



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1437

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

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 (η οποία προσβάλλεται ως υπ' αριθ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Την υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (ιατρό παθολόγο), για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού 500,00€, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. ιε' και 2 περ. η' του ν.4174/2013, λόγω μη έκδοσης δύο τουλάχιστον αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.), στον ίδιο ασθενή, στις 03/05/2019 και 20/05/2019, για παροχή υπηρεσιών υγείας και χορήγηση ιατρικών γνωματεύσεων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 22/01/2020 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./24.10.2019 εντολής του Προϊσταμένου της, που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθ./28.05.2019 εντολής του ιδίου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι μη νόμιμα, εσφαλμένα και χωρίς οποιαδήποτε αιτιολογία εκδόθηκε αυτή. Συγκεκριμένα, η θεραπεία της ασθενούς προέβλεπε την αντιμετώπιση της πάθησης με βελονισμό (κατ' ελάχιστο 12 απαιτούμενες συνεδρίες). Η θεραπεία έλαβε χώρα στις 12/04/2019, 16/04/2019, 25/04/2019, 03/05/2019, 07/05/2019, 14/05/2019, 17/05/2019, 20/05/2019, 28/05/2019 και 04/06/2019 (10^η συνεδρία). Έκτοτε η ασθενής διέκοψε πρόωρα τη θεραπεία. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθ. 23073/04.06.2019 ΑΠΥ, κατά τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 περ. δ' ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.),

αξίας 200,00€, στην οποία ανεγράφησαν αναλυτικώς οι ημερομηνίες των 10 συνεδριών, καίτοι η θεραπεία δεν ολοκληρώθηκε ούτε εξοφλήθηκε η συμπεφωνημένη αμοιβή.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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. 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. 3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος... 5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό

τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών... 11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 1 της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1002/31.12.2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3/05.01.2015) ορίζεται ότι οι ιατροί απαλλάσσονται από τη υποχρέωση έκδοσης των σχετικών παραστατικών (αποδείξεων) μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με την προϋπόθεση ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Επειδή, με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας... δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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:... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1...».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα της από 22/01/2020 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου προκύπτει ότι, στις 28/05/2019, ημέρα Τρίτη και ώρα 12:50, συνεργείο της εν λόγω ελεγκτικής αρχής διενέργησε επιτόπιο έλεγχο στην έδρα του προσφεύγοντος (Ιατρού Παθολόγου – Βελονιστή) για την διαπίστωση της ορθής

εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε εκτέλεση της υπ' αριθ./28.05.2019 εντολής του Προϊσταμένου της. Ελέγχθηκε ασθενής κατά την έξοδο από το ιατρείο και διαπιστώθηκε η ορθή έκδοση φορολογικού στοιχείου για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. Ακολούθως, οι υπάλληλοι της φορολογικής αρχής εισήλθαν στο ιατρείο του προσφεύγοντος και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους θεώρησαν την υπ' αριθ. 22989 ΑΠΥ και επέδωσαν την από 28/05/2019 πρόσκληση προσκόμισης των εκδοθέντων στοιχείων μηνός Μαΐου 2019 (άρθρου 14 ν.4174/2013). Ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση ο προσφεύγων προσκόμισε τις ΑΠΥ με α/α από 22843/02.05.2019 έως 22988/28.05.2019 και διαπιστώθηκε η εμπρόθεσμη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) του, ήτοι για ΑΠΥ που είχε εκδώσει έως 31/03/2019.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθ./24.10.2019 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, για τον έλεγχο εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το φορολογικό έτος 2019. Ακολούθως, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ. πρωτ./11.11.2019 πρόσκληση προσκόμισης των εκδοθέντων στοιχείων έτους 2019 και των τηρούμενων βιβλίων (άρθρου 14 ν.4174/2013). Ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση ο προσφεύγων προσκόμισε τις ΑΠΥ με α/α από 22210/02.01.2019 έως 24200/07.11.2019 και διαπιστώθηκε η εμπρόθεσμη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) του.

Περαιτέρω, από το αρχείο του ατομικού υπηρεσιακού φακέλου υπαλλήλου της ελεγκτικής υπηρεσίας, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε εκδώσει τις από 03/05/2019 και 20/05/2019 ιατρικές γνωματεύσεις σύμφωνα με τις οποίες βεβαιώνεται η πάθηση της ασθενούς, ο τρόπος αντιμετώπισής της και συνιστάται η πλήρης ανάπαυση της. Από τον διασταυρωτικό έλεγχο των εκδοθέντων στοιχείων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες υγείας κατά τις ανωτέρω ημερομηνίες. Η ελεγκτική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παροχή υπηρεσιών και χορήγηση ιατρικών γνωματεύσεων, στις 03/05/2019 και 20/05/2019, στον ίδιο ασθενή, χωρίς να προσδιορίζει την αποκρυβείσα αξία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι πλημμελής και μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη καθώς συνήχθη από το γεγονός και μόνον ότι η έκδοση των δύο ιατρικών γνωματεύσεων συνιστά και ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών καθιστώντας απαιτητή την αμοιβή του ιατρού, χωρίς περαιτέρω αιτιολογία, και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα. Τονίζει ότι δεν πρόκειται για απλή παροχή υπηρεσίας αλλά για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας, η αμοιβή της οποίας κατέστη απαιτητή σε μεταγενέστερο χρόνο. Διευκρινίζει ότι όπως προκύπτει

και από τις οικείες ιατρικές γνωματεύσεις, η ασθενής έπασχε από βαρεία επικοινωνιολογική διαταραχή, μη υποχωρούσα με τη συνήθη φαρμακευτική αγωγή και τέθηκε σε θεραπεία με βελονισμό, με ελάχιστο αριθμό απαιτούμενων συνεδριών τις δώδεκα. Η θεραπεία έλαβε χώρα στις 12/04/2019, 16/04/2019, 25/04/2019, 03/05/2019, 07/05/2019, 14/05/2019, 17/05/2019, 20/05/2019, 28/05/2019 και 04/06/2019 (10^η συνεδρία). Τότε η ασθενής διέκοψε πρόωρα τη θεραπεία. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων εξέδωσε την υπ' αριθ. 23073/04.06.2019 ΑΠΥ, αξίας 200,00€, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 περ. δ' ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), θεωρώντας ότι η υπό κρίση περίπτωση εμπίπτει στις περιπτώσεις συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, για τις οποίες το φορολογικό στοιχείο εσόδου εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

Επειδή, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. Στην προαναφερόμενη από 22/01/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ δεν παρατίθεται ούτε προσδιορίζεται ποια είναι η μη τιμολογηθείσα παρασχεθείσα υπηρεσία, ο χρόνος ολοκλήρωσης αυτής, το ύψος της τυχόν αποκρυβείσας αμοιβής και ο χρόνος γένεσης της απαίτησης, ενώ η χορήγηση και μόνον ιατρικής γνωμάτευσης δεν είναι από μόνη της ικανή για τη στοιχειοθέτηση παράβασης χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, δεδομένου μάλιστα ότι ουδέποτε κλήθηκε η ασθενής για παροχή πληροφοριών στο πλαίσιο του άρθρου 15 ν.4174/2013.

Επειδή, η έλλειψη αυτή, ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων, σύμφωνα με τα άρθρα 62, 64 και 28 του ν.4174/2013, καθιστά αόριστη την έκθεση ελέγχου, πλημμελώς αιτιολογημένη και ακυρωτέα την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:...γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...» και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη

ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της από 24/02/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα την ακύρωση της υπ' αριθ/2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, ως πλημμελώς αιτιολογημένης.

Υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013

φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	500,00 €	0,00 €	-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 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.