



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/1/2020

Αριθμός απόφασης:204

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 10....60 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27/9/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού και Κτίριο ..., Τ.Κ., κατά της με αρ./21-8-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της με αρ./21-8-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αρ./21-8-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αρ./21-8-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της με αρ./21-8-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αρ./21-8-2019 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2013, της με αρ./21-8-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικών ετών 2014 -2015 και της με αρ./21-8-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 8/10/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.
7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 27/9/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

1. Με τη με αριθμό **..../21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 3.841,73 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 3.743,77 € και εισφορά αλληλεγγύης 120,59 €, ήτοι συνολικό ποσό **7.706,09 €**.
2. Με τη με αριθμό **..../21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 1.488,35 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 148,84 € και εισφορά αλληλεγγύης 135,30 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.772,49 €**.
3. Με τη με αριθμό **..../21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 1.006,95 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 251,74 € και εισφορά αλληλεγγύης 77,46 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.336,15 €**.
4. Με τη με αριθμό **..../21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 636,04 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 318,02 € και εισφορά αλληλεγγύης 181,90 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.135,95 €**.
5. Με τη με αριθμό **..../21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 874,20 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 437,10 € και εισφορά αλληλεγγύης 175,87 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.487,17 €**.

6. Με την με αριθμό/**21-8-2019** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **5.707,18€**, διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις :
- α) Δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε 383 συνολικά περιπτώσεις συνολικής αξίας 6.828,72 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : **6.828,72,00 X 25% = 1707,18 €**
- β) Δεν καταχώρησε ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές του για 383 ασθενείς στους οποίους παρασχέθηκαν ιατρικές υπηρεσίες και για τους οποίους δεν εκδόθηκαν ισάριθμες Α.Π.Υ., κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 23 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. η' και παρ. 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15. Ποσό καταλογισμού : $800,00 \times 15 = 12.000,00 \times 1/3 = 4.000,00 \text{ €}$.
7. Με την με αριθμό/**21-8-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 16/10/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **30.000,00 €**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε 517 συνολικά περιπτώσεις συνολικής αξίας 7.877,79 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 4^α, 1 παρ. 1 και 4 παρ. 2 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4092/2012) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013.
8. Με την με αριθμό/**21-8-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 7/6/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **500,00 €**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε 106 συνολικά περιπτώσεις συνολικής αξίας 1.759,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αρ./12-2-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας νευρολογίας» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και τα φορολογικά έτη 2014 - 2017. Κατόπιν επεξεργασίας και διασταύρωσης των δεδομένων του συστήματος ηλεκτρονικής συνταγογράφησης διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο οι ανωτέρω παραβάσεις περί μη έκδοσης στοιχείων, με συνέπεια να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμων και να αναμορφωθούν αντίστοιχα τα φορολογητέα εισοδήματά του προσφεύγοντα για τα οικεία ελεγχόμενα έτη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους :

Α) Ένσταση επί της εν γένει μεθοδολογίας του ελέγχου. Ο έλεγχος που διενεργήθηκε βάσει αντιπαραβολής του Η.ΔΙ.ΚΑ. και ταυτόχρονης έκδοσης Α.Π.Υ. απεφάνθη για πλήθος παραβάσεων, οι οποίες, ωστόσο δε φέρουν τον εν λόγω χαρακτήρα, καθώς αφορούν σε:

1. περιπτώσεις που υπήρχε ταυτόχρονη απόδειξη και είχε διαφύγει της προσοχής του ελέγχου,
2. περιπτώσεις ακύρωσης και επανέκδοσης συνταγής,
3. έκδοση απόδειξης σε όνομα συγγενούς π.χ. στο όνομα του συζύγου, ενώ εξετάστηκε η σύζυγος,
4. έκδοση απόδειξης στο πατρικό όνομα γυναίκας, που χρησιμοποιούσε το όνομα του συζύγου της και αντίθετα,
5. έκδοσης απόδειξης για δύο άτομα,
6. περίπτωσης χρήσης ηλεκτρονικής πληρωμής με κάρτα που ανήκε σε άλλο άτομο,
7. περιπτώσεις όπου - τις περισσότερες φορές - η έκδοση Α.Π.Υ. δεν συνέπιπτε, διότι ο ασθενής επανερχόταν σε συνεχείς ημέρες, καθώς μετά την ιατρική εξέταση αποστέλετο για εργαστηριακό έλεγχο, επανερχόταν για αναγραφή σκιαστικού, επανερχόταν για να δείξει τα αποτελέσματα και την λήψη θεραπείας,
8. περιπτώσεις που μια αρχική θεραπεία αντικαταστάθηκε σε σύντομο χρονικό διάστημα από άλλη, διότι είχε παρενέργειες και φυσικά δεν επαναλήφθηκε η πληρωμή και
9. περιπτώσεις επανέκδοσης της συνταγής λόγω απώλειάς της.

Αυθαίρετος ο υπολογισμός του ποσού που υποτίθεται ελάμβανε για κάθε επίσκεψη.

Β) Μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου ύψους 4.000,00 € για την μη καταχώρηση ασθενών στο πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών.

