



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 31/10/2022

Αριθμ. Αποφ.: 2042

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **του του με ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθ. πρωτ./21.03.2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, φορολογικών ετών 2018 και 2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **01/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **του** **του** **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πρωτ./21.03.2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 500,00€, διότι δεν εξέδωσε, σαράντα τρεις (43) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.), κατά το φορολογικό έτος 2018, για παροχή οδοντιατρικών υπηρεσιών, σε ισάριθμους πελάτες, συνολικής αξίας 38.770,00 € και μία (1) Α.Π.Υ., για παροχή οδοντιατρικών υπηρεσιών σε έναν πελάτη, συνολικής αξίας 950,00 €, κατά το φορολογικό έτος 2020, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 12 του ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' του ν. 4174/2013.

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στο πλαίσιο μερικού επιτόπιου ελέγχου της Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), στην έδρα του προσφεύγοντος, ο οποίος ασκεί το επάγγελμα του οδοντιάτρου. Ειδικότερα αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το αριθμ. ../21 Πληροφοριακό Δελτίο, ωστόσο ο έλεγχος επεκτάθηκε και στη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διαπίστωσαν ότι επάνω στο γραφείο του προσφεύγοντος υπήρχαν διάφορα φύλλα χαρτιού με χειρόγραφες σημειώσεις ή με γραμματοσειρές και χειρόγραφες σημειώσεις και εκτυπωμένα φύλλα χαρτιού με ημερομηνίες, ονόματα και ποσά. Επίσης, από την έρευνα στον Η/Υ του, ανευρέθηκε ένα αρχείο με την ονομασία "total 2018 – 2", το οποίο περιείχε στήλες με ονόματα, ημερομηνίες, αιτιολογία, έσοδα, έξοδα, υπόλοιπα και ποσά. Από την επεξεργασία όλων των ανωτέρω, προέκυψε ότι τα κατασχεθέντα φύλλα με τις χειρόγραφες σημειώσεις και τα εκτυπωμένα φύλλα δεν περιείχαν στοιχεία και δεδομένα αξιοποιήσιμα από τον έλεγχο στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Αντίθετα, το αρχείο σε μορφή excel με την επωνυμία "total 2018 – 2", το οποίο έφερε την επικεφαλίδα «Κατάλογος εσόδων – εξόδων», αποτυπώνει τις εισπράξεις της ελεγχόμενης οντότητας ανά πελάτη και ανά ημερομηνία, για παρασχεθείσες οδοντιατρικές υπηρεσίες για το έτος 2018. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων του αρχείου και των εκδοθεισών Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (στο εξής Α.Π.Υ.) στη χρήση 2018, προέκυψε ότι δεν εκδόθηκαν σαράντα τρεις (43) Α.Π.Υ. ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής αξίας 38.770,00 ευρώ, για ισάριθμες περιπτώσεις εισπράξης ποσού από πελάτες. Επίσης, από την αξιοποίηση του υπ'αρ. ../2021 πληροφοριακού δελτίου (επώνυμη καταγγελία), διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε ποσό 20.000€ για παροχή οδοντιατρικών

