



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24-05-2019

Αριθμ. Αποφ.: 1258

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 (Κ.Φ.Δ.) (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' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία **24-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «. ... του ...» με **ΑΦΜ ..**, με κύρια δραστηριότητα τις ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ιατρικής βιοπαθολογίας (μικροβιολογίας) και διεύθυνση έδρας στην Καλαμαριά Θεσσαλονίκης επί της οδού . και . . αριθ. ...- Τ.Κ. 551 32, κατά της με αριθμό **../.../28-12-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της παρούσας απόφασης.

Επί της από **24-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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:

-Με την υπ' αριθμ. **../.../28-12-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 4.000,00 €, λόγω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) σε τετρακόσιες σαράντα εννέα (449) περιπτώσεις, για ασθενείς που εξετάστηκαν και τα στοιχεία τους βρέθηκαν καταχωρημένα στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ 1 και 13 του ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ 3 περ ζ΄ του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 και της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. **../21-06-2017** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 καθώς και τις παρ. 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1081/23-5-2005 για την υπό κρίση χρήση, διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.2012

Επαλήθευση της έκδοσης στοιχείων εσόδων σε σχέση με τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα βιβλία. Η εν λόγω ελεγκτική επαλήθευση πραγματοποιήθηκε για όλη την διάρκεια της ελεγχόμενης

χρήσης και από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η μη έκδοση Α.Π.Υ. σε εξακόσιες τριάντα (630) περιπτώσεις ως ακολούθως:

✚ Οι εκατόν εβδομήντα τρεις (173) περιπτώσεις ασθενών που βρέθηκαν καταχωρημένες στα πρόσθετα βιβλία επίσκεψης ασθενών με πράξη θεώρησης ../2011 και ../9-07-2012 αντίστοιχα, από το σύνολο των εξακοσίων τριάντα (630) περιπτώσεων, αφορούσαν σε εξετάσεις μέσω ΕΟΠΥΥ, για τις οποίες ο προσφεύγων υπέβαλε το αντίστοιχο παραπεμπτικό της εξέτασης του ασθενούς στον ΕΟΠΥΥ για την είσπραξη του αντίστοιχου ποσοστού του Δημοσίου, ήτοι το 85%. Δεδομένου ότι το συνολικό ποσό συμμετοχής του Δημοσίου ανέρχονταν σε 6.788,20 €, ο έλεγχος προσδιόρισε την αποκρυβείσα αξία των μη εκδοθέντων Α.Π.Υ. στην ως άνω περίπτωση, στο ποσό των 1.197,92 €, ήτοι, στο 15% της ελάχιστης συμμετοχής του ασφαλισμένου.

✚ Για τις υπόλοιπες τετρακόσιες πενήντα επτά (457) περιπτώσεις ασθενών που βρέθηκαν καταχωρημένες στα ως άνω πρόσθετα βιβλία επίσκεψης ασθενών, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι δεν υπήρχε το αντίστοιχο παραπεμπτικό της εξέτασης τους προς τον ΕΟΠΥΥ για την είσπραξη του αντίστοιχου ποσοστού συμμετοχής του Δημοσίου και προσδιόρισε την αποκρυβείσα ύλη στο ποσό των 16,33 €, ανά περίπτωση, λαμβάνοντας υπ' όψη τη συνολική αξία των καταχωρηθέντων φορολογικών στοιχείων, βάσει των οποίων η μέση αξία ανά πραγματοποιηθείσα εξέταση ανέρχονταν κατ' εκτίμηση σε 16,33 € και η συνολική αξία της αποκρυβείσας ύλης στο ποσό των 7.462,81 € (457 X 16,33).

Περαιτέρω ο έλεγχος προέβη σε χρήση του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και σε επεξεργασία των κινήσεων-συναλλαγών (χρεώσεις και πιστώσεις) των τηρούμενων λογαριασμών και προϊόντων του προσφεύγοντος, προκειμένου να προσδιοριστούν οι πρωτογενείς καταθέσεις. Από τον έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων μέσω του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, δεν προέκυψαν διαφορές.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. .../30-11-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου, με το οποίο του γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του, εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής τους.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε στον έλεγχο το υπ' αριθ. πρωτ. .../21-12-2018 Υπόμνημα παροχής εξηγήσεων.

Λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω υπόμνημα παροχής εξηγήσεων, ο έλεγχος αποδέχθηκε τα ακόλουθα:

ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ	ΠΟΣΟ
-------------	--------------------	------

Αζήτητα αποτελέσματα εκτός ΕΟΠΥΥ	62	1.012,46
Αζήτητα αποτελέσματα ΕΟΠΥΥ	19	99,77
Δωρεάν με υπεύθυνη δήλωση ΕΟΠΥΥ	27	190,18
Δωρεάν με υπεύθυνη δήλωση εκτός ΕΟΠΥΥ	57	930,81
Δωρεάν συνάδελφοι-συγγενείς	16	261,28
ΣΥΝΟΛΑ	181	2.494,50

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ως ανεπαρκή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 3 του ΠΔ 186/92, λόγω του είδους των παραβάσεων και της έκτασης αυτών, επαναπροσδιόρισε δε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, εξωλογοιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, καταλόγισε το πρόστιμο της μη έκδοσης και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