Γ) Το πρόστιμο ύψους 1.707,18 € για τη χρήση 2013 θα πρέπει να περιοριστεί, διότι δεν λήφθηκαν υπόψη οι περιπτώσεις ασθενών που δεν κατέβαλαν αμοιβή και από παράλειψή του δεν εκδόθηκαν αποδείξεις «δωρεάν». Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις ασθενών, καθώς δεν υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίου ασθενών, υποχρέωση που προβλεπόταν μόνο με τον Κ.Β.Σ..

Δ) Η με αρ./2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου θα πρέπει να ακυρωθεί διότι η διάταξη της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 έχει καταργηθεί και θα πρέπει να εφαρμοστεί η ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν.4337/2015. Στη φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 16/10/2015, οι 91 από τις 517 περιπτώσεις μη έκδοσης στοιχείου αφορούν σε παροχή ιατρικών υπηρεσιών σε πρόσωπα του στενού φιλικού και οικογενειακού περιβάλλοντός του.

Ε) Μείωση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος για το σύνολο των ελεγχόμενων ετών, λόγω εσφαλμένου μη υπολογισμού εκείνων των περιπτώσεων συγγενικών και φιλικών προσώπων από τα οποία ουδέποτε έλαβε αμοιβή. Εσφαλμένη η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος για τη χρήση 2013.

ΣΤ) Με το συμπληρωματικό υπόμνημά του ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφα εκδοθέντων Α.Π.Υ., ισχυριζόμενος ότι αυτές δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, ο οποίος του καταλόγισε την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Ως προς τη μεθοδολογία του ελέγχου.

Επειδή, στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του Ν.4093/2012 ορίζεται :

«Άρθρο 7 Απόδειξεις Λιανικών Συναλλαγών

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 ελευθέριο 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.

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α) ... β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. [...]

Άρθρο 10 Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, ορίζεται :

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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....

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. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

1. Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) ... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας».

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν εγγράφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προκειμένου να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, απέστειλε έγγραφο αίτημα (αρ. πρωτ./21-03-2019) στον Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε. για παροχή στοιχείων από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης. Ο Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε. σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου απέστειλε ηλεκτρονικά σε κρυπτογραφημένο αρχείο τα στοιχεία όπως προκύπτουν από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων συνταγών / παραπεμπτικών και εκδοθέντων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών διαπιστώθηκε απόκλιση ανάμεσα στις εκδοθείσες συνταγές και στα παραπεμπτικά σε

σχέση με τις εκδοθείσες από τον προσφεύγοντα Α.Π.Υ.. Ο έλεγχος διενεργήθηκε στο σύνολο του διαστήματος όλων των χρήσεων και όχι δειγματοληπτικά.

Επειδή, σύμφωνα με την από 21/8/2019 Έκθεση Ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προέκυψαν οι παρακάτω διαπιστώσεις για την επιχείρηση του προσφεύγοντα :

1. Στη χρήση 2013, δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε 383 ασθενείς που τους παρείχε ιατρικές υπηρεσίες συνολικής αξίας 6.828,72 € και δεν καταχώρησε ασφαλείς πληροφορίες για τις ανωτέρω συναλλαγές του σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 23 του Κ.Φ.Α.Σ.
2. Στο φορολογικό έτος 2014, δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε 297 περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία 4.510,08 €.
3. Στο φορολογικό έτος 2015, δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε 253 περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία 3.872,57 €.
4. Στο φορολογικό έτος 2016, δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε 145 περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία 2.193,19 €.
5. Στο φορολογικό έτος 2017, δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε 163 περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία 2.705,63 €.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 21/8/2019 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, όσον αφορά στη συνταγογράφηση, αυτή αποτελεί παροχή υπηρεσίας από τον γιατρό, αφού στην περίπτωση αυτή ο γιατρός μελετά τα συμπτώματα ή τις εξετάσεις του ασθενούς και προβαίνει με βάση τα αποτελέσματά τους, σε ιατρική διαπίστωση – γνωμάτευση και τέλος στη συνταγογράφηση που θεωρεί ότι απαιτείται για την φαρμακευτική αγωγή και θεραπεία. Στις περιπτώσεις όμως που δεν καταβάλλεται αμοιβή για τη συνταγογράφηση, δεδομένου ότι η υπηρεσία αυτή παρέχεται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την κύρια εξέταση (για την οποία εισπράττεται αμοιβή) δεν συντρέχει λόγος έκδοσης Α.Π.Υ., δεδομένου ότι η υπηρεσία αυτή θεωρείται παρακολούθημα της αρχικής υπηρεσίας και ότι καλύπτεται από την προηγούμενη αμοιβή. Ως εκ τούτου, το κρυπτογραφημένο αρχείο με τα στοιχεία από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης αποτελεί το πλέον πρόσφορο μέσο για τη διενέργεια του ελέγχου, καθώς απεικονίζει με αντικειμενικό τρόπο το πλήθος των ασθενών που δέχθηκαν τις υπηρεσίες του ιατρού σε δεδομένη χρονική περίοδο.