υπηρεσιών, ενώ η συνολική αξία των εκδοθέντων στοιχείων ανέρχεται στο ύψος των 19.050,00€, ήτοι, διαφορά μη εκδοθέντος ποσού 950,00€, για το έτος 2020.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας ότι η έκθεση ελέγχου είναι αναπαισιολόγητη και αόριστη και εκ του λόγου αυτού αποτυγχάνει να θεμελιώσει τις αποδιδόμενες παραβάσεις. Ειδικότερα επικαλείται ότι ο έλεγχος προβαίνοντας σε έναν εντελώς αυθαίρετο και έωλο συλλογισμό, στηριζόμενος αποκλειστικά και μόνο σε ένα προσωπικό του αρχείο excel, καθώς και σε χειρόγραφες σημειώσεις, όπου αποτυπώνονταν υποθετικές/προϋπολογιστικές εισπράξεις, τα οποία, όπως αναλυτικώς επεσήμανε και δια του υπ'αρ. πρωτ./17.01.2022 υπομνήματός του, είχε στον υπολογιστή του μονάχα για να κάνει έναν πρόχειρο προϋπολογισμό των οικονομικών του και της οικογένειάς του, καθώς εκείνο το χρονικό διάστημα είχε αυξημένες οικονομικές υποχρεώσεις. Αυτά τα στοιχεία αναφέρονταν σε ραντεβού που είχαν διεξαχθεί με τους πελάτες, τα ονόματα των οποίων αναφέρονται στο αρχείο excel, και τους είχε προτείνει μια οικονομική προσφορά. Ειδικότερα στους 43 πελάτες δεν εκδόθηκε Α.Π.Υ., καθώς, ουδέποτε τελικώς συνεργάστηκαν και δεν τους παρείχε τις οδοντιατρικές του υπηρεσίες. Συνεπώς, το ως άνω αρχείο excel, όπως εσφαλμένως θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως έγκυρο και ικανό να οδηγήσει σε ασφαλή συμπεράσματα αρχείο, βάσει του οποίου του αποδόθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Προς τεκμηρίωση των ως άνω ισχυρισμών του, επικαλείται τις με αριθ./2014 και/1998 αποφάσεις του ΣΤΕ, καθώς και υπεύθυνες δηλώσεις ασθενών του, δια των οποίων περιγράφεται ο τρόπος / χρόνος κοστολόγησης των παρασχεθεισών οδοντιατρικών του υπηρεσιών.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 1 του ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014-Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), ορίζεται ότι : « *Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη ...*».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 12 του ν.4308/2014**, ορίζεται ότι: «*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.*»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι : «*Το στοιχείο λιανικής*

πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας...»

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 εμπειριστатωμένα 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 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του Ν. 4174/2013**: «1...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 το **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, με τις διατάξεις του **άρθ. 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 τις διατάξεις του **άρθρου 54 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : «1. Για καθεμία από

τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) ..., [....]

ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α
ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης. [...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

..... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1...»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων εμπεριέχεται και η από 14/02/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής : Στις 05-10-2021 αρμόδιοι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν σχετικής εντολής ελέγχου, διενήργησαν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στην επαγγελματική εγκατάσταση – έδρα του προσφεύγοντος, ο οποίος ασκεί το επάγγελμα του οδοντιάτρου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το αριθμ./21 Πληροφοριακό Δελτίο, ωστόσο ο έλεγχος επεκτάθηκε και στη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Στο γραφείο του οδοντιάτρου ανευρέθηκαν διάφορα φύλλα χαρτιού με χειρόγραφες σημειώσεις ή με γραμματοσειρές και χειρόγραφες σημειώσεις και εκτυπωμένα φύλλα χαρτιού με ημερομηνίες, ονόματα και ποσά. Επίσης, από την έρευνα στον Η/Υ του ανευρέθηκε ένα αρχείο με την ονομασία “total 2018 – 2”, το οποίο περιείχε στήλες με ονόματα, ημερομηνίες, αιτιολογία, έσοδα, έξοδα, υπόλοιπα και ποσά. Όλα τα ανωτέρω κατασχέθηκαν με την αριθμ./05-10-2021 Έκθεση Κατάσχεσης βιβλίων –στοιχείων – αρχείων, αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε νόμιμα στην υπάλληλο του ελεγχόμενου, λόγω απουσίας του ιδίου.

Κατόπιν έκδοσης της σχετικής εντολής, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. επέδωσε τη με α/α/22-10-2021 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Ο προσφεύγων προσκόμισε με το αρ. πρωτ.//ΑΡ/2021 έγγραφο τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία των χρήσεων 2018, 2019 και 2020.

