



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21/4/2020

Αριθμός απόφασης: 662

**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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 10/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. .., Τ.Κ., κατά της με αρ./4-10-2019 πράξης προσδιορισμού προστίμου χρήσης 2013, της με αρ./4-10-2019 πράξης προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2014, της με αρ./4-11-2019 πράξης προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2017, της με αρ./4-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της με αρ./4-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αρ./4-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αρ./4-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αρ./4-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 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 17/12/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 10/12/2019 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

1. Με την με αριθμό/4-10-2019 πράξη προσδιορισμού προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **1.800,00 €**, διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις :

α) Ανακριβής καταχώρηση ενός (1) φορολογικού στοιχείου στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 17 περ.δ' του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. ε' και παρ. 2 περ.α.β. του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15. Ποσό καταλογισμού : $600,00 / 3 = 200,00 \text{ €}$.

β) Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε έξι (6) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. α' και παρ. 2 περ.α.β. του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $6 \times 800,00 = 4.800,00 \text{ €}$, $4.800,00 \text{ €} / 3 = 1.600,00 \text{ €}$.

2. Με την με αριθμό/4-11-2019 πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **30.000,00 €**, διότι δεν εξέδωσε οκτακόσιες πενήντα μία (851) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, συνολικής αξίας 21.507,71€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 4 α' του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) και 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. γ' του Ν.4174/2013.
3. Με την με αριθμό/4-11-2019 πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο

συνολικού ποσού **500,00 €**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τετρακόσιες εξήντα δύο (462) συνολικά περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 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.

4. Με τη με αριθμό **.../4-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 37,22 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2,91 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 19,04 €, ήτοι συνολικό ποσό **59,17 €**.
5. Με τη με αριθμό **.../4-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 6.469,31 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 1.956,55€ και εισφορά αλληλεγγύης 1.118,80 €, ήτοι συνολικό ποσό **9.544,67 €**.
6. Με τη με αριθμό **.../4-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 17.819,34 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 8.900,67 € και εισφορά αλληλεγγύης 2.891,65 €, ήτοι συνολικό ποσό **29.620,66 €**.
7. Με τη με αριθμό **.../4-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 14.798,24 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 7.399,12 € και εισφορά αλληλεγγύης 2.769,33 €, ήτοι συνολικό ποσό **24.966,69 €**.
8. Με τη με αριθμό **.../4-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 5.608,86 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 2.804,43€ και εισφορά αλληλεγγύης 983,10 €, ήτοι συνολικό ποσό **9.396,39 €**.

Δυνάμει της με αρ./20-2-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ...» 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. Αφορμή του ελέγχου υπήρξε το με αρ. πρωτ. ../.../15-9-2016 έγγραφο του Τμήματος Διαχείρισης Πληροφοριών και Στρατηγικής της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, στο οποίο επισυνάπτεται επώνυμη καταγγελία συναλλασσόμενου με τον προσφεύγοντα, στην οποία γίνεται λόγος για μη έκδοση έξι αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε έξι ασθενείς που επισκέφθηκαν τον προσφεύγοντα την ίδια με τον καταγγέλλοντα ημέρα. Κατόπιν επεξεργασίας και διασταύρωσης των δεδομένων του συστήματος ηλεκτρονικής συνταγογράφησης της ΗΔΙΚΑ Α.Ε., των βιβλίων και εκδοθέντων στοιχείων και των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα 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 την τροποποίηση προς το ευμενέστερο των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους :

1) Χρήση από τον έλεγχο μη νόμιμων και προβλεπόμενων αποδεικτικών μέσων. Η δυνατότητα χρήσης των στοιχείων Η.ΔΙ.Κ.Α. για φορολογικούς σκοπούς δεν προβλέπεται από το νόμο, καθώς αφορούν σε ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα.

2) Η φορολογική αρχή που φέρει το βάρος της απόδειξης έκανε χρήση τεκμηρίων, χωρίς αυτά να προβλέπονται από το νόμο και θα πρέπει να αιτιολογεί επαρκώς και με αδιάσειστα στοιχεία ότι τα “τεκμήρια “ αυτά συνδέονται άμεσα με το εισόδημα του διότι :

α) σύμφωνα με το αρ. 19 του Ν.3418/2005, μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του χωρίς να απαιτεί αμοιβή, β) σε περιπτώσεις επαναληπτικών και συνεχόμενων επισκέψεων ή επισκέψεων για παραπεμπτικά εξετάσεων και συνταγογράφησης λαμβάνει αμοιβή μία και μοναδική φορά, γ) σε ειδικές περιπτώσεις ασθενειών (πχ ασθενούντες από Μεσογειακή αναιμία) δεν λαμβάνει αμοιβή, δ) δεν προκύπτουν περιπτώσεις ασθενών που κατέβαλαν αμοιβή, χωρίς να λάβουν το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο και ε) η ενδεικτική προσκόμιση εγγράφων από τον ίδιο με το υπόμνημά του θέτει εν αμφιβόλω τα συμπεράσματα του ελέγχου.

