



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.05.2020

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

Αριθμός απόφασης: 954

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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 968 Β'/22.03.2017) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **28.01.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με Α.Φ.Μ. ... κατά του υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013, καθώς και κατά του υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας.
5. Τον υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 και τον υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό

φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., Α.Φ.Μ. ..., 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 τον με αριθμό **.../27.12.2019** οριστικό προσδιορισμό προστίμου (Κ.Φ.Α.Σ.) διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμα του άρθρου 7 παρ. 3 στ' & ζ' του Ν. 4337/2015 συνολικού ύψους **6.638,75€**, λόγω:

α) Μη έκδοσης 917 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 13.755,00€ (ύψος προστίμου: $13.755,00 \times 25\% = 3.438,75\text{€}$)

β) Ανακριβούς καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων-εξόδων δεκατριών (13) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών αξίας 145,00€ (ύψος προστίμου: $13 \times 600,00\text{€} \times 1/3 = 2.600,00\text{€}$).

γ) Μη καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων-εξόδων τριών (3) πιστωτικών τιμολογίων συνολικής αξίας 349,00€ (ύψος προστίμου: $3 \times 600,00\text{€} \times 1/3 = 600,00\text{€}$).

Με τον με αριθμό **.../27.12.2019** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 5.115,24€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 3.901,91€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 578,66€, ήτοι συνολικό ποσό 9.595,81€, κατόπιν προσθήκης στα φορολογητέα έσοδα αποκρυσθαίνοντας ύλης ποσού 13.755,00€, που αφορά τις 917 μη εκδοθείσες Α.Π.Υ., και μη αναγνώρισης δαπανών συνολικού ποσού 5.919,01€ προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 27.12.2019 εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος και Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ. .../30.09.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Η μη έκδοση παραστατικών δεν υφίσταται στο ύψος που προσδιόρισε ο έλεγχος, όπως προκύπτει από την μηνιαία εκτύπωση παραπεμπτικών για συνταγογράφηση φαρμάκων των

ασθενών από την επίσημη ιστοσελίδα του ΕΟΠΥΥ, σύμφωνα με την οποία τον μήνα Μάιο του 2013 ο προσφεύγων ιατρός εξέδωσε 549 παραπεμπτικά και όχι 908.

- 2) Τους ασφαλισμένους ασθενείς σε ΙΚΑ, Ο.Α.Ε.Ε. και Δημόσιο ο προσφεύγων ιατρός είχε την υποχρέωση να τους δέχεται χωρίς να λαμβάνει ιδιαίτερη αμοιβή από αυτούς και χωρίς να έχει την υποχρέωση καταχώρησής τους στο βιβλίο ασθενών.
- 3) Η μη καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων εξόδων δεν έγινε εσκεμμένα.
- 4) Ο έλεγχος απορρίπτει δαπάνες με την αόριστη αιτιολογία «Καταναλωτικές δαπάνες».
- 5) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες διότι εκδόθηκαν βάσει εκθέσεων ελέγχου, οι οποίες αναφέρονται στο μη υφιστάμενο φορολογικό έτος 2013. Η έννοια του φορολογικού έτους ισχύει από 01.01.2014 και εφεξής.
- 6) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 1§1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «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 ελεύθερο 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, στο άρθρο 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) 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. 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, στο άρθρο 6 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «14.....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, στο άρθρο **5 του Ν. 2523/97** ορίζονται τα εξής: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο 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:..... β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) 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 ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών. μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση..... 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυσταλλισμένη αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε».

Επειδή, στο άρθρο **7§3 του Ν. 4337/2015** ορίζονται τα εξής: «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: α)β) γ) δ) ε) 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 αποκρυσταλλισμένη αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυσταλλισμένης (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση ζ)».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο 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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων

κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στο 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.....».

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 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, με το άρθρο **171 του ν.2717/1999** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../03.09.2019 πληροφορικό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας από το οποίο προέκυπταν τα εξής: Στις 18.07.2014 ελεγκτές του Σ.Ε.Υ.Υ.Π. (Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας) επισκέφθηκαν το ιατρείο του προσφεύγοντος ιατρού, ειδικότητας ..., επί της οδού ..., προκειμένου να συλλέξουν στοιχεία σχετικά με την