Όπου λοιπόν βρέθηκε στον έλεγχο ότι η συνταγογράφηση καλύπτεται από κύρια εξέταση, δεν αναφέρεται ως μη έκδοση Α.Π.Υ.. Επίσης, ο έλεγχος έλαβε σοβαρά υπόψη τον εθιμικό τρόπο λειτουργίας των γιατρών και δεν αμφισβητεί τις δωρεάν αποδείξεις που εξέδωσε ο γιατρός κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, οι οποίες ανέρχονται περί του 22% των συνολικών Α.Π.Υ., γεγονός το οποίο

σημαίνει ότι για 1 στους 5 ασθενείς για τους οποίους συνταγογραφεί/εκδίδει παραπεμπτικά, ο γιατρός δεν λαμβάνει αμοιβή, είτε για λόγους επαναλαμβανόμενης υπηρεσίας, είτε για κοινωνικούς – οικονομικούς λόγους. Ομοίως, δεν λήφθηκαν υπόψη οι περιπτώσεις επανέκδοσης συνταγών, ενώ δεν εξετάστηκαν τα δεδομένα των pos.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δύναται να προσδιορίζει το εισόδημα του ελεγχόμενου με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσδιορισμός της αξίας της παρεχόμενης υπηρεσίας ανά ασθενή προέκυψε από το λόγο της συνολικής αξίας των εκδοθέντων Α.Π.Υ. του κάθε έτους διά του πλήθους τους, με αποτέλεσμα ο μέσος όρος της παρεχόμενης υπηρεσίας ανά ασθενή να ανέρχεται, για το έτος 2013 σε 17,83 € (39.225,00 € / 2.200 Α.Π.Υ.), για το έτος 2014 σε 15,19 € (55.275,00 € / 3.640 Α.Π.Υ.), για το έτος 2015 σε 15,31 € (44.515,00 € / 2.908 Α.Π.Υ.), για το έτος 2016 σε 15,13 € (41.005,00 € / 2.711 Α.Π.Υ.) και για το έτος 2017 σε 16,60 € (42.095,00 € / 2.536 Α.Π.Υ.). Κατά κοινή πείρα, οι ανωτέρω αξίες που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο δεν απέχουν από τη συναλλακτική πρακτική ομοειδών επιχειρήσεων, ενώ ο προσφεύγων δεν επιχειρηματολογεί σχετικά με τον ισχυρισμό του περί αυθαιρεσίας του ελέγχου λόγω εφαρμογής της ανωτέρω μεθόδου υπολογισμού και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου για την μη καταχώρηση ασθενών στο πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών.

Επειδή στο άρθρο 4 παρ. 23 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) ορίζεται : «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988 (Α΄ 222). Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014».

Επειδή στην ΠΟΛ 1004/2013 ορίζεται : «Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οι οποίες ισχύουν από 1/1 έως 31/12/2013, θεσπίζεται υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που τηρούν (Β΄ ή Γ΄). Δεδομένου ότι οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να διασφαλίζουν τις συναλλαγές των εν λόγω προσώπων, προκειμένου να είναι εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, πληροφορίες όπως τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου,

συμφωνούμενο ποσό, αμοιβή, χρόνος έναρξης και λήξης της παροχής, περιγραφή αυτής κλπ., είναι απαραίτητες, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Κατηγορίες υπόχρεων που υπάγονται στις διατάξεις αυτές.

Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει τους πιο κάτω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών [...]

- τους γιατρούς και οδοντίατρους. Διευκρινίζεται ότι η υποχρέωση αυτή δεν καταλαμβάνει τους κτηνίατρους. [...]

Χρόνος καταχώρισης.

Δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 6 το στοιχείο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας, η καταχώρηση των πληροφοριών αυτών στα χειρόγραφα θεωρημένα έντυπα ή η ασφαλής εισαγωγή αυτών, επί μηχανογραφικής τήρησης, μέσω Η/Υ, με τη χρήση ειδικών ασφαλών φορολογικών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α'), γίνεται με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας, με εξαίρεση το χρόνο λήξης της παροχής, ο οποίος μπορεί να καταχωρείται με την ολοκλήρωση αυτής. Στην περίπτωση που το στοιχείο εκδίδεται αμέσως (με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας) δεν απαιτείται η καταχώρηση των πληροφοριών αυτών.

Διευκρινίζεται ότι από 1/1/2013 καταργούνται τα πρόσθετα βιβλία που προβλέπονταν από τις προϊσχύουσες διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 καθώς και το βιβλίο επενδύσεων των [παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.](#) (Π.Δ. 186/1992). Επίσης, από την ημερομηνία αυτή καταργείται η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης, το οποίο ορίζεται από την Α.Υ.Ο. 1041614/324/ [ΠΟΛ. 1100/4-4-1995](#).

Τα ήδη θεωρημένα έντυπα, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά, τα οποία χρησιμοποιούνται ως πρόσθετα βιβλία της [παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.](#) (Π.Δ. 186/1992) μπορεί να χρησιμοποιηθούν και για την καταχώριση των απαιτούμενων πληροφοριών, μέχρι την εξάντλησή τους, χωρίς να απαιτείται γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα έντυπα καταχώρισης των πληροφοριών αυτών θεωρούνται στη Δ.Ο.Υ. με κωδικό TAXIS «332» και με περιγραφή «ΕΝΤΥΠΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡ. 23 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4».