3) Μη νόμιμες οι με αρ. και/2019 πράξεις επιβολής προστίμου λόγω μη εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης της περ. η' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Ως προς τον ισχυρισμό περί χρήσης από τον έλεγχο μη νόμιμων και προβλεπόμενων αποδεικτικών μέσων.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται

οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) ορίζεται :

«Άρθρο 15 Πληροφορίες από τρίτους 1. Κατόπιν έγγραφου 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. [...]

5. Τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούνται στη χορήγηση των πληροφοριών της παραγράφου 3, εφόσον αυτές αφορούν οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο».

Επειδή στον Κανονισμό (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, ορίζεται : «Άρθρο 9 Επεξεργασία ειδικών κατηγοριών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα 1. Απαγορεύεται η επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που αποκαλύπτουν τη φυλετική ή εθνοτική καταγωγή, τα πολιτικά φρονήματα, τις θρησκευτικές ή φιλοσοφικές πεποιθήσεις ή τη συμμετοχή σε συνδικαλιστική οργάνωση, καθώς και η επεξεργασία γενετικών δεδομένων, βιομετρικών δεδομένων με σκοπό την αδιαμφισβήτητη ταυτοποίηση προσώπου, δεδομένων που αφορούν την υγεία ή δεδομένων που αφορούν τη σεξουαλική ζωή φυσικού προσώπου ή τον γενετήσιο προσανατολισμό.

Άρθρο 23 Περιορισμοί 1. Το δίκαιο της Ένωσης ή του κράτους μέλους στο οποίο υπόκειται ο υπεύθυνος επεξεργασίας ή ο εκτελών την επεξεργασία των δεδομένων μπορεί να περιορίζει μέσω νομοθετικού μέτρου το πεδίο εφαρμογής των υποχρεώσεων και των δικαιωμάτων που προβλέπονται στα άρθρα 12 έως 22 και στο άρθρο 34, καθώς και στο άρθρο 5, εφόσον οι διατάξεις του αντιστοιχούν στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 12 έως 22, όταν ένας τέτοιος περιορισμός σέβεται την ουσία των θεμελιωδών δικαιωμάτων και ελευθεριών και συνιστά αναγκαίο και αναλογικό μέτρο σε μια δημοκρατική κοινωνία για τη διασφάλιση:... ε) άλλων σημαντικών στόχων γενικού δημόσιου συμφέροντος της Ένωσης ή κράτους μέλους, ιδίως σημαντικού οικονομικού ή χρηματοοικονομικού συμφέροντος της Ένωσης ή κράτους μέλους,

συμπεριλαμβανομένων των νομισματικών, δημοσιονομικών και φορολογικών θεμάτων, της δημόσιας υγείας και της κοινωνικής ασφάλισης,...».

Επειδή στο άρθρο 24 του Ν.4624/2019 ορίζεται : «1. Η επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από δημόσιους φορείς για σκοπό διαφορετικό από αυτόν για τον οποίο έχουν συλλεχθεί, επιτρέπεται όταν η επεξεργασία αυτή είναι αναγκαία για την εκπλήρωση των καθηκόντων που τους έχουν ανατεθεί και εφόσον είναι: ... β) αναγκαία για την αποτροπή κινδύνων για την εθνική ασφάλεια, εθνική άμυνα ή δημόσια ασφάλεια ή για τη διασφάλιση φορολογικών και τελωνειακών εσόδων».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προκειμένου να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, απέστειλε έγγραφο αίτημα (αρ. πρωτ. .../21-3-2019) στην Η.ΔΙ.Κ.Α. Α.Ε. για παροχή στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 5 του Ν.4174/2013, από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης. Συγκεκριμένα, ζήτησε στοιχεία σε ηλεκτρονική μορφή που αφορούν σε παραπεμπτικά για εξετάσεις και συνταγογραφήσεις φαρμάκων του προσφεύγοντα, προκειμένου να διενεργηθεί αντιπαραβολικός έλεγχος με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για τις φορολογικές περιόδους 2013 – 2017. Στη συνέχεια, η Η.ΔΙ.Κ.Α. Α.Ε απέστειλε, καθώς όφειλε σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (αρ. πρωτ. .../02-04-2019), σε κρυπτογραφημένο αρχείο, τα στοιχεία όπως προκύπτουν από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 31/10/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, 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. Η δε παρασχεθείσα υπηρεσία τεκμηριώνεται πλήρως, καθώς ο ασθενής ήταν παρών κατά την ώρα της συνταγογράφησης ή / και του παραπεμπτικού και δεν αμφισβητείται η παροχή της συγκεκριμένης υπηρεσίας, καθώς είναι καταχωρημένη στο σύστημα. Εν προκειμένω, η Η.ΔΙ.Κ.Α. Α.Ε. απέστειλε στον έλεγχο αποκλειστικά κρυπτογραφημένο αρχείο, διασφαλίζοντας την προστασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, καθώς αυτό είχε επισημανθεί και στο με αρ, πρωτ. .../21-3-2019 αίτημα της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης. Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τον ισχυρισμό περί χρήσης ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων, καθώς δεν επισημαίνει ποια είναι τα δεδομένα αυτά που απεστάλησαν στην φορολογική αρχή και τα επεξεργάστηκε ο έλεγχος παρανόμως και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τη διενέργεια του ελέγχου και τη χρήση τεκμηρίων