συνταγογράφηση φαρμακευτικών σκευασμάτων του Ν. 1729/87 (σκευασμάτων περί ναρκωτικών ουσιών που χορηγούνται κατόπιν ειδικής συνταγής δίγραμμης ή μονόγραμμης κατά περίπτωση) τον μήνα Μάιο του 2013 σε συγκεκριμένους εννιά (9) ασθενείς. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών αλλά και στις εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών διαπιστώθηκε ότι για την συνταγογράφηση σε εννέα ασθενείς (για τα ανωτέρω σκευάσματα) δεν είχε εκδοθεί από τον προσφεύγοντα σχετική απόδειξη παροχής υπηρεσιών και ούτε υπήρχε αντίστοιχη καταχώρηση στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών. Επιπρόσθετα, από τους ελεγκτές του Σ.Ε.Υ.Υ.Π. επισημάνθηκε ότι ο προσφεύγων ιατρός εμφάνισε τον μήνα Μάιο εκτεταμένη συνταγογράφηση, εκδίδοντας 908 συνταγές συνολικής αξίας 32.051,15€, χωρίς να έχει εκδώσει αντίστοιχο αριθμό αποδείξεων παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, τα στοιχεία που σχετίζονται με τις συνταγογραφήσεις μηνός Μαΐου 2013 του προσφεύγοντος συνολικής αξίας 32.051,15€ δόθηκαν από την Διεύθυνση Φαρμάκου του Ε.Ο.Π.Π.Υ ως απάντηση στο υπ' αρ. πρωτ. .../03.09.2013 σχετικό έγγραφο του Σ.Ε.Υ.Υ.Π.

Επειδή, στο 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τον μήνα Μάιο του 2013 εξέδωσε 549 παραπεμπτικά και όχι 908 που αναφέρει ο έλεγχος. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει εκτύπωση από το ηλεκτρονικό σύστημα του Ε.Ο.Π.Π.Υ. απ' όπου προκύπτει ο αριθμός των επισκέψεων στο ιατρείο του από 01/05/2013 έως 31/05/2013. Ωστόσο, η εν λόγω εκτύπωση δεν δύναται να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του, καθώς αναφέρεται σε αριθμό επισκέψεων και όχι σε αριθμό συνταγών. Περαιτέρω, ο προσφεύγων κάνει λόγο για έκδοση παραπεμπτικών για διαγνωστικές εξετάσεις, ενώ ο έλεγχος στο πόρισμά του καταλήγει ότι δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. για 908 συνταγές φαρμάκων.

Επειδή, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, ο προσφεύγων το υπό κρίση διάστημα δεν ήταν συμβεβλημένος με τον Ε.Ο.Π.Π.Υ. και ως εκ τούτου όφειλε να εκδίδει απόδειξη παροχής υπηρεσιών για κάθε συνταγή που εξέδιδε, δεδομένου ότι δεν είχε υποχρέωση να δέχεται δωρεάν ασθενείς ασφαλισμένους του Οργανισμού. Οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενοι και ουσιαστικά αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «...16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα: α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α..

18. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων -εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.....».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 2523/97 ορίζονται τα εξής: «.....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.α..... α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ. α.γ..... 8.Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1)..... δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'. ε) Η κάθε ανακριβής καταχώρηση των αναφερομένων στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης γ'.....».

Επειδή, στο άρθρο 7§3 του Ν. 4337/2015 ορίζονται τα εξής: «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:

α)β) γ) δ) ε) στ) 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 τον έλεγχο του διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα ιατρό για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014), διαπιστώθηκε ότι στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους δεν είχαν δηλωθεί οι αποδοχές που είχε λάβει τόσο από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. όσο και από το Ι.Κ.Α. συνολικού ύψους 21.977,01€, αλλά μόνο ο παρακρατηθείς φόρος ποσού 5.561,60€. Περαιτέρω, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η φορολογική αρχή στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της υπό κρίση περιόδου προέκυψε ότι για το ποσό των 18.854,01€ που έλαβε ο προσφεύγων από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εκδόθηκε το υπ' αρ. .../22.05.2013 Τ.Π.Υ., το οποίο ωστόσο ουδέποτε καταχωρήθηκε στο βιβλίο εσόδων- εξόδων της διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013. Για το ποσό των 3.123,00€ που έλαβε από το Ι.Κ.Α. την ίδια περίοδο δεν διαπιστώθηκε η καταχώρησή του ως έσοδο στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων.

Επειδή, τα πρόστιμα και οι φορολογικές κυρώσεις για την παράβαση των φορολογικών διατάξεων επιβάλλονται ανεξαρτήτως αμέλειας ή δόλου από την πλευρά του φορολογουμένου (ΣτΕ 3278/92, 138/98) (Κ.Δ. Φινοκαλιώτης , Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 41).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μη καταχώρηση των τριών τιμολογίων στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων- εξόδων της χρήσης 2013 δεν ήταν εσκεμμένη, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, στο άρθρο 31 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: αα) ββ)γγ) δδ)».

