



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 16-10-2023

Αριθμός απόφασης: 880

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της, κατά: **α)** της υπ' αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2018-2019 και **β)** της υπ' αρ. πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου άρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2018-2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2018-2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας (ιατρού παθολόγου), πρόστιμο **2.000,00€** (500,00€ X 4, ως 2^η υποτροπή), λόγω:
α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. σε εννέα (9) περιπτώσεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών, συνολικής αξίας 1.020,00€ για το φορολογικό έτος 2018 και σε εβδομήντα τέσσερις (74) περιπτώσεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών, συνολικής αξίας 631,22€ για το φορολογικό έτος 2019 και β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. σε χίλιες τριακόσιες ενενήντα τέσσερις (1.394) περιπτώσεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών, συνολικής αξίας 41.781,62€ για το φορολογικό έτος 2019, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 1, 5, 12 και 13 του Ν. 4308 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με το αρ. 13 και το αρ. 54 παρ. 1 περ. ιε' του ΚΦΔ, που επισύρει της κυρώσεις του αρ. 54 παρ. 2 περ. η' του ΚΦΔ.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε ερειδόμενη στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, για τα φορολογικά έτη 2018-2019, δυνάμει της υπ' αρ. εντολής άρσης του τραπεζικού και χρηματιστηριακού απορρήτου και της υπ' αρ. εντολής έρευνας, του Προϊσταμένου της. Προηγήθηκε η έκδοση του υπ' αρ. σημειώματος διαπιστώσεων βάσει του αρ. 28 του ΚΦΔ και του υπ' αρ. προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, με τα οποία κλήθηκε η προσφεύγουσα να καταθέσει τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών. Αναταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε στη φορολογική αρχή το υπ' αρ. πρωτ. υπόμνημα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καθώς και περί ανακριβούς έκδοσης αυτών, για τις περιπτώσεις συνταγογράφησης φαρμάκων και παραπεμπτικών ιατρικών εξετάσεων ασθενών, για τα οποία εξέδωσε μηδενικές Α.Π.Υ.

Ως προς την υπ' αρ. πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του άρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2018-2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:... «ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις....»

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης και δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Κατόπιν των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **απαράδεκτως** ασκείται κατά της υπ' αρ. πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου άρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2018-2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Ως προς την υπ' αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2018-2019 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης:

Επειδή, στο άρθρο 23 του 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 ΚΦΔ 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, με το άρθρο 14 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον

φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, με το άρθρο 15 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους. 3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.».

Επειδή, στο άρθρο 24 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 και 5 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), 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, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και

ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1 του Ν.4308/2014 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».

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:....β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. ... δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

Επειδή, με 13 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, στο άρθρο 54 παρ. 1 περ. ιε', παρ. 2 περ. η' και παρ. 3 του ΚΦΔ 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, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο

φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περ. ιε' και ιστ' της παρ. 1, ...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 και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Επειδή, στο άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ΚΦΔ ορίζεται : «1. 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, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην 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 στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ...]

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, στην προκειμένη περίπτωση η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν άρσης του τραπεζικού και χρηματιστηριακού απορρήτου και επεξεργασίας των κινήσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, εντόπισε εννέα (9) ονομαστικές καταθέσεις στον υπ’ αρ. GR..... λογαριασμό της συνολικού ποσού 1.020,00€ κατά το έτος 2018, ορισμένες εκ των οποίων φέραν την σημείωση «επίσκεψη» ή «εξέταση», χωρίς να έχει εκδοθεί αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο, όπως απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1		280,00
2		60,00
3		30,00
4		210,00
5		70,00
6		80,00
7		80,00
8		60,00
9		150,00
	Σύνολο	1.020,00

Επειδή, για τις ανωτέρω ονομαστικές καταθέσεις, τόσο στο στάδιο του ελέγχου, όσο και στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αιτιολογεί την αιτία αυτών, παρά μόνο προβάλλει τον ισχυρισμό ότι τα ποσά είναι πολύ μικρά και ως εκ τούτου δεν έχει υποχρέωση να τα αιτιολογήσει, επικαλούμενη την υπ’ αρ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης κοινοποίησε το υπ' αρ. αίτημα για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων της (βιβλίων και στοιχείων) στην προσφεύγουσα, η οποία ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα ζητηθέντα και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αρ. πρωτ. έκθεση κατάσχεσης. Από την επεξεργασία των στοιχείων που εξέδωσε η προσφεύγουσα, η φορολογική αρχή διαπίστωσε δυσανάλογα μεγάλο αριθμό μηδενικών αποδείξεων κατά το φορολογικό έτος 2019 σε σχέση με το έτος 2018, όπως απεικονίζεται κάτωθι:

	2018			2019		
Περίοδος	Πλήθος Α.Π.Υ. με αξία	Αξία Α.Π.Υ.	Πλήθος Α.Π.Υ. με 0,00€	Πλήθος Α.Π.Υ. με αξία	Αξία Α.Π.Υ.	Πλήθος Α.Π.Υ. με 0,00€
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	40	2.950,00	19	69	2.940,00	120
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	31	2.455,00	7	71	3.650,00	131
ΜΑΡΤΙΟΣ	45	3.080,00	6	86	3.880,00	125
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	30	2.060,00	3	45	3.325,00	124
ΜΑΙΟΣ	34	2.520,00	26	37	2.800,00	144
ΙΟΥΝΙΟΣ	27	1.780,00	11	23	1.420,00	131
ΙΟΥΛΙΟΣ	35	2.480,00	12	37	2.050,00	168
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	24	2.910,00	27	19	1.030,00	50
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	27	1.930,00	12	59	3.670,00	200
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	34	2.855,00	22	88	4.200,00	146
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	42	2.720,00	20	191	5.815,00	74
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	76	3.210,00	45	202	4.495,00	17
ΣΥΝΟΛΑ	445	30.650,00	210	927	39.275,00	1.430

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή κατέγραψε αναλυτικά όλες τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. του φορολογικού έτους 2019 από την οποία προέκυψαν τα κάτωθι δεδομένα αναφορικά με την αιτιολογία (παρεχόμενη υπηρεσία) και την αξία της κάθε Α.Π.Υ.:

A/A	Αιτιολογία	Σύνολο Α.Π.Υ.	Διαχωρισμός Α.Π.Υ.	
1	ΕΠΙΣΚΕΨΗ/ΕΞΕΤΑΣΗ	455	1	0,00
			454	34.925,00
2	ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΠΕΜΠΤΙΚΟΥ	1.056	916	0,00
			140	1.375,00
3	ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΗ	806	491	0,00
			315	2.505,00
4	ΙΑΤΡΙΚΗ ΓΝΩΝΑΤΕΥΣΗ	12	5	0,00
			7	120,00
5	ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ/ΕΞΕΤΑΣΕΩΝ	5	1	0,00
			4	100,00
6	ΕΠΑΝΕΚΔΟΣΗ ΣΥΝΤΑΓΗΣ/ΠΑΡΑΠΕΜΠΤΙΚΟΥ	9	8	0,00
			1	5,00

7	ΕΚΔΟΣΗ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ	2	2	0,00
8	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΣ/ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ	3	3	150,00
9	ΕΚΔΟΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	1	1	0,00
10	ΚΕΝΟ	8	3	95,00
			5	0,00
ΣΥΝΟΛΑ		2.357	2.357	39.275,00