Επειδή στην ΠΟΛ 1036/2013 «Εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)» ορίζεται :

«5. Υπόχρεοι παροχής ασφαλών πληροφοριών (πρώην πρόσθετα βιβλία)

Με τις διατάξεις της [παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ.](#), για το μεταβατικό διάστημα από 1.1.2013 - 31.12.2013, ορισμένοι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι) παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του σχετικού φορολογικού στοιχείου. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με χειρόγραφη καταχώριση σε θεωρημένα έντυπα είτε, επί μηχανογραφικής τήρησης, με καταχώρηση σε θεωρημένα μηχανογραφικά έντυπα ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988 (σχετ. Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ. 1020/5.2.2013](#)).

Δεδομένου ότι, από τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν ορίζονται αναλυτικά οι ασφαλείς πληροφορίες που πρέπει να παρέχει κάθε υπόχρεος και για τη διευκόλυνση εκπλήρωσης της ανωτέρω υποχρέωσης αλλά και τη διευκόλυνση των αρμόδιων φοροελεγκτικών οργάνων, διευκρινίζεται ότι τα δεδομένα που προβλέπονταν από τις αντίστοιχες προϊσχύουσες διατάξεις της [παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.](#) καλύπτουν τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ.](#) (π.χ. οι ιατροί αναγράφουν το ονοματεπώνυμο του ασθενή, τη χρονολογία επίσκεψης και τη διεύθυνση του ασθενή χωρίς να έχουν υποχρέωση να αναγράφουν και άλλα δεδομένα όπως την ώρα επίσκεψης). Οι πληροφορίες αναγράφονται άμεσα με την έναρξη της παροχής όπως αναφέρεται στην ενότητα «χρόνος καταχώρισης» της παραγράφου 23 του άρθρου 4 της ερμηνευτικής εγκυκλίου με εξαίρεση τις πληροφορίες εκείνες που σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις της [παραγράφου 10 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ.](#) καταχωρούντο σε διαφορετικό χρόνο της έναρξης της παροχής, οι οποίες μπορεί να συνεχίσουν να καταχωρούνται στον οριζόμενο με τις προϊσχύουσες διατάξεις χρόνο. Τέτοιες πληροφορίες είναι τα «λοιπά δεδομένα»(π.χ. φάρμακα κλπ. που καταχωρούνται από τις κλινικές μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας)».

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών προκύπτει για τη χρήση 2013 η υποχρέωση του προσφεύγοντα της καταχώρησης ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές του, μέχρι την έκδοση του στοιχείου, σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 23 του Κ.Φ.Α.Σ., τα οποία κατ' ουσίαν εξομοιώνονται με το κατ' άρθρο 10 παρ. 5 περ. ια' του Κ.Β.Σ. βιβλίο ασθενών, εφόσον παρέχει τις ίδιες πληροφορίες για τις συναλλαγές με τους ασθενείς του. Επομένως, ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο για την μη καταχώρηση ασφαλών πληροφοριών για τις διενεργηθείσες συναλλαγές του με 383 ασθενείς, στους οποίους παρείχε ιατρικές υπηρεσίες και δεν εξέδωσε το σχετικό φορολογικό παραστατικό και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό ότι δεν λήφθηκαν υπόψη οι περιπτώσεις ασθενών που δεν κατέβαλαν αμοιβή για τη ληφθείσα παροχή ιατρικών υπηρεσιών, διότι πρόκειται για πρόσωπα του στενού φιλικού και οικογενειακού περιβάλλοντός του.

Επειδή στο άρθρο 7 του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) ορίζεται : «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 ελευθέριο 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».

Επειδή στο Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δεν υφίσταται ανάλογη διάταξη, αλλά προβλέπεται η έκδοση στοιχείου για κάθε πράξη (πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών), χωρίς να διακρίνεται αν υπάρχει αντιπαροχή ή όχι (παρ. 5 άρθρου 8 και παρ. 7 άρθρου 12 του Ν.4308/2014).

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αρ. 41/30-5-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση του άρθρου 28§1 του ΚΦΔ, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με υπόμνημά του και εξέθεσε τις απόψεις του σε σχέση με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα εκτιθέμενα από τον προσφεύγοντα και αφού αντιπαρέβαλε τους ισχυρισμούς του με τα στοιχεία των Α.Π.Υ. και του Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε., τους αποδέχτηκε εν μέρει και επαναπροσδιόρισε τα αποτελέσματα ελέγχου, κρίνοντας ότι συνέτρεχαν λόγοι για τη μη έκδοση Α.Π.Υ. σε 880 περιπτώσεις, όπως αυτές αναφέρονται στις σελίδες 35 - 53 της από 21/8/2019 έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι :

- στη χρήση 2013, στις 54 περιπτώσεις ασθενών από τις 383, που ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση Α.Π.Υ. για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες, πρόκειται για πρόσωπα του στενού φιλικού και οικογενειακού περιβάλλοντός του και από παράλειψή του δεν εκδόθηκαν αποδείξεις «δωρεάν». Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις των ασθενών αυτών, πιστοποιητικά πλησιεστέρων συγγενών, προκειμένου να αποδειχθεί η συγγένεια και συμβάσεις εργασίας με τις υπαλλήλους του.
- Ομοίως στο φορολογικό έτος 2014, ισχύει για τις 68 περιπτώσεις από τις 297 που προσδιόρισε ο έλεγχος.
- Στο φορολογικό έτος 2015, ισχύει για τις 27 περιπτώσεις από τις 253 που προσδιόρισε ο έλεγχος.
- Στο φορολογικό έτος 2016, ισχύει για τις 14 περιπτώσεις από τις 145 που προσδιόρισε ο έλεγχος.
- Στο φορολογικό έτος 2017, ισχύει για τις 20 περιπτώσεις από τις 163 που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Επειδή, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα

αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α'). (πρβλ. ΣτΕ 5292/2013, ΣτΕ 3616/2011 εππαμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991).

Επειδή, οι προσκομιζόμενες από τον προσφεύγοντα υπεύθυνες δηλώσεις δεν δύναται να ληφθούν υπόψη, αφενός μεν επειδή αυτές προσκομίστηκαν συνεπεία του ελέγχου και αφετέρου επειδή οι ασθενείς έχουν μια άρρηκτη σχέση εξάρτησης από τον θεράποντα ιατρό τους. Ωστόσο, λαμβάνονται υπόψη οι προσκομισθείσες συμβάσεις εργασίας και τα πιστοποιητικά πλησιεστέρων συγγενών των υπαλλήλων του προσφεύγοντα, καθώς και οι συγγενικές και συναδελφικές σχέσεις του προσφεύγοντα, όπως αυτές προκύπτουν από το Μητρώο του taxis, διότι, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής, στις περιπτώσεις αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται δωρεάν.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου και ιδιαιτέρως από τα προσκομισθέντα στοιχεία του προσφεύγοντα γίνονται δεκτά τα εξής :

1. Χρήση 2013. Γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του για τις παρακάτω 20 περιπτώσεις, με τις οποίες αποδεικνύει τους στενούς φιλικούς και οικογενειακούς δεσμούς.

α/α	ΑΣΘΕΝΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΙΑΤΡΟΥ
23		14/02/2013	παππούς μιας εκ των γραμματέων
24		14/02/2013	αδερφή μιας εκ των γραμματέων
62		11/03/2013	γραμματέας
136		08/04/2013	πατέρας μιας εκ των γραμματέων
171		09/05/2013	αδερφή μιας εκ των γραμματέων
176		10/05/2013	πεθερά
332		05/08/2013	γιαγιά γραμματέας
333		05/08/2013	αδερφή μιας εκ των γραμματέων
335		05/08/2013	μπαμπάς γραμματέας
355		20/08/2013	γραμματέας
360		21/08/2013	πεθερά
387		04/09/2013	αδερφή της γυναίκας του
390		04/09/2013	μπατζανάκης
398		05/09/2013	αδελφή της γυναίκας του
446		27/09/2013	πατέρας μιας εκ των γραμματέων
455		03/10/2013	συνάδελφος γιατρός
468		16/10/2013	σύζυγος
484		24/10/2013	σύζυγος
557		05/12/2013	πεθερά
570		13/12/2013	συνάδελφος γιατρός

Επομένως η αποκρυβείσα αξία προσδιορίζεται ως εξής : $383 - 20 = 363$

$363 \times 17,83 \text{ €} = \mathbf{6.472,29 \text{ €}}$

2. Φορολογικό έτος 2014. Γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του για τις παρακάτω 17 περιπτώσεις με τις οποίες αποδεικνύει τους στενούς φιλικούς και οικογενειακούς δεσμούς.

A/A	Ημερομηνία	Ονοματεπώνυμο	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΙΑΤΡΟΥ
91	29/01/2014		Αδερφή γραμματέας
106	05/02/2014		Συνάδελφος γιατρός
152	24/02/2014		γραμματέας
188	26/03/2014		Συνάδελφος γιατρός
220	14/04/2014		αδελφή της συζύγου
221	14/04/2014		μπατζανάκης
222	14/04/2014		πεθερά
253	12/05/2014		γραμματέας
317	27/06/2014		πεθερά
377	01/08/2014		αδελφή γραμματέας
405	19/08/2014		Συνάδελφος γιατρός
455	24/09/2014		αδελφή συζύγου
470	03/10/2014		αδελφή συζύγου
538	13/11/2014		Συνάδελφος γιατρός
564	27/11/2014		Συνάδελφος γιατρός
580	10/12/2014		πεθερά
584	12/12/2014		πατέρας γραμματέας

Επομένως η αποκρυβείσα αξία προσδιορίζεται ως εξής : $297 - 17 = 280$

$280 \times 15,19 \text{ €} = \mathbf{4.253,20 \text{ €}}$

3. Φορολογικό έτος 2015. Γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του για τις παρακάτω 16 περιπτώσεις με τις οποίες αποδεικνύει τους στενούς φιλικούς και οικογενειακούς δεσμούς.