Από την επεξεργασία όλων των ανωτέρω, προέκυψε ότι τα κατασχεθέντα φύλλα με τις χειρόγραφες σημειώσεις και τα εκτυπωμένα φύλλα δεν περιείχαν στοιχεία και δεδομένα αξιοποιήσιμα από τον έλεγχο στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Αντίθετα, το αρχείο σε μορφή excel με την επωνυμία “total 2018 – 2”, το οποίο έφερε την επικεφαλίδα «Κατάλογος εσόδων – εξόδων», αποτυπώνει τις εισπράξεις της ελεγχόμενης οντότητας ανά πελάτη και ανά ημερομηνία,

για παρασχεθείσες οδοντιατρικές υπηρεσίες για το έτος 2018. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων του αρχείου και των εκδοθεισών Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) στη χρήση 2018, προέκυψε ότι δεν εκδόθηκαν σαράντα τρεις (43) Α.Π.Υ. ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής αξίας 38.770,00 ευρώ, για ισάριθμες περιπτώσεις εισπραξης ποσού από πελάτες. Τα ονόματα των πελατών, οι ημερομηνίες παροχής των υπηρεσιών και τα ποσά που εισέπραξε ο ελεγχόμενος, χωρίς να εκδώσει φορολογικά στοιχεία παρατίθενται στον πίνακα των σελίδων 6 και 7 της από 14/02/2022 Έκθεσης Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ. Πέραν των ανωτέρω και σε αξιοποίηση του αριθμ. .../2021 Πληροφοριακού Δελτίου, που αφορούσε επώνυμη καταγγελία πελάτισσας του οδοντιάτρου ότι δεν έλαβε Α.Π.Υ. για ποσό 5.950,00€, που κατέβαλε στον ελεγχόμενο, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί μία τουλάχιστον Α.Π.Υ. αξίας 5.950,00 € στη χρήση 2020, όπως αναλυτικά περιγράφεται στον Πίνακα 2 της σελίδας 7 της Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./19-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήση σε ακρόαση (άρθρα 62 και 28 του ν. 4174/2013 και άρθρου 6 του ν. 2690/1999) καθώς και ο με αρ./19-11-2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ./17-01-2022 «Υπόμνημα», και το με αρ. πρωτ./24-01-2022 «Συμπλήρωμα του από 17/01/2022 υπομνήματος», που κατέθεσε επιχείρησε να ανατρέψει τις διαπιστώσεις του ελέγχου ότι το αρχείο σε μορφή excel αποτυπώνει τις εισπράξεις του κατά τη χρήση 2018. Προσκόμισε επίσης πέντε υπεύθυνες δηλώσεις ασθενών του, οι οποίοι δήλωναν ότι δεν κατέβαλαν ποσά στον οδοντίατρο μέσα στη χρήση 2018. Ο έλεγχος αντέκρουσε αιτιολογημένα τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου, δέχθηκε ωστόσο, αναφορικά με την καταγγελία, ότι από το ποσό των 5.950,00 €, ποσό 5.000,00€ καταβλήθηκε από την καταγγέλλουσα μέσω τραπεζικού εμβάσματος και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν εκδόθηκε η σχετική Α.Π.Υ. για ποσό 950,00€.

Ακολούθως, συντάχθηκε η από 14/02/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των αρμόδιων ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., η οποία μαζί με το φάκελο της υπόθεσης απεστάλησαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με το αρ. πρωτ./22-02-2022 διαβιβαστικό (αρ. πρωτ. εισερ. /28-02-2022 της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και κατόπιν έκδοσης της αριθμ. /14-03-2022 εντολής ελέγχου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./04-04-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Η ως άνω Πράξη, μαζί με την Έκθεση Ελέγχου επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 με συστημένη επιστολή (RE..... GR) με το με αρ. πρωτ. /05-04-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, τα οποία παρέλαβε στις 04/05/2022, όπως προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση των ΕΛ.ΤΑ..