- 1) Πλημμέλειες της έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος εν προκειμένω προέβη σε μια ψυχρή αντιπαραβολή του πρόσθετου βιβλίου ασθενών σε σχέση με τα εκδοθέντα παραστατικά και τα δηλωθέντα εισοδήματα του, χωρίς να λάβει καθόλου υπόψη τις ειδικότερες παραμέτρους και ιδιαιτερότητες του λειτουργήματος του ως ιατρού και. δη μικροβιολόγου, που εκ των πραγμάτων η πλειοψηφία των εργαστηριακών ελέγχων αφορούν μικροποσά. Το πρώτιστο καθήκον του είναι η εξυπηρέτηση και η στήριξη του ασθενούς και έπεται ασφαλώς η είσπραξη της αμοιβής του, που δεν είναι λίγες οι φορές που ανέρχεται σε ελάχιστα ευρώ ή λεπτά του ευρώ και εν τέλει δεν εισπράττεται, ενώ συμβαίνει και μια υπηρεσία από την πλευρά του να παρέχεται δωρεάν στα πλαίσια μιας υφιστάμενης συγγενικής ή στενά φιλικής σχέσης με κάποιον ασθενή ή επειδή πρόκειται για συγγενικό πρόσωπο συναδέλφου ιατρού. Στον κώδικα φορολογίας εισοδήματος δεν γίνεται αναφορά για ανώτατο όριο δωρεάν αποδείξεων, καθώς επίσης και στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ). Υπό το καθεστώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) δεν προβλέπεται, αλλά ούτε ορίζεται ρητή απαγόρευση για την έκδοση μηδενικών στοιχείων συναλλαγών για δωρεάν υπηρεσίες, παρά μόνο, σε συναλλαγές υποκείμενες σε καθεστώς Φ.Π.Α. (έκδοση στοιχείων αυτοπαράδοσης). Η δυνατότητα ή μη παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή (δωρεάν) από τους ιατρούς ρυθμίζεται από ειδικότερες διατάξεις- πλαίσιο όπως αναφέρεται ρητά στο άρθρο 19 Ν 3418 (ΦΕΚ 287 Α' 28-11-2005) του κώδικα ιατρικής δεοντολογίας. Είναι λανθασμένη η απαίτηση των ελεγκτών για έκδοση ΑΠΥ αμέσως μετά την κάθε επίσκεψη και την κάθε εργαστηριακή πράξη. Η διαίρεση των δηλωθέντων εισοδημάτων με τον αριθμό των παραστατικών και η αυθαίρετη θεώρηση του πηλίκου ως ο μέσος όρος καθεμιάς από τις αποδείξεις που φέρονται ότι ελλείπουν τον επιβαρύνει υπέρμετρα, δεδομένου ότι έπρεπε η

καθεμία περίπτωση να αντιμετωπιστεί ξεχωριστά και να ληφθεί υπόψη το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και το ύψος της αμοιβής για καθεμία. Όφειλε συνεπώς ο έλεγχος να συγκρίνει και να προβεί σε αναγωγή και ταύτιση όμοιων περιπτώσεων κάτι το οποίο δεν συνέβη, με ότι δυσμενείς για αυτόν συνέπειες συνεπάγεται κάτι τέτοιο.

- 2) Μη νόμιμη προσφυγή στον τεκμαρτό - εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος του προσφεύγοντος από ελευθέριο επάγγελμα. Σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 2 αρ. 30 του ΠΔ 186/1992 τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις παραγράφους 3, 4, 6 και 7 του εν λόγω άρθρου. Άλλωστε στην ΠΟΛ1024/2007 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 27 - 35 του Ν. 3522/2006» αναφορικά με το κύρος των βιβλίων παρέχονται οι σχετικές οδηγίες. Θα πρέπει οι παραλείψεις που ορίζονται από σχετικές διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 να, καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το φορολογικό έλεγχο. Τα ως άνω δε έχουν κριθεί και από την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ (ΣτΕ 1685/2014, 3170/2013, 1998/2011, 3277/2010, 2246/2008, 2434/2007, 1646/2005, 2929/2002, 3820/2000, 473/2000, 7,62/1997, 67/1997, 1214/1994 κ.α). Ειδικότερα, η φορολογική διοίκηση οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση της στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους εξαιτίας των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, (ΣτΕ 1685/2014, 3170/2013, 1389/2011, 1998/2011, 4236/2011, 3277/2010, 3083/2008 κ.α). Στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται για καμία ελεγκτική επαλήθευση ή αδυναμία διενέργειάς της.

- 3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Η χρήση των εξωλογιστικών - τεκμαρτών μεθόδων προσδιορισμού του εισοδήματος δεν αιτιολογείται με σαφή και ορισμένο τρόπο τόσο στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όσο και στην έκθεση μερικού ελέγχου κώδικα βιβλίων και στοιχείων.