A/A	ημερομηνία	ονομα	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΙΑΤΡΟΥ
1	07/01/2015		Συνάδελφος γιατρός
10	15/01/2015		αδελφή συζύγου
27	03/02/2015		αδελφή γραμματέως
33	12/02/2015		γραμματέας
62	04/03/2015		πεθερά
92	02/04/2015		αδελφή συζύγου
105	06/04/2015		παππούς γραμματέως
121	27/04/2015		Συνάδελφος γιατρός
148	19/05/2015		πεθερά
179	10/06/2015		Συνάδελφος γιατρός
199	19/06/2015		αδελφή συζύγου
204	24/06/2015		συνάδελφος
205	25/06/2015		μπαμπάς γραμματέως
286	16/09/2015		αδελφή γραμματέως
313	06/10/2015		Συνάδελφος γιατρός
323	20/10/2015		πεθερά

Επομένως η αποκρυβείσα αξία προσδιορίζεται ως εξής : $253 - 16 = 237$

$253 \times 15,31 \text{ €} = \mathbf{3.628,47 \text{ €}}$

4. Φορολογικό έτος 2016. Γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του για τις παρακάτω 6 περιπτώσεις με τις οποίες αποδεικνύει τους στενούς φιλικούς δεσμούς.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΙΑΤΡΟΥ
138	8-Ιουλ		Συνάδελφος γιατρός
162	19-Αυγ		Συνάδελφος γιατρός
165	23-Αυγ		αδελφή γραμματέας
186	7-Σεπ		Συνάδελφος γιατρός
224	4-Νοε		Συνάδελφος γιατρός
257	9-Δεκ		Συνάδελφος γιατρός

Επομένως η αποκρυβείσα αξία προσδιορίζεται ως εξής : $145 - 6 = 139$

$139 \times 15,13 \text{ €} = 2.103,07 \text{ €}$

5. Φορολογικό έτος 2017. Γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του για τις παρακάτω 6 περιπτώσεις με τις οποίες αποδεικνύει τους στενούς φιλικούς και οικογενειακούς δεσμούς.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΙΑΤΡΟΥ
16	13-Φεβ		συνάδελφος γιατρός
27	23-Φεβ		συνάδελφος γιατρούς
54	31-Μαρ		αδελφή
57	4-Απρ		αδελφή
152	2-Αυγ		πεθερά
276	18-Δεκ		Συνάδελφος γιατρός

Επομένως η αποκρυβείσα αξία προσδιορίζεται ως εξής : $163 - 6 = 157$

$157 \times 16,60 \text{ €} = 2.606,20 \text{ €}$

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 για την έκδοση της με αρ./2019 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013, όπως αυτό ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 -16/10/2015, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος του Ν.4337/2015, ορίζεται : «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: ... 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 στο άρθρο 55 του ίδιου νόμου, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται :

«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, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι :

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Επιπρόσθετα, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα.

Επειδή εν προκειμένω, για την έκδοση της με αρ./21-8-2019 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013, οι οποίες αφορούν σε παραβάσεις που διαπράχθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013, ήτοι μετά την 1/1/2014 και έως την 16^η/10/2015, ημερομηνία έναρξης του Ν.4337/2015.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, ισχύουν για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013, ήτοι για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως την 16^η/10/2015, όπου σύμφωνα με το ισχύον ποινολόγιο για τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 - 16/10/2015 και τις παραβάσεις που σχετίζονται με τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση, στο μέτρο

που η αποκρυβείσα αξία ανά συναλλαγή υπερβαίνει τις 5.000,00 € (άρθρο 55§2α Ν.4174/2013), θα έπρεπε για την επιβολή προστίμου να τύχουν εφαρμογής (για την εν λόγω περίοδο) οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 μόνο στην περίπτωση που η διαπιστωθείσα αποκρυβείσα αξία ήταν μεγαλύτερη των 1.200,00 € ανά συναλλαγή, γεγονός που δεν συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 16/10/2015 βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 που ρύθμιζε το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον προσδιορισμό του προστίμου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στην χρήση 2013.

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2238/94 ορίζεται : «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 ακαθαρίστου 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 ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου 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 στο άρθρο 32 παράγραφος 2 περίπτωση γ' της του Ν.2238/94 ορίζεται :

« ... 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».