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου είναι αναπαισιολόγητη και αόριστη διότι δεν περιγράφει επαρκώς, ειδικώς και σαφώς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και τους λόγους που επιβλήθηκε το επίδικο πρόστιμο.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε..Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (σελίδα 9 αυτής) και συγκεκριμένα ως προς τις διαπιστώσεις ελέγχου για τη χρήση 2018, αναφέρονται τα εξής :

«Μετά την επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου, στην Υπηρεσία μας, και την διασταύρωση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης οντότητας, διαπιστώθηκε ότι:

- *κατά την αντιπαραβολή των ονομάτων (ασθενών) με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. βρέθηκαν διακόσιες τριάντα οκτώ (238) Α.Π.Υ., συνολικής αξίας 90.322,00€, που αντιστοιχούσαν σε διακόσιες πέντε (205) εγγραφές με συγκεκριμένες ημερομηνίες, ονόματα ασθενών, όπου αναφέρεται η λέξη «πληρωμή» και στα αντίστοιχα ποσά. Οι ως άνω Α.Π.Υ. αντιστοιχήθηκαν και αφαιρέθηκαν από το συνολικό ποσό των 129.092,00€ που αναφέρεται στο κατασχεμένο αρχείο.*

- *Για τις υπόλοιπες σαράντα τρεις (43) εγγραφές του κατασχεμένου αρχείου συνολικής αξίας 38.770,00€ δεν βρέθηκαν αντίστοιχες Α.Π.Υ. που να έχουν εκδοθεί εντός του έτους (2018), για τα συγκεκριμένα ονόματα.*

- *Στις περισσότερες εγγραφές του αρχείου, παρατηρείται η επανάληψη του ίδιου ονοματεπώνυμου, με πληρωμές ποσών σε διαφορετικές ημερομηνίες, όπου πολλά εξ αυτών αντιστοιχήθηκαν οι σχετικές Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν. Παράδειγμα:....»*

- *«Παρατηρείται ότι, ο ελεγχόμενος εκδίδει τις σχετικές Α.Π.Υ. συγχρόνως με την πληρωμή/παροχή των εκάστοτε οδοντιατρικών εργασιών και σε χρονικά διαστήματα κατά μέσο όρο τριών μηνών, επομένως την ημερομηνία της είσπραξης του ποσού είχε καταστεί απαιτητό μέρος της αμοιβής της παροχής της υπηρεσίας.*

- *Στο ως άνω υπόμνημα, ο ελεγχόμενος αναφέρει:*

Ένα «προϋπολογιστικό έγγραφο» δεν μπορεί να αναφέρει διαφορετικές ημερομηνίες του έτους (εδώ συγκεκριμένα για το έτος 2018), με τμηματικές πληρωμές, από τον ίδιο ασθενή, για «μελλοντικές θεραπείες» του, στα επόμενα έτη, 2019 – 2020. Σύμφωνα με την κοινή λογική και τα εννοιολογικά στοιχεία του προϋπολογισμού, ένα προϋπολογιστικό έγγραφο περιέχει συνήθως, το είδος της παροχής (οδοντιατρικές εργασίες/θεραπείες) και το χρόνο ολοκλήρωσης, το συνολικό κόστος της υπηρεσίας και τον τρόπο καταβολής του συνολικού ποσού, όπως θα όριζε ο ελεγχόμενος, σε συμφωνία με τον ασθενή, σε διαφορετικές ημερομηνίες και για τα έτη 2018 – 2019 - 2020.

Για όλα τα ως άνω, διαπιστώνεται ότι το συγκεκριμένο αρχείο, αποτελεί αρχείο εισπράξεων/πληρωμών, για παρασχεθείσες οδοντιατρικές υπηρεσίες, ανά ημερομηνία, για το έτος 2018, σε διάφορους πελάτες, όπως φαίνεται και από τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. από την ελεγχόμενη

οντότητα, που αντιστοιχούν σε εισπραχθέντα ποσά του αρχείου, τμηματικά και σε καμμία περίπτωση δεν αποτελεί «πρόχειρο προϋπολογιστικό έγγραφο για μελλοντικές σχεδιασμένες θεραπείες» όπως διατείνεται ο ελεγχόμενος στο υπόμνημά του».

