



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/01/2022

Αριθμός απόφασης: 13

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 06.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. /2021 (Π.Ε.Π. /2021 (taxis)) πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών (προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται στο σώμα της πράξης ως έτος έκδοσής της το 2020 αντί του ορθού 2021), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02.06.2021 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 06.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2021 (Π.Ε.Π. /2021 (taxis)) πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. ιε' ν. 4174/2013) ύψους 500,00 € λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα λόγω μη έκδοσης δύο (2) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) ιατρικής εξέτασης, σε ισάριθμες περιπτώσεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών στον ίδιο πελάτη του (ασθενή), στις 23.5.2018 και στις 20.1.2020, δεδομένου ότι ήταν υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα (υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι ο ως άνω ασθενής προσήλθε στο ιατρείο του δύο φορές, στις 23.5.2018 (προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής 23.8.2018 αντί του ορθού 23.5.2018) και στις 20.1.2020, για τακτικό προληπτικό , όπως προκύπτει από τα οικεία παραπεμπτικά (υπ' αριθμ. ΑΡ..... και ΑΡ.....), ο οποίος γίνεται σε ηλικίες άνω των 40 ετών μια φορά το χρόνο, ότι ουδέποτε έγινε κλινική εξέταση και διάγνωση και ότι η διάγνωση (προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής αντί του ορθού), που τίθεται στα παραπεμπτικά, αποτελεί πρακτική του ιατρείου, για να μπορεί ο ασθενής σε περίπτωση να κάνει και άλλες αργότερα μετρήσεις, πράγμα που δε θα ήταν δυνατό, αν στο πεδίο «ΔΙΑΓΝΩΣΗ» του παραπεμπτικού είχε τεθεί η ένδειξη «προληπτικός έλεγχος», δεδομένου ότι στην τελευταία αυτή περίπτωση υπάρχει η δυνατότητα για μία εξέταση κατ' έτος, σε καμία δε περίπτωση η διάγνωση (προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής αντί του ορθού) δε σημαίνει ότι έγινε κλινική εξέταση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά τις φερόμενες ως ημερομηνίες διάπραξης των διαπιστωθεισών από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών παραβάσεων (23.5.2018 και 20.1.2020 αντίστοιχα): «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: α) [...], ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία [...] (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ιστ) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις

παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος [...] στις περιπτώσεις ιε´ και ιστ´ της παραγράφου 1, θ) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. Ι υποπαρ. Β´ και Ε´ της υπ´ αριθμ. ΠΟΛ.1026/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Β. Μη έκδοση [...] φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε´ του ν. 4174/2013 [...]). Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων [...] για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. [...] επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η´ της παραγράφου 2 του άρθρου 54 [...], ήτοι 500 ή 1.000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων. Ως πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ ενδεικτικά νοούνται οι πράξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), δηλαδή πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι στο εσωτερικό της χώρας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (π.χ. γιατροί, [...] κλπ) [...]. Γ. [...]. Ε. Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο. [...]. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι ως πρώτη παράβαση για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 54, στις νέες αυτές περιπτώσεις παραβάσεων που προστέθηκαν με τις διατάξεις του ν. 4474/2017, λαμβάνεται η διαπραχθείσα από 7.6.2017 και μετά παράβαση. Επισημαίνεται ως προς τις παραβάσεις της περίπτωσης ιε´, που αφορούν τη μη έκδοση, ανακριβή έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, ότι αυτές, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο. ΙΙ. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ´ αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β´ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «8. ...η τέλεση φορολογικής παράβασης [...] μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/ 1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...].»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι ο ως άνω ασθενής προσήλθε στο ιατρείο του δύο φορές, στις 23.5.2018 (προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής 23.8.2018 αντί του ορθού 23.5.2018) και στις 20.1.2020, για τακτικό προληπτικό έλεγχο, όπως προκύπτει από τα οικεία παραπεμπτικά (υπ' αριθμ. και), ο οποίος γίνεται σε ηλικίες άνω των 40 ετών μια φορά το χρόνο, ότι ουδέποτε έγινε κλινική εξέταση και διάγνωση και ότι η διάγνωση (προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής αντί του ορθού), που τίθεται στα παραπεμπτικά, αποτελεί πρακτική του ιατρείου, για να μπορεί ο ασθενής σε περίπτωση να κάνει και άλλες αργότερα μετρήσεις, πράγμα που δε θα ήταν δυνατό, αν στο πεδίο «ΔΙΑΓΝΩΣΗ» του παραπεμπτικού είχε τεθεί η ένδειξη «προληπτικός έλεγχος», δεδομένου ότι στην τελευταία αυτή περίπτωση υπάρχει η δυνατότητα για μία εξέταση κατ' έτος, σε καμία δε περίπτωση η διάγνωση (προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής αντί του ορθού) δε σημαίνει ότι έγινε κλινική εξέταση.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος, ο οποίος στην ουσία του συνίσταται σε αιτιολογημένη άρνηση των διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών και με τον οποίο, κατ' επέκταση, επιδιώκεται η ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης λόγω πλημμελούς αιτιολογίας της, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί πράγματι μόνο το γεγονός ότι στο πεδίο «ΔΙΑΓΝΩΣΗ» της φόρμας του παραπεμπτικού για ιατρική εξέταση αναγράφεται η ένδειξη «.....» **δεν αρκεί** για θεμελίωση («πλήρης απόδειξη») της διαπίστωσης ότι διενεργήθηκε σχετική ιατρική κλινική εξέταση την ίδια ή προηγούμενη ημερομηνία από τον ίδιο ή άλλο/-ους γιατρό/-ούς, σε συνέχεια και λόγω της οποίας κρίθηκε ως ενδεδειγμένη η παραπομπή του οικείου ασθενούς σε περαιτέρω ιατρική εργαστηριακή εξέταση, αλλά κάτι τέτοιο αποτελεί **απλή ένδειξη** ότι πιθανώς διενεργήθηκε ιατρική κλινική εξέταση, η οποία (ένδειξη), προκειμένου να αποτελέσει πλήρη απόδειξη του γεγονότος ότι όντως διενεργήθηκε μια τέτοια εξέταση (στο πλαίσιο έμμεσης (ήτοι συναγόμενης από τεκμήρια) απόδειξης), θα πρέπει να συνεπικουρείται και από άλλες συγκλίνουσες προς αυτό ενδείξεις (πρβλ. τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) -τέτοιες δε συγκλίνουσες ενδείξεις δεν περιλαμβάνονται ούτε στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ούτε στη συμπροσβαλλόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 02.06.2021 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών-, δεδομένου μάλιστα ότι κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας πράγματι στα παραπεμπτικά για ιατρικές εργαστηριακές εξετάσεις προληπτικού χαρακτήρα συνηθίζεται να αναγράφεται η διάγνωση κάποιας ασθένειας, προκειμένου σε περίπτωση αποτελέσματος που υποδεικνύει τη διενέργεια περαιτέρω ιατρικών εργαστηριακών εξετάσεων να είναι δυνατή η κάλυψη του κόστους των εξετάσεων αυτών από τον οικείο ασφαλιστικό φορέα. Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 06.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και την ακύρωση

της υπ' αριθμ./2021 (Π.Ε.Π./2021 (taxis)) πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 0,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.