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 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) ορίζεται :

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές

υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

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

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» και στο άρθρο 62 του ίδιου νόμου ορίζεται : «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 στο 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, σύμφωνα με την από 31/10/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου 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 17 ασθενείς που τους παρείχε ιατρικές υπηρεσίες συνολικής αξίας 447,68 € και καταχώρησε ανακριβώς στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων ένα (1) φορολογικό στοιχείο,
2. Στο φορολογικό έτος 2014, δεν εξέδωσε επτακόσιες σαράντα μία (741) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε πελάτες ιδιώτες για ιατρική επίσκεψη, συνολικής αποκρυβείας αξίας 21.348,21 € (741 X 28,81 €) και εκατόν εξήντα τρεις (163) αποδείξεις σε πελάτες ιδιώτες για συνταγογράφηση, συνολικής αποκρυβείας αξίας 1.630,00 € (163 X 10,00 €).
3. Στο φορολογικό έτος 2015, δεν εξέδωσε δύο χιλιάδες εκατόν εξήντα επτά (2167) αποδείξεις

παροχής υπηρεσιών σε πελάτες ιδιώτες για ιατρική επίσκεψη, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 56.558,70 € (2167 X 26,10 €) και τριακόσιες τριάντα εννιά (339) αποδείξεις σε πελάτες ιδιώτες για συνταγογράφηση, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 3.390,00 € (339 X 10,00 €).

4. Στο φορολογικό έτος 2016, δεν εξέδωσε χίλιες εννιακόσιες σαράντα (1940) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε πελάτες ιδιώτες για ιατρική επίσκεψη, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 43.882,80 € (1940 X 22,62 €) και πεντακόσιες έξι (506) αποδείξεις σε πελάτες ιδιώτες για συνταγογράφηση, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 2.530,00 € (506 X 5,00 €).
5. Στο φορολογικό έτος 2017, δεν εξέδωσε εξακόσιες ενενήντα επτά (697) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε πελάτες ιδιώτες για ιατρική επίσκεψη, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 17.808,35 € (697 X 25,55 €) και τριακόσιες ογδόντα οκτώ (388) αποδείξεις σε πελάτες ιδιώτες για συνταγογράφηση, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 1.940,00 € (388 X 5,00 €).

Στη συνέχεια ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αρ. ../24-7-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999) θέτοντας εικοσαήμερη προθεσμία από της επίδοσης να υποβάλει γραπτώς τις απόψεις και αντιρρήσεις επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων, σε συνέχεια του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, κατέθεσε το με αρ. πρωτ./25-9-2019 υπόμνημά του, με συνημμένα έγγραφα, προκειμένου να αποδείξει τη μη διάπραξη των καταλογισθέντων παραβάσεων. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω προσκομιζόμενα, έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, οι οποίοι επαναλαμβάνονται και με την παρούσα προσφυγή, περιορίζοντας το πλήθος των διαπιστωθέντων μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, αφού έλαβε υπόψη τα εξής :