Επιπλέον προσκομίζει πρόσθετα στοιχεία τα οποία δεν ήταν δυνατό να συγκεντρώσει στο τασσόμενο 20ημερο μετά την παραλαβή του σημειώματος διαπιστώσεων. Ειδικότερα: 1) Κατάλογο με τις 134 συν 21 νέες περιπτώσεις έκδοσης ΑΠΥ (σύνολο 155), που κατέστη δυνατόν να αντιστοιχήσει, συνοδευόμενες από φωτοτυπίες των αντίστοιχων ΑΠΥ. 2) Κατάλογο με 10 επιπλέον Υπεύθυνες δηλώσεις για περιπτώσεις δωρεάν παροχής υπηρεσιών σε εξεταζόμενους εκτός ΕΟΠΥΥ. 3) Κατάλογο με 43 επιπλέον περιπτώσεις δωρεάν παροχής υπηρεσιών σε συγγενείς του προσφεύγοντος, συναδέλφους ιατρούς και οδοντιάτρους και μέλη των οικογενειών τους, συνοδευόμενη με Υπεύθυνη Δήλωση του, που βεβαιώνει το αληθές του ισχυρισμού του. Επιπλέον συντρέχουν και, οι εξής επισημάνσεις που πρέπει να συνεκτιμηθούν. Πιο συγκεκριμένα: α) Στις αποδείξεις που βρέθηκαν με μεταγενέστερες ημερομηνίες, αυτό συνέβαινε γιατί τότε είχε τη δυνατότητα να εκδώσει ΑΠΥ με την παραλαβή των αποτελεσμάτων, η οποία πολλές φορές γινόταν και μετά από μεγάλο

χρονικό διάστημα γιατί οι εξεταζόμενοι το ξεχνούσαν. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα από παραδρομή να μην αντιστοιχίζεται ο αριθμός της ΑΠΥ στην αρχική ημερομηνία επίσκεψης και κάποιες φορές από κεκτημένη ταχύτητα ξαναέγραφε τον εξεταζόμενο στο βιβλίο την ημέρα που ερχόταν να παραλάβει τα παλιά αποτελέσματα και να πληρώσει. β) Τα κενά που δεν μπόρεσε να δικαιολογήσει στην μεγάλη τους πλειοψηφία δεν αφορούσαν αιμοληψίες, αλλά γινόταν αντιληπτό από αυτόν εκ των υστέρων ότι: 1) Αφορούσαν επίσκεψη για παροχή πληροφοριών, 2) αδυναμία εκτέλεσης αιμοληψίας λόγω μη εύρεσης φλέβας, 3) άρνηση του ασθενή στην εκτέλεση της αιμοληψίας όταν μάθαινε το κόστος, 4) λάθος παραπεμπτικό ΕΟΠΥΥ, 5) ακύρωση της αιμοληψίας μέχρι να φέρει ο ασθενής παραπεμπτικό, 6) παραλαβή αποτελεσμάτων από προηγούμενες εξετάσεις όπου ο εξεταζόμενος ξαναγραφόταν εκ παραδρομής. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις απέφυγε τα σβησίματα και τις διαγραφές, μια και κάτι τέτοιο θεωρείται επιλήψιμο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της δωρεάν παροχής υπηρεσιών, περί της μη έκδοσης και του τρόπου προσδιορισμού της αποκρυβείσας ύλης

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 της 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, σύμφωνα με το ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ υπ' αριθ. 186/1992, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), ως ίσχυε την υπό κρίση χρήση, στο εξής ΚΒΣ ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 2 παρ 1 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση....».

Στο άρθρο 6 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1.Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του. τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του. καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων. πρώτων υλών. από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, 5.Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα.».

Στο άρθρο 10 παρ 5 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «5. Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση:... ια) Οι ιατροί και οι οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων, καθώς και οι εταιρείες που παρέχουν ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρείται χωριστά για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο αυτού, η χρονολογία επίσκεψης και η διεύθυνσή του,...6. Τα βιβλία που τηρούνται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων αναπληρώνουν τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου αυτού, εφόσον τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του και είναι θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.».

Περαιτέρω, στο άρθρο 13 υπό τον τίτλο «Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών» του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προ το κοινό ... εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση 2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α, και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 . Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του

άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παρ. 1 του άρθ. 45 του Ν.Δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. .. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν». 3.Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη,».

Στο άρθρο 17 παρ 10 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «10.Η ενημέρωση των πρόσθετων βιβλίων γίνεται: ... ι) του βιβλίου επίσκεψης ασθενών των γιατρών και οδοντιάτρων με την είσοδο του ασθενή στο χώρο της εξέτασης...»

Στο άρθρο 18 παρ 2 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «2.Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...».

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθ. πρωτ. **105061/27-05-2004** έγγραφο του Γ.Γ.ΣΔΟΕ, με θέμα (Οδηγός ελέγχου επιτηδευματιών που τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.), αναφέρονται τα ακόλουθα: «Χρόνος ενημέρωσης - εκτύπωσης. Τα πρόσθετα βιβλία ενημερώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 10. Η ενημέρωση των βιβλίων αυτών (καταγραφή στο χειρόγραφο σύστημα, πληκτρολόγηση και εκτύπωση στο μηχανογραφικό σύστημα) γίνεται εντός των αυτών προθεσμιών. ..Γενικές επισημάνσεις

- Ο χρόνος ενημέρωσής τους είναι πρωτογενής και κατά κανόνα άμεσος, γιατί ουσιαστικά χρησιμοποιούνται σαν βιβλία καταχώρησης γεγονότων που συνδέονται με συναλλαγές (π.χ. είσοδος αυτοκινήτου, άφιξη πελάτη, εγγραφή μαθητή κ.λπ.).... Επίσης, όταν η αμοιβή δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. (π.χ. φροντιστήρια - εκπαιδευτήρια κ.λπ.), έχει γίνει δεκτό να αναγράφεται στα πρόσθετα βιβλία μόνο ο α/α του φορολογικού στοιχείου (ΑΠΥ), όχι όμως και το ποσό (ΠΟΛ.1137/7.4.2000).

15. ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΙΣΚΕΨΗΣ ΑΣΘΕΝΩΝ(Άρθρο 10 παρ. 5α)

Το βιβλίο επίσκεψης ασθενών τηρείται στο χώρο εξέτασης του ασθενή ή στο χώρο παροχής σε αυτόν ιατρικών συμβουλών (ιατρείο, οδοντιατρείο, εργαστήριο κ.λπ.) και όχι για υπηρεσίες εκτός των εγκαταστάσεων του γιατρού (π.χ. στα σπίτια των ασθενών, σε σχολεία, αθλητικούς συλλόγους κ.λπ.) (ΠΟΛ. 1216/92). Στην δεύτερη περίπτωση οι εκδιδόμενες Α.Π.Υ. είναι θεωρημένες. Σημειώνεται ότι αθεώρητες εκδίδονται οι Α.Π.Υ. των γιατρών και οδοντιάτρων για τις υπηρεσίες που παρέχουν και έχουν υποχρέωση καταχώρησης στο πρόσθετο βιβλίο. Η έκδοση αθεώρητων Α.Π.Υ. ισχύει από 1/1/2003 όταν το βιβλίο αυτό εντάχθηκε ως περίπτωση στο άρθρο 10 § 5 του Κ.Β.Σ. Σε εξέταση από

εργαστηριακούς γιατρούς (микροβιολόγοι, ακτινολόγοι κ.λπ.) το βιβλίο ενημερώνεται μόνο κατά την ημέρα της εξέτασης και όχι όταν παραδίδονται οι εξετάσεις. Το ίδιο ισχύει και όταν οι εξετάσεις αυτές προσκομίζονται για να επιδειχθούν στον γιατρό που έδωσε την εντολή να γίνουν, εφόσον δεν καταβάλλεται αμοιβή κατά την επίσκεψη αυτή (ΠΟΛ. 1216/92)... Οι γιατροί που έχουν συμβληθεί με το Δημόσιο ή έχουν σύμβαση μίσθωσης εργασίας (μισθωτοί) ή μίσθωσης έργου με ασφαλιστικά ταμεία (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.) και έχουν την υποχρέωση να δέχονται τους ασφαλισμένους αυτούς στο ιατρείο τους, χωρίς να λαμβάνεται ιδιαίτερη αμοιβή κατά επίσκεψη από τους ασθενείς, δεν υποχρεούνται να καταχωρούν τα στοιχεία των ασθενών αυτών στο τηρούμενο βιβλίο. Αντίθετα, όταν λαμβάνεται μέρος αμοιβής ή ποσοστό συμμετοχής ενημερώνεται κανονικά το βιβλίο. Η ιδιότητα των ασθενών αυτών ως ασφαλισμένων στο Δημόσιο ή σε κάποιο ταμείο θα αποδεικνύεται από το ατομικό βιβλιάριο υγείας, από το οποίο θα έχει αποκοπεί η σχετική απόδειξη ή από την αναγραφή στο ασφαλιστικό βιβλιάριο του ονόματος του οικογενειακού ιατρού. Όλους τους άλλους ασθενείς, ακόμα και αυτούς που δέχεται ο γιατρός δωρεάν υποχρεούνται να τους καταχωρεί στο Βιβλίο Ασθενών (ΠΟΛ. 1271, Ν. 3052/2002). • Για τις εξετάσεις ασθενών και την παροχή ιατρικών ή οδοντιατρικών συμβουλών χωρίς αμοιβή θα γίνεται σχετική καταχώριση στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών και οι εκδιδόμενες Α.Π.Υ. θα φέρουν την ένδειξη «δωρεάν».

Επειδή με το υπ' αριθ. πρωτ. **1121657/951/0015/24.1.2006** έγγραφο του το Υπουργείο Οικονομικών, με θέμα (Έκδοση Α.Π.Υ. από γιατρούς σε ασφαλισμένους του Δημοσίου, για αμοιβή που δεν εισπράττεται), διευκρινίστηκε ότι:

«1. Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 13 παράγραφοι 2 και 3 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ.3323/1955 (άρθρο 48 ν.2238/1994), στις εκδιδόμενες με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο. Οι επαγγελματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη... Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «Δωρεάν». Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι οι γιατροί, σε όσες περιπτώσεις εξετάζουν ασθενείς ασφαλισμένους του Δημοσίου ή άλλων ασφαλιστικών οργανισμών και δεν εισπράττουν το δικαιούμενο ποσό συμμετοχής από τους ασφαλισμένους, πρέπει: α) Στις περιπτώσεις που οι γιατροί έχουν αποδεδειγμένα καθολικά (για όλες τις περιπτώσεις) παραιτηθεί του δικαιώματος είσπραξης του ποσοστού συμμετοχής (θέμα πραγματικό που ερευνάται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και υποχρεούνται να αποδείξουν οι ελεγχόμενοι γιατροί), **σημαίνει «εν τοις πράγμασι» ότι έχουν μειώσει το «τιμολόγιό τους» για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις και συνεπώς δεν πρόκειται για δωρεάν παροχή υπηρεσιών, οπότε δεν απαιτείται η έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη «Δωρεάν».** β) Αντίθετα στις περιπτώσεις που οι γιατροί εισπράττουν το δικαίωμα συμμετοχής επιλεκτικά από κάποιους ασθενείς, ενώ από άλλους δεν εισπράττουν αυτό (θέμα

πραγματικό) εκδίδονται Α.Π.Υ. για όλες τις περιπτώσεις δηλ. Α.Π.Υ. με το ποσό συμμετοχής στην πρώτη περίπτωση και Α.Π.Υ. με την ένδειξη «Δωρεάν» στη δεύτερη περίπτωση.».