Επειδή, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' του ν. 2238/1994, ως γενικά έξοδα διαχείρισης νοούνται οι παραγωγικές γενικώς δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή εκείνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσία εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και περαιτέρω η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα (ΣτΕ 1353/2014, 1602/2011, 2554/2004, 2421/2002, 1462/1999, Δ.Εφ.Αθ. 2133, 5436, 1353/2014, 5230, 5228 - 5229, 1158/2013). Σε κάθε περίπτωση όμως το βάρος της απόδειξης περί της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει ο φορολογούμενος (ΣτΕ 1353/2014, 1512/2013, Δ.Εφ.Αθ. 5230, 5229 - 27/2013).

Επειδή, προκειμένου μία δαπάνη να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, απαιτείται να συντρέχουν αθροιστικά συγκεκριμένες ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι να είναι πραγματική, να στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά, να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να είναι παραγωγική, να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου, να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, να μην αντιβαίνει σε ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις και να προβλέπεται από διάταξη νόμου. (Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ - ΑΝΤ. ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2010, σελ. 449).

Επειδή, ο προσφεύγων αμφισβητεί τις λογιστικές διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος επικαλούμενος γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς, χωρίς να αποδεικνύει ότι οι εν λόγω δαπάνες πληρούν τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις (αθροιστικά).

Από τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτές δαπάνες που αφορούσαν κυρίως σε αεροπορικά εισιτήρια, καλλυντικά, τέντες, έπιπλα, φωτιστικά, ταπετσαρίες, ηλεκτρολογικά, είδη μπάνιου, air condition, θεωρώντας ότι αυτές δεν ήταν παραγωγικές και δεν συνέβαλαν στην απόκτηση εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και στο πλαίσιο υποβολής και εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν την κρίση του ελέγχου, ως προς τις ανωτέρω δαπάνες.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι για τις εν λόγω δαπάνες δεν προκύπτει ο σκοπός για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν, ώστε να κριθεί η παραγωγικότητα και η συμβολή τους στην αύξηση του κύκλου εργασιών του προσφεύγοντος (ΣτΕ 2430/2002, 102/1996, ΔΕφΑθ 200/2004, 3284/2002), οι σχετικοί ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 4172/2013: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω νόμου με τις διατάξεις του άρθρου 8 ορίζεται η έννοια του φορολογικού έτους που συμπίπτει με το ημερολογιακό και το οποίο, όπως ορίζεται ρητά δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες. Ο όρος «φορολογικό έτος» αντικαθιστά τις έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και οικονομικό έτος που χρησιμοποιούσε ο παλιός Κώδικας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες διότι εκδόθηκαν βάσει εκθέσεων ελέγχου, οι οποίες αναφέρονται στο μη υφιστάμενο φορολογικό έτος 2013, καθώς η έννοια του φορολογικού έτους υφίσταται από το 2014 και έπειτα.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα καθώς η έννοια του φορολογικού έτους που καθιερώθηκε από το 2014 και έπειτα αντικαθιστά ουσιαστικά την έννοια του διαχειριστικού έτους που είχε καθιερωθεί έως και το 2013. Περαιτέρω ουδεμία σύγχυση δεν προκύπτει από την χρήση του όρου «φορολογικό έτος» αντί του όρου «διαχειριστικό έτος», καθώς σε κάθε περίπτωση και οι δύο έννοιες ταυτίζονται με το ημερολογιακό έτος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει καμία απολύτως βλάβη από την χρήση του όρου «φορολογικό έτος».

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. και φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, που αποτελούν και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, διέπονται από

πληρότητα και ακρίβεια, καθώς η φορολογική αρχή υπήγαγε ορθώς τα πραγματικά περιστατικά και τις ελεγκτικές διαπιστώσεις στην ισχύουσα νομοθεσία, καταλήγοντας σε πορίσματα ικανά να στοιχειοθετήσουν την αποδιδόμενη παράβαση του Κ.Φ.Α.Σ. και τον καταλογισθέντα φόρο εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. .../28.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ... , Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ. .../27.12.2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βεροίας

Παράβαση	Ποσό
Μη έκδοση 917 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 13.755,00€ (άρθρο 7§3 περ. στ' Ν. 4337/15)	3.438,75€
Ανακριβής καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων-εξόδων δεκατριών (13) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών αξίας 145,00€ (άρθρο 7§3 περ. ζ' Ν. 4337/15)	2.600,00€
Μη καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων-εξόδων τριών (3) πιστωτικών τιμολογίων συνολικής αξίας 349,00€ (άρθρο 7§3 περ. ζ' Ν. 4337/15)	600,00€
ΣΥΝΟΛΟ	6.638,75€

Υπ' αριθ. .../27.12.2019 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βεροίας

Είδος φόρου	Ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	5.115,24€
Πρόστιμο άρθρου 58 & τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013	3.901,91€
Εισφορά αλληλεγγύης	578,66€
Συνολικό ποσό προς καταβολή	9.595,81€

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.