



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/09/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: e659

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατά α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα (ιατρό - καρδιολόγο), πρόστιμο ποσού 1.000,00€, σύμφωνα με το άρθρο 54 §§§ παρ. 1^{ε'}, 2^{η'} και 3 του ΚΦΔ, λόγω ανακριβούς έκδοσης, στο διάστημα 19/01/2023 - 25/01/2023, είκοσι έξι (26) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για παροχή υπηρεσιών υγείας (πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ), καθ' υποτροπή, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 793,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^{ε'} και 2^{η'} του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2023, χρηματική κύρωση ποσού 1.500,00€, λόγω ανακριβούς έκδοσης, στο διάστημα 19/01/2023 - 25/01/2023, είκοσι έξι (26) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) συνολικής αποκρυβείσας αξίας 793,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 8 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. - Κ.Φ.Δ. και ειδικής χρηματικής κύρωσης (άρθρου 13Α παρ. 8 ν.2523/1997) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι μη νόμιμα, εσφαλμένα και κατά λαθεμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών εκδόθηκαν αυτές. Επίσης, υποστηρίζει ότι η έκδοσή τους παραβιάζει την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου σε συνδυασμό με τη χρηστή διοίκηση.

Επειδή, με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*».

Επειδή, με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «*2. Η εκδίκαση: δ) των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων 13 και 14 του ν.2523/1997 (Α' 179), των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 (Α' 170), του άρθρου 153 του ν.2960/2001 (Α' 265) και των περιπτώσεων γ', δ', και ε' της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν.1406/1983 (Α' 182), η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51 του ν.3659/2008 (Α' 77), ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως. Οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του ν.2523/1997 (Α' 179), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 51 του ν. 3900/2010 (Α' 213), εφαρμόζονται για την εκδίκαση των προσφυγών αυτών...*».

Επειδή, με το άρθρο 13Α του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «*1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται είτε (α) η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών, ότι η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ είτε (β) η μη διαβίβαση στο Πληροφοριακό Σύστημα Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), πλέον των δέκα (10) στοιχείων λιανικής πώλησης που έχουν εκδοθεί μέσω Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (ΦΗΜ), ή, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών, ότι η μη διαβιβασθείσα αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος... 8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ,... 9. Κατ'*

εξαίρεση των οριζομένων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του ν.2523/1997».

Επειδή, με την παρ. 9 του άρθρου 13 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών...».

Επειδή, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, προσβάλλεται κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης.

Συνεπώς, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, προσβάλλεται **απαράδεκτως** διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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 το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπρώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση

φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου... 11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 1 της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1002/31.12.2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3/05.01.2015) ορίζεται ότι οι ιατροί απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών παραστατικών (αποδείξεων) μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με την προϋπόθεση ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Επειδή, με το άρθρο 13 παρ. 1 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, στην παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή,...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ανωτέρω νόμου 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:... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος,... 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο...».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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, με το άρθρο 64 του ίδιου νόμου 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*... 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...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους

τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ - ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα ιατρός, κατά την περίοδο 19/01/2023 – 25/01/2023 εξέδωσε ανακριβώς απόδειξη παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ), σε 26 περιπτώσεις, συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 793,00€.