Επειδή, «13.2.19. Πλήθος Α.Π.Υ. που μπορούν να εκδίδονται δωρεάν. Σχετικά με τον αριθμό των Α.Π.Υ. που μπορούν να εκδίδονται δωρεάν από τους επιτηδευματίες, από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ως γνωστόν, δεν τίθεται περιορισμός. (εγγ.1117224/939/ 18.1.2000)».

13.2.20. Μη είσπραξη του ποσοστού συμμετοχής από τους γιατρούς που εξετάζουν ασφαλισμένους ταμείων.

Οι γιατροί, σε όσες περιπτώσεις εξετάζουν ασθενείς ασφαλισμένους του Δημοσίου ή άλλων ασφαλιστικών οργανισμών και δεν εισπράττουν το δικαιούμενο ποσό συμμετοχής από τους ασφαλισμένους, πρέπει:

α) στις περιπτώσεις που οι γιατροί **έχουν αποδεδειγμένα καθολικά** (για όλες τις περιπτώσεις) **παραιτηθεί** του δικαιώματος είσπραξης του ποσοστού συμμετοχής (θέμα πραγματικό που ερευνάται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και υποχρεούνται να αποδείξουν οι ελεγχόμενοι γιατροί), σημαίνει «εν τοις πράγμασι» ότι έχουν μειώσει το «τιμολόγιό τους» για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις και συνεπώς δεν πρόκειται για δωρεάν παροχή υπηρεσιών, οπότε **δεν απαιτείται η έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη «δωρεάν»,**

β) αντίθετα στις περιπτώσεις που οι γιατροί **εισπράττουν το δικαίωμα συμμετοχής επιλεκτικά από κάποιους ασθενείς**, ενώ από άλλους δεν εισπράττουν αυτό εκδίδονται Α.Π.Υ. για όλες τις περιπτώσεις δηλαδή Α.Π.Υ. με το ποσό συμμετοχής στην πρώτη περίπτωση και Α.Π.Υ. με την ένδειξη «Δωρεάν» στη δεύτερη περίπτωση. (εγγ.1107369/931/4.12.2000, εγγ.1121657/951/24.1.2006).....

10.5.ΙΑ.12. Μη είσπραξη από ιατρούς ελεύθερους επαγγελματίες του ποσοστού συμμετοχής ασφαλισμένων ασφαλιστικών οργανισμών (Δημόσιο, ΙΚΑ, ΤΕΒΕ κ.λπ.), στις δαπάνες ιατρικών τους εξετάσεων. Οι ιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων δεν υποχρεούνται να καταχωρούν στο τηρούμενο από αυτούς βιβλίο επίσκεψης ασθενών τους ασθενείς ασφαλισμένους του Δημοσίου και των λοιπών ασφαλιστικών ταμείων (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.), εφόσον δεν λαμβάνουν από αυτούς ιδιαίτερη αμοιβή , (σ.σ. αφορά καθολική παραίτηση από την αμοιβή τους και όχι επιλεκτικά σε κάποιους από τους ασθενείς) είτε η αμοιβή αυτή αφορά το ποσοστό συμμετοχής των εν λόγω ασθενών στη σχετική δαπάνη που ενδεχομένως προβλέπεται από τον κανονισμό λειτουργίας του κάθε ασφαλιστικού ταμείου, είτε όχι. Σε κάθε περίπτωση από τις ανωτέρω, οι εν λόγω επιτηδευματίες (ιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων) **δεν υποχρεούνται να εκδίδουν Α.Π.Υ. με την ένδειξη «δωρεάν», καθόσον δεν παρέχουν τις υπηρεσίες τους δωρεάν αλλά με αμοιβή η οποία καταβάλλεται από τα ασφαλιστικά ταμεία, στη δε περίπτωση που δεν εισπράττουν το ποσοστό συμμετοχής των ασφαλισμένων στη σχετική δαπάνη, επίσης παρέχουν τις υπηρεσίες τους με αμοιβή με μειωμένο τιμολόγιο (όπως έχουν κάθε δικαίωμα) και **όχι δωρεάν.****

