση... 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ... 9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου...».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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:... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 09/11/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ΚΦΑΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι διενεργήθηκε διασταύρωση των δεδομένων του βιβλίου μεριδολογίου του νοσηλευτικού ιδρύματος με τα βιβλία και εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία της προσφεύγουσας ιατρού, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η τελευταία έχει εκδώσει Α.Π.Υ. προς τους ασθενείς στους οποίους παρείχε ιατρικές υπηρεσίες για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013. Δεδομένου ότι κάθε ημερομηνία που αναγράφεται στο μεριδολόγιο είναι η ημερομηνία παροχής της υπηρεσίας και χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης για έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου (ΑΠΥ), με χρέωση της αμοιβής της ιατρού για κάθε εισαγωγή ασθενή για τον οποίο έχει

παρασχεθεί ειδική ιατρική περίθαλψη στο νοσηλευτικό ίδρυμα και όχι συνταγογράφηση, επίσκεψη, επανέλεγχος, αξιολόγηση αποτελεσμάτων κ.λπ. γιατί σε αυτή την περίπτωση δεν θα συνέτρεχε λόγος να συμπεριληφθεί το όνομα του ασθενούς στο βιβλίο μεριδολογίου της ιατρού. Από τη διενέργεια αντιπαραβολικού ελέγχου των ονομάτων των ασθενών από τις εκτυπώσεις του θεωρημένου βιβλίου μεριδολογίου του νοσηλευτικού ιδρύματος με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. της προσφεύγουσας ιατρού, προέκυψε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 σε διακόσιες εβδομήντα (-270-) περιπτώσεις και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 σε διακόσιες σαράντα έξι (-246-) περιπτώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, η προσφεύγουσα ουδέν στοιχείο προσκόμισε κατά την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι δεν είναι η θεράπουσα ιατρός των ασθενών,, και που αναγράφονται στο μεριδολογίο της. Περαιτέρω, αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι η συνολική αμοιβή που έλαβε από την ασθενή ήταν 600,00€ για την οποία εκδόθηκαν όλες οι ΑΠΥ αυτός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς από το μεριδολογίο προκύπτει η εισαγωγή της ασθενούς κατά τις ημερομηνίες 04/01/2012, 20/01/2012, 27/01/2012, 03/02/2012, 20/04/2012, 21/05/2012, 16/06/2012, 07/07/2012 και 05/09/2012, οι οποίες δεν έχουν αναγραφεί στις εκδοθείσες ΑΠΥ, ούτε έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία με την ένδειξη ΔΩΡΕΑΝ. Περαιτέρω, η επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν.2523/1997 δεν εξαρτάται, αρχικώς, από τον προσδιορισμό της αξίας εκάστης συναλλαγής αλλά από το πλήθος των συναλλαγών και αρκεί η διαπίστωση ότι αυτές δεν υπερβαίνουν το όριο των 1.200,00€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί τυπικών πλημμελειών της έκθεσης ελέγχου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 24/12/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Ο υπ' αριθ./19.11.2018 οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992)
για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012

Πρόστιμο	4.000,00 €
----------	------------

Ο υπ' αριθ./19.11.2018 οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΚΦΑΣ (ν.4093/2012)
για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013

Πρόστιμο	4.000,00 €
----------	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.