Επειδή, περαιτέρω, τα προβαλλόμενα στις υπεύθυνες δηλώσεις των ασθενών απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με ιδιαίτερη αιτιολογία σε κάθε περίπτωση χωριστά. Συγκεκριμένα:

- Οι εξηγήσεις της δεν έγιναν αποδεκτές, διότι, όπως παρατίθεται στη σελίδα 12 της έκθεσης ελέγχου: «... σύμφωνα με το ταμείο οι πληρωμές (συνολικής αξίας 6.000,00€), αφορούσαν σε εργασίες που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2018, έγινε απαιτητή η αμοιβή και καταβλήθηκαν ποσά σε τρεις διαφορετικές ημερομηνίες το ίδιο έτος, με τμηματική καταβολή των 2.000,00€ εκάστη, για παροχή οδοντιατρικών εργασιών, ενώ οι πληρωμές για τα έτη 2019 – 2020, ως οι σχετικές εκδοθείσες ΑΠΥ που αναφέρονται στην υπεύθυνη δήλωση, αφορούν τμηματικές καταβολές σε μεταγενέστερα έτη (2019 και 2020) και προφανώς αφορούν παροχή υπηρεσιών στα έτη αυτά ...».

- Οι ισχυρισμοί του απορρίφθηκαν, διότι, όπως αιτιολογημένα παρατίθεται: « ... σύμφωνα με το ταμείο οι πληρωμές (συνολικής αξίας 2.530,00€), αφορούσαν σε εργασίες που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2018, έγινε απαιτητή η αμοιβή και καταβλήθηκαν ποσά σε τέσσερεις διαφορετικές ημερομηνίες κατά το έτος 2018, με τμηματική καταβολή των 600,00€, 160,00€, 1.500,00€ και 270,00€ εκάστη, για παροχή οδοντιατρικών εργασιών, ενώ οι πληρωμές για τα έτη 2019 – 2020, ως οι σχετικές εκδοθείσες ΑΠΥ που αναφέρονται στην υπεύθυνη δήλωση, αφορούν τμηματικές καταβολές σε μεταγενέστερα έτη (2019 και 2020) και προφανώς αφορούν παροχή υπηρεσιών στα έτη αυτά. Επιπρόσθετα εντός του έτους 2018 εκδόθηκαν οι δύο σχετικές Α.Π.Υ. (No ... και ...) και όσα αναφέρονται στην υπεύθυνη δήλωση σχετικά με το έτος 2018, δεν ισχύουν».

- Ομοίως οι ισχυρισμοί της απορρίφθηκαν, διότι: «... σύμφωνα με το ταμείο οι πληρωμές (συνολικής αξίας 2.400,00€), αφορούσαν εργασίες που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2018, έγινε απαιτητή η αμοιβή και καταβλήθηκαν ποσά σε δύο διαφορετικές ημερομηνίες το ίδιο έτος, με τμηματική καταβολή των 2.000,00€ και 400,00€ εκάστη, για παροχή οδοντιατρικών εργασιών, ενώ οι πληρωμές για τα έτη 2019 – 2020, ως οι σχετικές ΑΠΥ, που αναφέρονται στην υπεύθυνη δήλωση, αφορούν τμηματικές καταβολές σε μεταγενέστερα έτη (2019 και 2020) και προφανώς αφορούν παροχή υπηρεσιών στα έτη αυτά ...».

- Ο έλεγχος αιτιολόγησε την απόρριψη των ισχυρισμών του εξηγώντας ότι: « ... σύμφωνα με το ταμείο, η πληρωμή (συνολικής αξίας 3.740,00€) αφορά εργασίες που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2018, έγινε απαιτητή η αμοιβή και καταβλήθηκε το ποσό την 18/04/2018 για παροχή οδοντιατρικών εργασιών, εντός του έτους 2018 όπως αναφέρεται και στο κατασχεμένο αρχείο – ταμείο του ελεγχόμενου».