- Ο έλεγχος αποδέχθηκε όλες τις υπεύθυνες δηλώσεις των συναδέλφων του προσφεύγοντος ιατρών και των συγγενών αυτών, βάσει των οποίων ο προσφεύγων παρείχε τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή και επαναπροσδιόρισε το πλήθος των διαπιστωμένων μη εκδοθέντων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. Αντίθετα, δε λήφθηκαν υπόψη υπεύθυνες δηλώσεις προσώπων που δεν είναι ιατροί, ούτε συγγενείς ιατρών, αλλά ανήκαν στα παραϊατρικά επαγγέλματα, για τους οποίους δεν προβλέπεται στον Ν.3418/2005 ότι ο ελεγχόμενος δύναται να παρέχει σε αυτούς τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή. Άλλωστε από την διασταύρωση που έγινε διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος για ασθενείς αυτής της κατηγορίας (παραϊατρικά επαγγέλματα) είχε λάβει στο παρελθόν αμοιβές, γεγονός που ενίσχυσε την κρίση του ελέγχου ότι ο προσφεύγων δεν παρείχε τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή στους δηλούντες μη ιατρούς και όφειλε να εκδώσει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.
- Βάσει των κοινών συναλλακτικών ηθών, αποδέχθηκε τις αντίστοιχες υπεύθυνες δηλώσεις της υπαλλήλου του προσφεύγοντα και των συγγενών αυτής.
- Έγινε αποδεκτή η υπεύθυνη δήλωση του ιατρού,, περί μη είσπραξης αμοιβής για τις περιπτώσεις ασθενών με Μεσογειακή Αναιμία.

- Επιπλέον από τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι και μετά τις 31/12/2014 (ημερομηνία κατά την οποία έπαψε η ισχύς του άρθρο 7 του Ν.4093/2012 κατά την οποία «απόδειξη δωρεάν εκδίδεται όταν ένας ελεύθερος επαγγελματίας προσφέρει τις υπηρεσίες του και δεν έχει σκοπό να εισπράξει αμοιβή για λόγους κοινωνικούς ή οικογενειακούς κλπ.») για περιπτώσεις που παρείχε τις υπηρεσίες του χωρίς να εισπράττει αμοιβή, αυτός εξέδιδε αποδείξεις δωρεάν. Πρόκειται για συναλλακτική πρακτική του προσφεύγοντα, η οποία λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο και έγινε αποδεκτό ότι οι δωρεάν αποδείξεις που εξέδωσε ο προσφεύγων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, αφορούσαν είτε σε λόγους επαναλαμβανόμενης υπηρεσίας, είτε σε κοινωνικούς – οικονομικούς λόγους. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτές τις υπεύθυνες δηλώσεις που αφορούσαν σε περιπτώσεις δωρεάν παροχής υπηρεσίας, διότι ο προσφεύγων ήταν σε θέση να εκδώσει απόδειξη δωρεάν, όπως και το έπραξε για αρκετούς άλλους ασθενείς, τους οποίους προφανώς είχε κατατάξει σε κάποια από τις ειδικές κατηγορίες ασθενών.

- Ομοίως, ο έλεγχος έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του περί μη είσπραξης οφειλής σε περιπτώσεις επαναλαμβανομένων επισκέψεων συγκεκριμένων ασθενών, καθώς προέκυψε ότι πράγματι ο προσφεύγων είχε εκδώσει Α.Π.Υ. για ιατρική επίσκεψη, είτε νωρίτερα, είτε αργότερα, λαμβάνοντας υπόψη τον τρόπο λειτουργίας του ιατρικού επαγγέλματος. Ειδικά, ως προς τη συνταγογράφηση, αυτή αντιμετωπίστηκε ως παρακολούθημα της αρχικής υπηρεσίας (κύριας ιατρικής εξέτασης) και δεν θεωρήθηκε ότι υπήρξε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, όπως και για τα παραπεμπτικά που αφορούσαν σε επαναληπτικές εξετάσεις.

Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντα τις ακόλουθες παραβάσεις:

1. Στη χρήση 2013, δεν εξέδωσε συνολικά έξι (6) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και καταχώρησε ανακριβώς στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων ένα (1) φορολογικό στοιχείο,
2. Στο φορολογικό έτος 2014, δεν εξέδωσε συνολικά οκτακόσιες πενήντα μία (851) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.
3. Στο φορολογικό έτος 2015, δεν εξέδωσε δύο χιλιάδες τετρακόσιες εξήντα δύο (2462) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.
4. Στο φορολογικό έτος 2016, δεν εξέδωσε δύο χιλιάδες τριακόσιες ενενήντα πέντε (2395) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.
5. Στο φορολογικό έτος 2017, δεν εξέδωσε χίλιες εξήντα δύο (1062) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Επειδή για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων η φορολογική αρχή βασίστηκε στα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή της μέσω της Η.ΔΙ.Κ.Α.Α.Ε.. 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. Ακόμα επισημαίνεται ότι η αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας ανά ασθενή δεν προσδιορίστηκε αυθαίρετα από τον έλεγχο, αλλά προέκυψε για κάθε φορολογική περίοδο από το λόγο της συνολικής αξίας των εκδοθέντων Α.Π.Υ. του κάθε έτους για ιατρικές επισκέψεις ή για συνταγογραφήσεις διά του πλήθους τους αντίστοιχα.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται : *“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 στην υπό κρίση περίπτωση, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα έχουν ήδη τεθεί στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με το υπ ‘ αριθμ. .../25-9-2019 υπόμνημά του και προσκομίστηκαν στοιχεία, τα οποία λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο και αξιολογήθηκαν αρμοδίως. Ο δε ισχυρισμός του ότι η φορολογική αρχή βασιζόμενη στα στοιχεία που ο ίδιος ενδεικτικά κατέθεσε με το υπόμνημά του, θα έπρεπε να τεκμαίρει ότι δεν υπήρξαν οι διαπιστωθείσες φορολογικές παραβάσεις τυγχάνει αβάσιμος, διότι ο ίδιος είχε την υποχρέωση και τη δυνατότητα να προσκομίσει έγγραφα ή άλλα αποδεικτικά μέσα που θα μπορούσαν ίσως να ανατρέψουν όσα διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του μέχρι και τη σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων. Εξάλλου, για σημαντικό μέρος από τις περιπτώσεις για τις οποίες προσκόμισε έγγραφα, η κρίση του ελέγχου δεν ήταν θετική γι’ αυτόν, αλλά αιτιολογημένα απορρίφθηκαν.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία προς αμφισβήτηση των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 31/10/2019 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα τυγχάνουν απορριπτέοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων της περ. η’ της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν.2523/97, ως ίσχυε για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 (1/1/2014), ήτοι μέχρι την 31/12/2013 ορίζεται : *“ 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το*

αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ... α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ. [...]

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. ...”

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) ορίζεται : «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: [...] 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 στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013, όπως αυτό ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 -16/10/2015, 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015 και μετά), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά, δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι

περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#). **Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015,** ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους...2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της [παραγράφου 3 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#), καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του Ν.4474/2017 και σύμφωνα με το [άρθρο 36 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 7/6/2017 και μετά, 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: ...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 (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1, ...»

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 **..../4-10-2019** προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού προστίμου χρήσης 2013 εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.3 περ. ζ' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, οι οποίες εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013, ήτοι μέχρι την 31/12/2013, ενώ για την έκδοση της με αρ **..../4-10-2019** προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2014 εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013, οι

οποίες αφορούν, σύμφωνα με την περίπτωση 24 της υποπαραγράφου Δ.2 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Ν.4254/2014, 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, καθώς η ως άνω διάταξη καταργήθηκε με την περίπτωση β της παρ.3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, έπαψε να ισχύει από 17/10/2015 και μετά.

Επειδή, οι περιπτώσεις ιε' της παρ. 1 και η' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 προστέθηκαν με τις περιπτώσεις α' και β' αντίστοιχα της παρ.4 του άρθρου 12 του Ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α' 80/7-6-2017) και σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου ισχύουν από 7/6/2017 και μετά και δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης» (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.).

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι 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 χρήση 2013 βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. ε' και παρ. 2 περ.α.β. του Ν.2523/97 σε συνδυασμό του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15 και για 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 ρύθμιζαν το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον προσδιορισμό του προστίμων των οικείων ετών και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Φ.Α.Σ.

1) Η με αριθμό/4-10-2019 πράξη προσδιορισμού προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Ποσό καταλογισμού : 1.800,00 €

2) Η με αριθμό/4-10-2019 πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Ποσό καταλογισμού : 30,000,00 €

Ε.Λ.Π.

Η με αριθμό/4-10-2019 πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Ποσό καταλογισμού : 500,00 €

Φορολογία εισοδήματος

1) Η με αριθμό/4-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Ποσό καταλογισμού : 59,17 €.

2) Η με αριθμό/4-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Ποσό καταλογισμού :9.544,67 €.

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.

3) Η με αριθμό/4-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Ποσό καταλογισμού :29.620,66 €.

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.

4) Η με αριθμό/4-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Ποσό καταλογισμού :24.966,69 €.

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.

5) Η με αριθμό/4-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Ποσό καταλογισμού :9.396,39 €.

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.