(εγγ.1038636/190/14.4.2009)». ([ΣΑΙΤΗΣ ΕΥΘΥΜΙΟΣ](#) Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων- τ. Α & Β - Ανάλυση και Ερμηνεία μέχρι και το Ν.3842/2010- έκδοση 2011- www.e-forologia.gr).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 19 - Αμοιβή ιατρού, του Ν. 3418/2005 (Κώδικας Ιατρικής Δεοντολογίας), ορίζεται ότι: « 1. Ο ιατρός παρέχει τις υπηρεσίες του με αμοιβή και χειρίζεται το θέμα αυτό με λεπτότητα, διακριτικότητα και χωρίς πρόθεση εκμετάλλευσης του ασθενή. Η διεκδίκηση της νόμιμης αμοιβής ή κάθε άλλο θέμα σχετικό με αυτήν πρέπει να διενεργείται με τρόπο ο οποίος να μην απάδει προς την αξιοπρέπεια και τον κατεξοχήν ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος. 2. Ο ιατρός μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή ή με μειωμένη αμοιβή σε ειδικές κατηγορίες ασθενών, με βάση κριτήρια, που είναι κοινωνικώς πρόσφορα, παραδεκτά και σύμφωνα με το βαθύτερο ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος. 3. Ο ιατρός παρέχει τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή στους συναδέλφους του και στους συγγενείς προς τους οποίους αυτοί έχουν νόμιμη υποχρέωση, καθώς και στους φοιτητές της Ιατρικής. ... ».

Επειδή με την **Κ.Υ.Α. αριθ. πρωτ: Φ.90380/5383/738/10.4.2012** των Υπουργών Οικονομικών – Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας – Υγείας, με θέμα (Τροποποίηση της αριθμ. Φ.90380/25916/3294/3.11.2011 (Β'2456) κ.υ.α. «Ενιαίος Κανονισμός Παροχών Υγείας (Ε.Κ.Π.Υ.) του Εθνικού Οργανισμού Παροχών Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 8

Παρακλινικές εξετάσεις

Στους δικαιούχους παρέχονται παρακλινικές εξετάσεις πάσης φύσεως, που διενεργούνται στα εξωτερικά ιατρεία των κρατικών, πανεπιστημιακών ή στρατιωτικών νοσοκομείων, στα κέντρα υγείας και τα περιφερειακά ιατρεία, στις εργαστηριακές δομές του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. σε συμβεβλημένους εργαστηριακούς ιατρούς όλων των ειδικοτήτων, σε διαγνωστικά εργαστήρια (ΠΔ 84/2001), πολυϊατρεία και γενικότερα φορείς πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας (Π.Φ.Υ.), καθώς και στα εξωτερικά εργαστήρια των συμβεβλημένων ιδιωτικών κλινικών και των Κέντρων Αποκατάστασης και Αποθεραπείας. Η παραπομπή για παρακλινικές εξετάσεις γίνεται ηλεκτρονικά. Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι δυνατή η ηλεκτρονική παραπομπή, χρησιμοποιείται το ατομικό βιβλιário υγείας του ασφαλισμένου ή άλλο έντυπο που ορίζεται από τον ΕΟΠΥΥ και απαιτείται έγκριση ελεγκτή ιατρού όταν η αξία του παραπεμπτικού υπερβαίνει τα τριάντα (30) ευρώ. Το ποσό αυτό αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Δ.Σ. του Οργανισμού. Για την πραγματοποίηση ιατρικών πράξεων και παρακλινικών εξετάσεων ο Οργανισμός αποδίδει το ποσό που προβλέπεται από το κρατικό τιμολόγιο ή το ποσό που προκύπτει μετά από διαπραγμάτευση με βάση την ισχύουσα κάθε φορά σύμβαση, με ποσοστό συμμετοχής των ασφαλισμένων (άμεσα και έμμεσα) 15%. Σε περίπτωση πραγματοποίησης των εξετάσεων εντός των μονάδων του Οργανισμού, των σχηματισμών του ΕΣΥ,

των πανεπιστημιακών και των στρατιωτικών νοσοκομείων, δεν προβλέπεται συμμετοχή του ασφαλισμένου. Δεν αποζημιώνονται εξετάσεις που διενεργούνται σε μη συμβεβλημένα εργαστήρια».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή:

α) Επιπλέον εννέα (10) Υπεύθυνες Δηλώσεις του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, με βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής, για δέκα (10) περιπτώσεις, όπου δηλώνεται από τους εξεταζόμενους ασθενείς, εκτός ΕΟΠΥΥ, ότι για τις αιματολογικές εξετάσεις που έγιναν στο έτος 2012, στο μικροβιολογικό εργαστήριο του προσφεύγοντος δεν κατέβαλαν αμοιβή ή άλλη συμμετοχή. β) Εκατόν πενήντα πέντε (155), Α.Π.Υ., τις οποίες κατέστη δυνατόν να αντιστοιχήσει με το βιβλίο επίσκεψης ασθενών, ως προς τα «κενά», που υπήρχαν στο εν λόγω βιβλίο, λόγω της μη καταχώρησης Α.Π.Υ. γ) Κατάλογο με ονοματεπώνυμα και ιδιότητα που αφορούν σε σαράντα τρεις (43) επιπλέον περιπτώσεις «δωρεάν» παροχής υπηρεσιών, σε συγγενείς του προσφεύγοντος, σε συναδέλφους ιατρούς και οδοντιάτρους και σε μέλη των οικογενειών τους, τις οποίες αντιστοίχησε με τις εγγραφές στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, συνοδευόμενο από Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 για το αληθές των ισχυρισμών του, δεδομένου ότι δεν κατέστη δυνατό να το επιβεβαιώσουν οι ίδιοι, επειδή σε ορισμένες περιπτώσεις έχουν αποβιώσει.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό των δέκα δωρεάν περιπτώσεων με Υπεύθυνες δηλώσεις, εκτός ΕΟΠΥΥ

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 2 του άρθρου 19 του Ν. 3418/2005 (Κώδικα Ιατρικής Δεοντολογίας), ο ιατρός μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του «χωρίς αμοιβή» σε ειδικές κατηγορίες ασθενών, με βάση κοινωνικώς παραδεκτά κριτήρια και σύμφωνα με το βαθύτερο ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος και δεδομένου ότι ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ως άνω ισχυρισμό σε ογδόντα τέσσερεις (84) περιπτώσεις, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ 24), στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ο ως ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός, ως προς τις δέκα (10) περιπτώσεις, συνολικής αξίας **163,30 €** (10X16,33).