- Τέλος, ρητά διατυπώθηκε το σκεπτικό του ελέγχου και για την απόρριψη των δηλουμένων από τη Συγκεκριμένα: « ... σύμφωνα με το ταμείο οι πληρωμές (συνολικής αξίας 6.590,00€), αφορούσαν σε εργασίες που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2018, έγινε απαιτητή η αμοιβή και καταβλήθηκαν ποσά σε πέντε διαφορετικές ημερομηνίες κατά το έτος 2018, με τμηματική καταβολή των 2.540,00€, 50,00€, 1.000,00€, 1.500,00€ και 1.500,00€ εκάστη, για παροχή οδοντιατρικών εργασιών. Επιπρόσθετα εντός του έτους 2018 εκδόθηκαν οι δύο σχετικές Α.Π.Υ. (No .. και) ...».

Επειδή, σχετικά με την καταλογισθείσα παράβαση, εντός του έτους 2020, της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ύψους 950,00€, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία φορολογική παράβαση, θεμελίωσε το πόρισμά της, όλως συμπερασματικώς, στηριζόμενη μόνο στην καταγγελία, χωρίς αυτή να συνοδεύεται από αντίστοιχα στοιχεία για τις καταθέσεις σε μετρητά προς αξιολόγησή της, γεγονός που δεν αποδεικνύει όμως την ουσιαστική βασιμότητα της παράβασης της μη έκδοσης απόδειξης ύψους 950,00€, κατά το έτος 2020. Με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται ότι δε στοιχειοθετείται η συγκεκριμένη παράβαση για το έτος 2020.

Επειδή, η επίκληση των με αριθ./2014 και/1988 Αποφάσεων του ΣΤΕ, απαραδέκτως προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, δεδομένου ότι, η πρώτη εξ αυτών, διαπραγματεύτηκε υπόθεση, η οποία δεν προσιδιάζει με το αντικείμενο της παρούσας (αφορά διαπίστωση ποσοτικού ελλείμματος κατά την απογραφή), ενώ με τη δεύτερη (3740/1998), κρίθηκε, ότι στις αποδιδόμενες παραβάσεις, θα πρέπει να μνημονεύεται για κάθε παράβαση, το ποσό της σχετικής συναλλαγής, το ποσό της αποκρυβείσας αξίας, το όνομα του συναλλαγέντος και τη χρονολογία τελέσεως της παραβάσεως, στοιχεία, που αναλυτικά όμως περιγράφονται στην από 14/02/2022 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (σελίδες 6-7).

Επειδή στην προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./21.03.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2020 και την αντίστοιχη συμπροσβαλλόμενη από 14/02/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των αρμόδιων ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., υπάρχει επαρκής αιτιολογία μόνο για τις παραβάσεις που καταλογίζονται στον προσφεύγοντα για το έτος 2018, καθόσον, αναγράφονται οι διατάξεις των νόμων και γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στην Έκθεση Ελέγχου σε αυτές, ενώ αντιθέτως, για το έτος 2020, δε στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ως εκ τούτου ο επικαλούμενος από τον προσφεύγοντα λόγος, περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης και της έκθεσης ελέγχου, λόγω ανεπαρκούς – πλημμελούς αιτιολογίας πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτός, χωρίς ωστόσο να διαφοροποιείται το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου, δεδομένου ότι,

κατέφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, το πρόστιμο επιβάλλεται ανά φορολογικό έλεγχο και όχι ανά φορολογικό έτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **01/06/2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής **του** **του** **με ΑΦΜ** και την τροποποίηση της με αριθ./21-03-2022 πράξης επιβολής προστίμου, ως προς την αιτιολογία αυτής, ήτοι, τη διαγραφή της παράβασης που αφορά το έτος 2020.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./21-03-2022 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ιε' του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2018

Ποσό προστίμου άρθρου 54 ιε' ν. 4174/2013	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
	500,00	500,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.