Επειδή με μια σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ έχει κριθεί ότι : «για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική

προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 67/1997, 3η σκέψη, 762/1997, 473/2000, 3820/2000, 1646/2005, κ.ά.). Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (ΣτΕ 762/97, 473/00 κ.ά.). Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο άλλωστε θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων (ΣτΕ 5975/96, 393/97, 3012/97, 4089/97, 2061/99 κ.ά.). Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, απαιτείται να προβεί σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσης των πλημμελειών στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να εκτιμήσει, μεμονωμένα την καθεμιά από αυτές (ΣτΕ 1646/2005, 865/03). Περαιτέρω, δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση απόκρυψης εσόδων, ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή, αλλά αρκεί, εξ αιτίας των πλημμελειών που διαπιστώνονται, είτε καθεμιά χωριστά, είτε συνδυασμένα, μερικών ή όλων, να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ΣτΕ 1214/94, 1929/1994). Τέλος, δεν αποκλείεται η προσθήκη λογιστικών διαφορών στα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, τα οποία κρίθηκαν ανεπαρκή και απορρίφθηκαν, με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, τα στοιχεία δε αυτά, μπορούν να ληφθούν υπόψη, τόσο από τη φορολογική αρχή, όσο και από τα δικαστήρια της ουσίας, προκειμένου να επιλέξουν το ΣΚΚ που θα εφαρμοστεί, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος (βλ. ΣτΕ 4420/1996, 6η σκέψη)» (ΣτΕ 3083/2008 κ.α.).

Επειδή εν προκειμένω από τον έλεγχο προέκυψε, για τη χρήση 2013, η μη έκδοση 383 φορολογικών στοιχείων με τη συνολική αποκρυβείσα αξία να ανέρχεται στο ποσό των 6.828,73 €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω πράξεις και παραλήψεις του προσφεύγοντος, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94, προέβη στον αντικειμενικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, λόγω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προσαυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης κατά 8%, σύμφωνα με τις διατάξεις

της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν.2238/94. Η ανωτέρω όμως προσαύξηση επί των ακαθαρίστων εσόδων, εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που τα βιβλία κρίνονται ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. και δεν εφαρμόζεται στην υπό κρίση ελεγχόμενη περίοδο, κατά την οποία βρίσκονται σε ισχύ οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), όπου δεν υφίσταται ανάλογη διάταξη περί ανακρίβειας των βιβλίων, ούτε υπάρχει ρητή πρόβλεψη περί προσαύξησης των ακαθαρίστων στις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94 περί αντικειμενικού προσδιορισμού.

Επειδή με βάσει τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και δε διαπιστώθηκαν αποκλίσεις στα τηρούμενα βιβλία, το δε ποσό της αποκρυβείσας αξίας δεν καθιστά αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, κρίνεται ότι το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσης 2013 είναι δυνατόν να προσδιοριστεί λογιστικά, με την προσθήκη της αποκρυβείσας αξίας ποσού 6.472,29 €, όπως αυτό προσδιορίστηκε με την παρούσα απόφαση, ως λογιστική διαφορά.

Σχετικά με τα προσκομισθέντα στοιχεία με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα.

Επειδή οι προσκομισθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, από την επεξεργασία των οποίων δεν προέκυψαν παραβάσεις, εφόσον ο έλεγχος δεν θεώρησε τις περιπτώσεις αυτές ως μη έκδοση φορολογικού στοιχείου. Οι περιπτώσεις, για τις οποίες ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση στοιχείου, αναφέρονται λεπτομερώς στην από 21/8/2019 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στις σελίδες 7-9 και 34-35 για τη χρήση 2013 και στις σελίδες 10-13 και 39-40 για τη χρήση 2014 και για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε σχετικά παραστατικά.

Όσον αφορά στον ισχυρισμό ότι σε επαναλαμβανόμενες επισκέψεις δεν εξέδιδε Α.Π.Υ. καθώς αφορούσαν σε παρακολουθήματα της αρχικής επίσκεψης, σημειώνουμε τα εξής: α) Για την χρήση 2013, οι περιπτώσεις αυτές θα έπρεπε να υπάρχουν στο βιβλίο ασθενών και στη στήλη της Α.Π.Υ. θα έπρεπε να αναφέρεται η σχετική εκδοθείσα Α.Π.Υ. της αρχικής επίσκεψης, όμως δεν διαπιστώθηκαν τέτοιες περιπτώσεις. β) Για την χρήση 2014 θα έπρεπε να είχαν εκδοθεί Α.Π.Υ. με την ένδειξη ΔΩΡΕΑΝ και τον λόγο για τον οποίο εκδόθηκαν ως δωρεάν (π.χ. αλλαγή συνταγογράφησης κλπ). Όμως δεν διαπιστώθηκαν τέτοιες περιπτώσεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/9/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ ως ακολούθως :

1) την **επικύρωση** α) της με αριθμό **..../21-8-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 16/10/2015 και β) της με αριθμό **..../21-8-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 7/6/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης,

2) την **τροποποίηση** α) της με αριθμό **..../21-8-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, β) της με αριθμό **..../21-8-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, γ) της με αριθμό **..../21-8-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δ) της με αριθμό **..../21-8-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ε) της με αριθμό **..../21-8-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και στ) της με αριθμό **..../21-8-2019** πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, ως ακολούθως :

α) Η με αριθμό **..../21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	75.602,34	87.578,56	82.074,63	6.472,29
	της συζύγου	84.556,70	84.556,70	84.556,70	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	16.366,06	20.207,79	18.391,49	2.025,43
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	Ατομικό και τέκνων	6.763,25	6.763,25	7.956,74	
	της συζύγου	6.962,11	6.962,11	8.195,69	
Προκαταβολή φόρου		2.175,68	2.175,68	2.175,68	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		45,00	45,00	45,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		9,00	9,00	9,00	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής			3.743,77	1.511,78	1.511,78
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		5.107,98	5.228,57	5.302,15	194,17
Τέλος Επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης		1.780,00	1.780,00	1.780,00	

Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	26.783,72	34.489,81	30.515,10	3.731,38
	για επιστροφή				

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **2.025,43 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (25%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (68 μήνες Χ 0,73% = 49,64 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.430,52 €	506,36 €	1.005,42 €	1.511,78 €	1.511,78 €

β) Η με αριθμό/21-8-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	66.180,23	70.690,31	70.433,43	4.253,20
	της συζύγου	45.233,64	45.233,64	45.233,64	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό	14.901,52	16.389,87	16.305,07	1.403,55
Προκαταβολή φόρου		6.283,61	6.283,61	6.283,61	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		45,00	45,00	45,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		9,00	9,00	9,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.(10%)			148,84	140,35	140,35
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.822,22	2.957,52	2.949,81	127,59
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		1.619,80	1.619,80	1.619,80	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	26.981,15	28.753,64	28.652,64	1.671,49
	για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

γ) Η με αριθμό/21-8-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	43.395,49	47.268,36	47.023,96	3.628,47
	της συζύγου	19.730,67	19.730,67	19.730,67	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό	5.259,88	6.266,83	6.203,28	943,40
Προκαταβολή φόρου		7.607,21	7.607,21	7.607,21	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		45,00	45,00	45,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		9,00	9,00	9,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.(25%)			251,74	235,85	235,85
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.241,92	1.319,38	1.314,49	72,57
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		1.619,80	1.619,80	1.619,80	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	17.082,81	18.418,96	18.334,63	1.251,82
	για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

δ) Η με αριθμό/21-8-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	33.082,82	35.276,01	35.185,89	2.103,07
	της συζύγου	23.622,12	23.622,12	23.622,12	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό	3.717,57	4.353,61	4.327,45	609,88
Προκαταβολή φόρου		10.058,98	10.058,98	10.058,98	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		45,00	45,00	45,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		9,00	9,00	9,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.(25%)			318,02	152,47	152,47
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.233,49	1.415,39	1.....,19	136,70
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	

Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	16.364,04	17.499,99	17.263,09	899,05
	για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

ε) Η με αριθμό/**21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	34.750,37	37.456,00	37.356,57	2.606,20
	της συζύγου	18.903,93	18.903,93	18.903,93	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό	275,12	1.149,32	1.112,53	837,41
Προκαταβολή φόρου		9.006,73	9.006,73	9.006,73	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		45,00	45,00	45,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		9,00	9,00	9,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			437,10	418,70	418,70
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.136,66	1.312,53	1.306,07	169,41
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	11.772,51	13.259,68	13.198,03	1.425,52
	για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

στ) Η με αριθμό/**21-8-2019** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 τροποποιείται ως εξής :

α) Δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε 363 συνολικά περιπτώσεις συνολικής αξίας 6.472,29 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : **6.472,29 € X 25% = 1.618,07 €**

β) Δεν καταχώρησε ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές του για 383 ασθενείς στους οποίους παρασχέθηκαν ιατρικές υπηρεσίες και για τους οποίους δεν εκδόθηκαν ισάριθμες Α.Π.Υ., κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 23 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. η' και παρ. 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15. Ποσό καταλογισμού : 800,00 X 15 = 12.000,00 X 1/3 = **4.000,00 €**.

Συνολικό ποσό προστίμου : 1.618,07 + 4.000,00 = 5.618,07 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος εισοδήματος

Τροποποίηση των πράξεων σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

α) Η με αριθμό **..../21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά κύριου φόρου	3.841,73	2.025,43
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.743,77	1.511,78
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	120,59	194,17
Σύνολο για καταβολή	7.706,09	3.731,38

β) Η με αριθμό **..../21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά κύριου φόρου	1.488,35	1.403,55
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	148,84	140,35
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	135,30	127,59
Σύνολο για καταβολή	1.772,49	1.671,49

γ) Η με αριθμό **..../21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά κύριου φόρου	1.006,95	943,40
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	251,74	235,85
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	77,46	72,57

Σύνολο για καταβολή	1.336,15	1.251,82
---------------------	-----------------	-----------------

δ) Η με αριθμό/**21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά κύριου φόρου	636,04	609,88
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	318,02	152,47
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	181,90	136,70
Σύνολο για καταβολή	1.135,95	899,05

ε) Η με αριθμό/**21-8-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά κύριου φόρου	874,20	837,41
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	437,10	418,70
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	175,87	169,41
Σύνολο για καταβολή	1.487,17	1.425,52

Πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ.

Η με αριθμό/**21-8-2019** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (τροποποίηση της πράξης σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης).

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
5.707,18	5.618,07

Πρόστιμα του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

α) Η με αριθμό/**21-8-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014 –

16/10/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Ποσό καταλογισμού **30.000,00 €**

β) Η με αριθμό/**21-8-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 7/6/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Ποσό καταλογισμού **500,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.