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό των σαράντα τριών δωρεάν περιπτώσεων χωρίς Υπεύθυνες δηλώσεις

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι οι γιατροί - οδοντίατροι, και στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες σε τρίτους (συναδέλφους συγγενείς), χωρίς να εισπράττουν αμοιβή, για λόγους οικογενειακούς ή κοινωνικούς κλπ. κατά τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 19 του Ν. 3418/2005 (Κώδικα Ιατρικής Δεοντολογίας) και εφόσον αυτό δεν προσκρούει σε άλλες διατάξεις, υποχρεούνται να εκδίδουν Α.Π.Υ. στις οποίες αναγράφεται η ένδειξη

«ΔΩΡΕΑΝ». Διευκρινίζεται ότι δεν τίθεται από τις φορολογικές διατάξεις όριο έκδοσης αποδείξεων «Δωρεάν», που ως πραγματικό γεγονός κρίνεται από την αρμόδια για τον έλεγχο φορολογική Αρχή (σχετική η εγκύκλιος 1007917/86/26.2.2003). Συνεπώς, όταν ο γιατρός προσφέρει τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή, εκδίδει Α.Π.Υ. με την ένδειξη «Δωρεάν» αμέσως μετά την παροχή των υπηρεσιών (σχετ. απόφαση Σ.τ.Ε. 2887/1992 και το υπ' αριθ. έγγραφο 1091990/775/12.10.2000 του Υπουργείου Οικονομικών προς τον Ιατρικό Σύλλογο Καρδίτσας). Στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τις αντίστοιχες Α.Π.Υ. με την ένδειξη «Δωρεάν», ως όφειλε, ώστε να αποδεικνύεται ότι όντως οι σαράντα τρεις (43) περιπτώσεις αφορούν σε συναδέλφους του γιατρούς και σε συγγενείς του από τους οποίους δεν εισέπραξε αμοιβή, για λόγους οικογενειακούς ή κοινωνικούς κλπ., όπως ισχυρίζεται.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό των εκατόν πενήντα πέντε Α.Π.Υ., που εξέδωσε και εκ παραδρομής δεν καταχωρήθηκαν στα πρόσθετα βιβλία.

Επειδή, περαιτέρω από τον προσφεύγοντα προσκομίστηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα των πρόσθετων βιβλίων επίσκεψης ασθενών, αναλυτικές αθεώρητες καταστάσεις των μηνιαίων καταστάσεων του βιβλίου εσόδων εξόδων, καθώς και είκοσι τέσσερις (24) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δεν ήταν καταχωρημένες στα πρόσθετα βιβλία, με ημερομηνία έκδοσης των Α.Π.Υ. την ημερομηνία καταχώρησης στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών, καθώς και άλλες εξήντα (60) Α.Π.Υ. με ημερομηνία έκδοσης την επόμενη μέρα ή εντός τριών έως πέντε ημερών από την ημερομηνία καταχώρησης των εξεταζομένων στα πρόσθετα βιβλία, οι οποίες δεν βρέθηκαν καταχωρημένες στα ως άνω βιβλία. Περαιτέρω οι ως άνω αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, βρέθηκαν καταχωρημένες στις αναλυτικές καταστάσεις του βιβλίου εσόδων – εξόδων που προσκομίστηκαν και το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων, βάσει των ως άνω καταστάσεων, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 190.248,78 €, συμπίπτει με τα δηλωθέντα ακαθάριστα στο Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (έντυπο Ε3), καθώς και με τον ΚΩΔ 517 «ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος», της υποβληθείσας δήλωσης φυσικών προσώπων από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, για τις λοιπές εβδομήντα μια (71) περιπτώσεις, οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών βρέθηκαν καταχωρημένες στα τηρούμενα πρόσθετα βιβλία, λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο και συσχετίστηκαν με την καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία, οι περιπτώσεις δε που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, αφορούν σε νέα καταχώρηση του ίδιου ασθενή, μετά από μεγάλο χρονικό διάστημα, πέραν του μήνα.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η παραλαβή των αποτελεσμάτων σε πολλές περιπτώσεις γινόταν μετά από μεγάλο χρονικό διάστημα, με αποτέλεσμα από παραδρομή να μην

αντιστοιχίζεται ο αριθμός της Α.Π.Υ. στην αρχική ημερομηνία επίσκεψης και από κεκτημένη ταχύτητα να ξαναγράφεται ο ασθενής στο πρόσθετο βιβλίο, προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα, δεδομένου ότι δεν προσκομίζει περαιτέρω στοιχεία, προς επίρρωση των ισχυρισμών του.

