



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/09/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 2406

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@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 ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/09/2016 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Στην υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, φορολογικού έτους 2015, γίνεται μνεία για επιβολή σε βάρος του προσφεύγοντος, προστίμου συνολικού ποσού 30.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54, παρ. 1 (θ') και παρ. 2 (γ') του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι και 16/10/2015, λόγω των κάτωθι παραβάσεων για την περίοδο 08/01/2015-17/09/2015:

α) μη έκδοσης επτακοσίων εβδομήντα εννιά (779) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, με συνολικό ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας 65.985,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, 13 του Ν. 4308/2014,
β) ανακριβούς έκδοσης διακοσίων δεκαπέντε (215) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, με συνολικό ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας 12.185,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, 13 του Ν. 4308/2014,
ήτοι συνολικά εννιακόσιες ενενήντα τέσσερις (994) παραβάσεις συνολικής αξίας 78.170,00 €. Ωστόσο, τελικά ο έλεγχος επέβαλε ευνοϊκότερο πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών Α.Π.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ήτοι 19.542,00 € (=78.170,00 * 25%).

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 21/09/2016 Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, την 17-09-2015 διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος από υπαλλήλους της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στην έδρα του προσφεύγοντος, κατ' εντολή της με αριθμό/2015 εντολής του Προϊσταμένου του Ε' Επιχειρησιακού τμήματος της εν λόγω υπηρεσίας. Κατά τον έλεγχο αυτόν, δε διαπιστώθηκε κάποια παράβαση, ωστόσο στο χώρο εντοπίστηκαν και κατασχέθηκαν από τον έλεγχο τα κάτωθι:

1. Ένα Ημερολόγιο χρώματος μωβ - πράσινο με εξωτερική ένδειξη '2015', όπου αναγράφονται ονόματα ασθενών, εντός παρενθέσεως αριθμητικά ποσά και σύντομη περιγραφή διάγνωσης/ιατρικής Υπηρεσίας που σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δυσανάγνωστη.
2. Ένα Τετράδιο χρώματος μπλε με εξωτερική ένδειξη "2015 Version Derma", το οποίο βρέθηκε να τηρείται στο χώρο υποδοχής από την γραμματέα του προσφεύγοντος, και όπου αναγράφονται ώρες ραντεβού, ονόματα ασθενών, τηλέφωνα, και σε ορισμένες περιπτώσεις αριθμητικά ποσά.
3. Ακριβή Αντίγραφα Βιβλίου Εσόδων - Εξόδων σε εκτυπωμένες σελίδες για την περίοδο 01-01-2015 έως 30-06-2015.
4. Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών χρώματος ροζ από χειρόγραφο αθεώρητο στέλεχος.
5. Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσίας χρώματος ροζ από χειρόγραφο αθεώρητο στέλεχος.

Στη συνέχεια, την 26/01/2016 εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/2016 εντολή έρευνας επεξεργασίας για την επεξεργασία των ανωτέρω κατασχεθέντων στοιχείων. Η επεξεργασία ανατέθηκε στους ίδιους υπαλλήλους που είχαν διενεργήσει και τον μερικό επιτόπιο έλεγχο. Από την επεξεργασία του ανεπίσημου Ημερολογίου χρώματος μωβ - πράσινο με εξωτερική

ένδειξη “2015”, διαπιστώθηκε ότι στο ανωτέρω ανεπίσημο καταγράφονται τα ακαθάριστα έσοδα (αμοιβές) από τις πραγματοποιηθείσες ιατρικές επισκέψεις (έκτακτες ή προγραμματισμένες). Στο συμπέρασμα αυτό οδήγησαν τα ακόλουθα:

- Στο ανεπίσημο ημερολόγιο αναγράφονται τα ονόματα ασθενών, η διάγνωση/ιατρική υπηρεσία του προσφεύγοντος και δίπλα από το όνομα του ασθενή ευδιάκριτα αριθμητικό ποσό εντός παρενθέσεως.
- Η αναφορά στην διάγνωση/ιατρική Υπηρεσία η οποία αναφέρεται διακεκριμένα σε κάθε όνομα καθώς και η αξία της υπηρεσίας πραγματοποιείται κατόπιν επισκέψεως του ασθενή στο ιατρείο ή την επίσκεψη του ιατρού στο χώρο του ασθενή.
- Στο ανεπίσημο Ημερολόγιο γίνεται χρήση με χειρόγραφο τρόπο μπλε διαγραμμίσεων. Εντός των ορίων των διαγραμμίσεων **προστίθενται τα αριθμητικά ποσά** και το αλγεβρικό άθροισμα παρουσιάζεται εντός κύκλου με μορφή διψήφιων, τριψήφιων ή τετραψήφιων αριθμών πάντα ως υποπολλαπλάσιο του αριθμού 10, με εξαίρεση των περιπτώσεων της αναγραφής τριψήφιων και τετραψήφιων αριθμών. Από την εφαρμοζόμενη πρακτική της πρόσθεσης των ποσών των επιμέρους ιατρικών επισκέψεων, προκύπτει ότι ο προσφεύγων ανά διαστήματα υπολόγιζε τα ακαθάριστα έσοδα του ιατρείου από τις πραγματοποιηθείσες επισκέψεις ασθενών. Δηλαδή εκτός της αναγραφής της διάγνωσης/Υπηρεσίας του ασθενή για την οποία απαιτείται επίσκεψη και από την διενέργεια της πρόσθεσης για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων με τον ανωτέρω τρόπο ο έλεγχος διαπιστώνει ότι σε όλους τους αναφερόμενους ασθενείς παρασχέθηκαν ιατρικές υπηρεσίες.

Κατόπιν των παραπάνω, διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος έκδοσης φορολογικών στοιχείων μεταξύ των αναφερόμενων ασθενών στο ανεπίσημο ημερολόγιο χρώματος μωβ - πράσινο με την ένδειξη “2015” με τα επίσημα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Λόγω του τρόπου των καταχωρήσεων των ιατρικών επισκέψεων ο έλεγχος για κάθε ασθενή αναζήτησε εκδοθέν φορολογικό στοιχείο σε όλη την ελεγχόμενη περίοδο από **(01/01/2015 έως 17/09/2015)** ανεξάρτητα από το πότε καταχώρησε ο ιατρός τον ασθενή στο ανεπίσημο ημερολόγιο.

Από την επεξεργασία των επίσημων και ανεπίσημων στοιχείων, και αφού ελήφθησαν υπόψη οι απόψεις του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκαν οι προαναφερθείσες παραβάσεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη κατά παράβαση ουσιώδους τύπου, ήτοι δε στηρίζεται σε Έκθεση Ελέγχου της εκδούσας αρχής (Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ), αλλά σε έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αποτελεί πληροφοριακό έγγραφο.

2ος λόγος: Ουσιαστικά αβάσιμη και όλως αναπόδεικτη η κρίση του ελέγχου ότι προσωπικές σημειώσεις του προσφεύγοντος σε ανεπίσημο κατασχεθέν στοιχείο συνιστούν αποκλειστικά αμοιβές από ιατρικές υπηρεσίες του.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ’ αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/18-03-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο:

- προσθέτει νέο (3ο) ισχυρισμό για την ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης, ο οποίος αφορά στην παράνομη έκδοση αυτής λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της εντολής ελέγχου,

- επαναλαμβάνει τον 2ο ως άνω ισχυρισμό που είχε συμπεριλάβει και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζοντας την υπ' αριθμόν 2538/2017 Απόφαση της Υπηρεσίας μας σε όμοια υπόθεση.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/07-09-2021 δεύτερο συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο επαναλαμβάνει για ακόμη μία φορά τον 2ο ως άνω ισχυρισμό που είχε συμπεριλάβει και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τονίζοντας ότι αναγραφόμενα ονόματα στα ανεπίσημα κατασχεθέντα στοιχεία αφορούσαν πιθανά μελλοντικά ραντεβού, τα οποία όμως ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα 'Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013', διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι: «Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ.Α άρθρο πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013».

Επειδή σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α.1139240ΕΞ2015/27-10-2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), κατά τον τομέα των

αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, [...] καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, οι οποίες **μεταφέρονται στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε..**

Επειδή εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ προέβη στην έκδοση της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, χωρίς να προηγηθεί έκδοση νέας εντολής ελέγχου και σύνταξη νέας έκθεσης ελέγχου, αλλά βασιζόμενος στην από 21/09/2016 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία απεστάλη στις 29/09/2016.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, τηρήθηκε κατά γράμμα η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013 από την πλευρά της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ήτοι:

- Συντάχθηκε το υπ' αριθμόν/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένο πίνακα 84 σελίδων, όπου απεικονιζόταν η επεξεργασία των στοιχείων εκ μέρους του ελέγχου, το οποίο επιδόθηκε αυθημερόν σε άτομο εξουσιοδοτημένο από τον προσφεύγοντα, μαζί με την υπ' αριθμόν/2016 Κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 ν.2690/1999), όπως εντός δέκα (10) ημερών, ο προσφεύγων, εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.
- Στις 20/05/2016, κατόπιν πλείστων αιτημάτων του προσφεύγοντος για παράταση της ως άνω θεθείσας προθεσμίας, οι οποίες γίνονταν αποδεκτές από τη Δ.Ο.Υ., πλην όμως δεν ανταποκρίθηκε, εκδόθηκε ο υπ' αριθμόν 416 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου και επιδόθηκε την ίδια ημερομηνία σε άτομο εξουσιοδοτημένο από τον προσφεύγοντα.
- Τελικά, ο προσφεύγων υπέβαλε τα με αριθμό πρωτοκόλλου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε./2016,ΕΙ/2016,ΕΙ/2016 καιΕΙ/2016 έγγραφα που αφορούν τις απόψεις ή τις ενστάσεις του επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων του ελέγχου.
- Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής έλαβε υπόψη της τις απόψεις του προσφεύγοντος, πριν προβεί στην έκδοση της από 21/09/2016 Έκθεσης Ελέγχου και την αποστέλλει στην Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή το σκεπτικό και τα επιχειρήματα του προσφεύγοντος, όπως αποτυπώνονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, περιλαμβάνονται και στα υπ' αριθμόν Υ.Ε.Δ.Δ.Ε./2016,ΕΙ/2016,ΕΙ/2016 καιΕΙ/2016 υπομνήματα που υπέβαλε κατά το στάδιο της ακρόασης.

Επειδή ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις ανωτέρω απόψεις του προσφεύγοντος και απάντησε αναλυτικά επί αυτών (σελίδες 217 έως 225 της Έκθεσης Ελέγχου), από όπου προκύπτει και ότι έκανε δεκτές κάποιες από τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος αναφορικά με περιπτώσεις ασθενών αλλά και κάποιων εξόδων του ιατρείου, που αρχικά είχαν θεωρηθεί αποκρουβέντα έσοδα (σελ. 366 της Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή βασικά επιχειρήματα ως προς την ορθότητα του πορίσματος του ελέγχου είναι τα ακόλουθα:

- Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα αναγραφόμενα ποσά αφορούσαν τις ζητούμενες αμοιβές που θα λάμβανε σε περίπτωση που τελικά παρείχε τις ιατρικές του υπηρεσίες, και τις οποίες ανακοίνωνε τηλεφωνικώς στους υποψήφιους πελάτες του, δε συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας, όπου ασφαλές συμπέρασμα για τη θεραπεία του ασθενούς εξάγεται μόνο κατά την εκ του σύνεγγυς γνωμάτευση του ιατρού.
- Το κατασχεθέν ανεπίσημο ημερολόγιο του προσφεύγοντος περιλαμβάνει αθροίσματα των ποσών, γεγονός που δε θα είχε νόημα σε περίπτωση που τα ποσά αφορούσαν μη πραγματικές αμοιβές.
- Διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος των αναγραφόμενων στο ανεπίσημο ημερολόγιο- ονομάτων στα στελέχη των εκδοθέντων στοιχείων, σε όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου, ανεξαρτήτως της ημέρας αναγραφής τους σε αυτό. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για απουσία του στο εξωτερικό για κάποιο χρονικό διάστημα, καθώς και για «αποδιδόμενα» από τον έλεγχο ραντεβού σε Παρασκευές και Σαββατοκύριακα, οπότε και το ιατρείο του είναι κλειστό, αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή κάθε Απόφαση που εκδίδεται από την Υπηρεσία μας βασίζεται στα ιδιαίτερα πραγματικά περιστατικά εκάστης υπόθεσης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/09/2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. «Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, ΣτΕ 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ.3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ο οποίος βασίστηκε στην υπ' αριθμόν/2016 εντολή, ολοκληρώθηκε εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και συγκεκριμένα στις 21/09/2016 οπότε και εκδόθηκε η σχετική Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με την έννοια ότι έκτοτε δεν έλαβε χώρα κάποια περαιτέρω ελεγκτική διαδικασία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «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. [...]».

Επειδή συνεπώς, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρων και προστίμων για το φορολογικό έτος 2015 παραγράφεται στις 31/12/2021.

Επειδή εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ προέβη στην έκδοση της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου βασιζόμενος στην από 21/09/2016 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στις 12/06/2020, ήτοι εντός της ανωτέρω νόμιμης περιόδου παραγραφής. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 19.542,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.