Αναλυτικότερα, στις διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014, σύμφωνα με την υπ' αριθ. εντολή του Προϊσταμένου της ανωτέρω ελεγκτικής αρχής. Κατά την ώρα του ελέγχου εντοπίστηκε επάνω στο γραφείο του ιατρείου ημερολόγιο, με ιδιόχειρες σημειώσεις, που αφορούσαν πραγματοποιηθέντα ραντεβού πελατών/ασθενών για το διάστημα 19/01/2023 – 25/01/2023, το οποίο κατασχέθηκε και συντάχθηκε η υπ' αριθ. έκθεση κατάσχεσης. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των σημειώσεων του κατασχεθέντος ημερολογίου με τις εκδοθείσες κατά το προαναφερθέν χρονικό διάστημα ΑΠΥ της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε η έκδοση 3 ΑΠΥ με αμοιβή 5,00€ και αιτιολογία «συνταγογράφηση», 21 ΑΠΥ με αμοιβή 10,00€ και αιτιολογία «συνταγογράφηση», 2 ΑΠΥ με αμοιβή 11,00€ και αιτιολογία «συνταγογράφηση», και 2 ΑΠΥ με αμοιβή 60,00€ και αιτιολογία «επίσκεψη στο ιατρείο». Ακολούθως, όπως αναγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος θεώρησε ότι η έκδοση παραπεμπτικού προϋποθέτει ιατρική εξέταση, κατά συνέπεια εκδίδεται και με αντίστοιχη αμοιβή, την οποία προσδιόρισε στα 40,00€, σύμφωνα με προφορική δήλωση της προσφεύγουσας για το κόστος μιας επίσκεψης εξέτασης – ιατρικής γνωμάτευσης. Τούτων δοθέντων, η ελεγκτική αρχή «καθόρισε» την ελάχιστη αμοιβή που φέρεται να έλαβε η προσφεύγουσα ιατρός (καρδιολόγος) σε 40,00€ και υπολόγισε την συνολική αποκρυσταλλώση ύλη για την ανακριβή έκδοση των υπό κρίση 26 ΑΠΥ για συνταγογράφηση στο ποσό των 793,00€.

Επίσης, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η προσφεύγουσα ιατρός ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα, εσφαλμένα και κατά λαθεμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου για ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, δίχως να γίνεται μνεία συγκεκριμένων περιστατικών και παράθεση συγκεκριμένων στοιχείων. Εκ των 26 εκδοθέντων παραστατικών, 7 εξ αυτών αφορούν ιατρικές πράξεις που διενεργήθηκαν μέσω ΕΟΠΥΥ για τις οποίες εισέπραξε από τους πελάτες – ασθενείς τη συμμετοχή τους, ενώ για το υπόλοιπο της αμοιβής εκδόθηκε το υπ' αριθ. τιμολόγιο προς τον ΕΟΠΥΥ, το οποίο επιδείχθηκε και θεωρήθηκε από τον έλεγχο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε τις υπό κρίση 26 ΑΠΥ, με συνημμένες τις ιατρικές πράξεις και τα παραπεμπτικά αλλά και υπεύθυνες δηλώσεις όλων των πελατών/ασθενών για το ύψος της αμοιβής που κατέβαλαν.

Επειδή, από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ - ΚΦΔ δεν προκύπτουν εκείνα τα πραγματικά περιστατικά που δύνανται να συνθέσουν και να στοιχειοθετήσουν την παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας, ήτοι την είσπραξη αμοιβής πέραν της αναγραφόμενης στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, παρά μόνον η ελεγκτική αρχή ήχθη στο πόρισμα αυτό βάσει εικασιών, υποθέσεων και αυθαίρετων παραδοχών. Η ελεγκτική αρχή έπρεπε να διασταυρώσει από τους ασθενείς, δεδομένου μάλιστα ότι υφίσταται η δυνατότητα στο πλαίσιο του άρθρου 14 ΚΦΔ, αν κατέβαλαν ή όχι αμοιβή και το ύψος αυτής.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα είναι έκδηλο ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54), όπως αυτή αποτυπώνεται στο σώμα της και στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ – ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, για την στοιχειοθέτηση της παράβασης της ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας, προκαλώντας αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου και τελικώς, την τήρηση ή μη της αρχής της νομιμότητας, με αποτέλεσμα οι διαπιστώσεις του ελέγχου και κατ' επέκταση η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου να καθίσταται άκυρη, ως αναιτιολόγητη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης πράξης προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου προβαλλόμενου λόγου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της και συγκεκριμένα:

- i. την **απόρριψη** της ως απαράδεκτη, κατά το μέρος που προσβάλλει την υπ' αριθ. πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ,
- ii. την **αποδοχή** της και την **ακύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

φορολογικού έτους 2023

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ^η ΚΦΔ	1.000,00€	0,00€	-1.000,00€

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 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.