Συνεπώς από το σύνολο των προσκομισθέντων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για συνολικά ογδόντα τέσσερεις (84) περιπτώσεις, που αφορούν σε έκδοση Α.Π.Υ., τις οποίες δεν καταχώρησε στα πρόσθετα βιβλία, συνολικής αξίας **1.424,87 €**.

Βάσει των ανωτέρω, ο αριθμός των μη εκδοθέντων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, για ασθενείς που εξετάστηκαν και τα στοιχεία τους βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία επίσκεψης ασθενών περιορίζεται σε τριακόσιες πενήντα πέντε (355) περιπτώσεις.

Επειδή, περαιτέρω ο ισχυρισμός περί της έκδοσης Α.Π.Υ. με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν. 4308/2014, προβάλλεται **αλυσιτελώς**, δεδομένου ότι κατά το κρινόμενο έτος ίσχυαν τα οριζόμενα στο ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και όχι στο Ν. 4308/2014, ο οποίος τυγχάνει εφαρμογής από 01/01/2015 και μετά.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί μη ορθού υπολογισμού της φορολογητέας ύλης προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι η τεχνική ελέγχου που εφαρμόσθηκε στην προκειμένη περίπτωση, δηλαδή ο προσδιορισμός της μέσης αξίας των πραγματοποιηθέντων εξετάσεων, η οποία από τον έλεγχο προσδιορίστηκε στο ποσό των 16,33 €, με βάση το σύνολο των καταχωρηθέντων Α.Π.Υ., για την εξεύρεση της αποκρυβείσας ύλης και, περαιτέρω, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από παροχή υπηρεσίας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, είναι σύμφωνη με τους κανόνες της οικονομικής και της λογιστικής επιστήμης.

Περαιτέρω, δεν καθιστά μη επιτρεπτή την εφαρμογή της τεχνικής αυτής στην προκειμένη περίπτωση και, συνακόλουθα, νομικώς πλημμελή την πράξη που εκδόθηκε με βάση τα εξαχθέντα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται ανωτέρω, αφ' ενός μεν η τεχνική αυτή δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα κοινής πείρας και της λογικής ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης, αφ' ετέρου δε, αποτελεί πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδο, δεδομένης, άλλωστε, της συναφούς αδυναμίας προσδιορισμού της αξίας της κάθε εξέτασης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. (ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από μικροβιολογικό εργαστήριο). Αντίθετη εκδοχή θα οδηγούσε στο αντίθετο προς το πνεύμα και τους σκοπούς των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (τήρηση των υποχρεώσεων των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων (άρθρο 1 του π.δ/τος 186/1992) και του Κ.Φ.Δ. (διάθεση στη φορολογική διοίκηση ενός σύγχρονου φοροελεγκτικού πλαισίου που θα διασφαλίζει την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου - σχετ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013), για το

ανεπίτρεπτο του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογουμένων, δεδομένης, άλλωστε, της κατ' αρχήν αδυναμίας σχετικού εξαναγκασμού της Διοίκησης (ΣΤΕ 3749/2013 Ολομ. κ.ά.).

Ακολουθώντας δε η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στερεή πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί της μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του π.δ. 18/89, λόγοι που θεμελιώνουν την αίτηση ακυρώσεως είναι: 1) αναρμοδιότητα της διοικητικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, 2) παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης, 3) παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου, 4) κατάχρηση εξουσίας, όταν η πράξη της Διοικήσεως φέρει μεν καθεαυτή όλα τα στοιχεία της νομιμότητας, γίνεται όμως για σκοπό καταδήλως άλλον από εκείνον για τον οποίο έχει νομοθετηθεί. Λόγοι ακυρώσεως που προβάλλονται **αλυσιτελώς** απορρίπτονται.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εξετάζεται το πρόστιμο του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) και όχι η φορολογία εισοδήματος, καθίσταται σαφές ότι ο εν λόγω ισχυρισμός περί εξωλογιστικού προσδιορισμού στη φορολογία εισοδήματος, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί της παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι

δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 - Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα, **του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.**

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

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. (Όπως οι υποπερ. αα΄, αβ΄ και αγ΄ της περίπτωσης α΄ της παρ. 2 του άρθρου 5 αντικαταστάθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 75 του ν. 3842/2010 (φεκ α΄ 58/23-4-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 92 του ίδιου νόμου ισχύουν από 1/6/2010 και μετά)....

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.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας χειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων».

Επειδή, με την παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «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:α)....β)....γ).....δ).....ε)..... 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 ομοίως με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015 με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), διευκρινίστηκε ότι: «β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5 - Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72,

του ν. [4174/2013](#)), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. [4337/2015](#), δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)..... **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, δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της νομιμότητας και της επιείκειας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις του Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010).

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **24-01-2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «. . του» με **ΑΦΜ**, ως προς τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας ύλης στο ποσό των 4.578,06 € και των αριθμό των μη εκδοθέντων Α.Π.Υ. σε τριακόσιες πενήντα πέντε (355), και την **τροποποίηση** της με αριθμό **.Ι./28-12-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, ως προς τον αριθμό των μη εκδοθέντων ΑΠ.Υ..

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015:

Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	Φορολογική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	$15 \times 800,00 = 12.000,00/3 = 4.000,00 \text{ €}$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.