Ακολούθως, η ανωτέρω Υπηρεσία απέστειλε το υπ' αρ. αίτημα παροχής πληροφοριών του άρ. 15 του ΚΦΔ στον αρμόδιο φορέα «Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε.» (τμήμα ηλεκτρονικής συνταγογράφησης) ζητώντας να της διαβιβάσει αναλυτική κατάσταση με τις εκδοθείσες συνταγές και παραπεμπτικές εξετάσεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα το έτος 2019, προκειμένου να εξακριβωθεί αν το πλήθος των Α.Π.Υ. με αιτιολογία «συνταγογράφηση» ή «έκδοση παραπεμπτικού» αντιστοιχεί σε πραγματικές συνταγογραφήσεις και εκδόσεις παραπεμπτικών και όχι σε συγκαλυμμένες επισκέψεις/εξετάσεις. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων του αρχείου που απέστειλε ο ανωτέρω φορέας (υπ' αρ. πρωτ. μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου), με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. μηδενικής αξίας με αιτιολογία «έκδοση παραπεμπτικού» ή «συνταγογράφηση» και μη αξιολογώντας τις περιπτώσεις 4-10 του ανωτέρω πίνακα (λόγω μικρού αριθμού τους σε σχέση με το σύνολο των εκδοθεισών Α.Π.Υ.) αλλά εξαιρώντας 13 περιπτώσεις που αφορούσαν την ίδια την προσφεύγουσα και συγγενικά της πρόσωπα, διαπίστωσε ότι: **α)** για τις περιπτώσεις με αιτιολογία «έκδοση παραπεμπτικού» στις μηδενικές Α.Π.Υ. (916 περιπτώσεις) για τις 245 εκδόθηκε παραπεμπτικό εξετάσεων, για τις 286 εκδόθηκε συνταγή για φάρμακα και για τις 385 περιπτώσεις δεν εκδόθηκε ούτε παραπεμπτικό εξετάσεων, αλλά ούτε και συνταγή για φάρμακα και **β)** για τις περιπτώσεις με αιτιολογία «συνταγογράφηση» στις μηδενικές Α.Π.Υ. (491 περιπτώσεις) για τις 22 εκδόθηκε παραπεμπτικό εξετάσεων, για τις 417 εκδόθηκε συνταγή για φάρμακα και για τις 52 περιπτώσεις δεν εκδόθηκε ούτε παραπεμπτικό εξετάσεων, αλλά ούτε και συνταγή για φάρμακα. Για τις μηδενικές Α.Π.Υ. (437 περιπτώσεις) που εξέδωσε η προσφεύγουσα με το αιτιολογικό «έκδοση παραπεμπτικού» ή «συνταγογράφηση» και δεν περιλαμβάνονταν στο αρχείο του «Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε.», χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως συγκαλυμμένες επισκέψεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε μη νόμιμες τις Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν με μηδενική αξία και συγκεκριμένα επισημαίνει: *«το ως άνω συμπέρασμα εξάγεται παράνομα και αυθαίρετα διότι όλες οι ανωτέρω υπηρεσίες που αποτυπώνονται στις μηδενικές Α.Π.Υ. παρεσχέθησαν δωρεάν στους ασθενείς μου, κάτι που σαφώς επιτρέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία που διέπει την άσκηση του ιατρικού επαγγέλματος. Πράγματι, ο Κώδικας Ιατρικής Δεοντολογίας (ν. 3418/2005, ΦΕΚ Α' 287/28-11-2005) προβλέπει στο άρ. 19 παρ. 2 ότι : «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». Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι οι ιατροί μπορούν να παρέχουν τις υπηρεσίες τους δωρεάν στους ασθενείς τους όταν κρίνουν ότι αυτό είναι απαραίτητο εν όψει των ιδιαίτερων συνθηκών που επικρατούν για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Τούτο συνάδει απόλυτα με τον χαρακτήρα της ιατρικής ως λειτουργήματος, που κατοχυρώνεται στο άρ. 2 του ίδιου νόμου. Στο πλαίσιο αυτό ο ιατρός δεν κωλύεται από τον νόμο να εργαστεί δωρεάν για ορισμένους ασθενείς του, εφόσον τούτο κριθεί σκόπιμο από τον ίδιο. Στην προκειμένη περίπτωση, όλες οι Α.Π.Υ. μηδενικής αξίας με αιτιολογία «έκδοση παραπεμπτικού/συνταγογράφηση» αφορούσαν περιπτώσεις δωρεάν παροχής ιατρικών υπηρεσιών εκ μέρους μου σε ασθενείς μου. Πράγματι, όπως είναι γνωστό, η διαδικασία ιατρικής παρακολούθησης ενός ασθενή και η αντιμετώπιση των προβλημάτων υγείας του συνήθως δεν περατώνεται σε μια μόνο επίσκεψη ή εξέταση, αλλά, αντιθέτως απαιτείται η διενέργεια πρόσθετων εξετάσεων, είτε σε διαγνωστικά εργαστήρια, είτε σε ιατρούς άλλων ειδικοτήτων. Επίσης, ακόμη και η χορήγηση μιας φαρμακευτικής αγωγής χρίζει συνεχούς παρακολούθησης ως προς το αποτέλεσμα που επιφέρει στους ασθενείς, ενώ πολλές φορές απαιτείται η αντικατάσταση του χορηγούμενου φαρμάκου με άλλο, για το οποίο εκδίδεται νέα συνταγή. Τα ανωτέρω καθιστούν επιβεβλημένη την πραγματοποίηση περισσότερων επαφών μεταξύ ασθενή και ιατρού στο πλαίσιο αντιμετώπισης της ίδιας πάθησης. Τούτο δε ισχύει, κατά μείζονα λόγο, για τους ιατρούς της δικής μου ειδικότητας (Παθολογία), οι οποίοι, μετά από την αρχική εξέταση και αξιολόγηση του ιατρικού ιστορικού των ασθενών μας, συνήθως παραπέμπουμε τους ασθενείς για την τέλεση εξειδικευμένων εξετάσεων (ανάλογα με τα περιστατικά που αντιμετωπίζουμε) προκειμένου να οριστικοποιήσουμε τα ιατρικά μας συμπεράσματα. Ως εκ τούτου, αποτελεί εξαιρετικά σύνηθες γεγονός οι ασθενείς μου να επισκέπτονται το ιατρείο μου περισσότερες φορές για την αντιμετώπιση του ίδιου προβλήματος υγείας.»

Επειδή, δεν αμφισβητείται η δυνατότητα που παρέχεται στους ιατρούς και είναι άλλωστε συμβατή με την ιατρική δεοντολογία, να παρέχονται υπηρεσίες «δωρεάν» προς ασθενείς στο πρόσωπο των οποίων συντρέχουν κάποιες προϋποθέσεις. Άλλωστε και η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 του Ν. 3418/2005 που επικαλείται η ελεγχόμενη, κάνει ρητή αναφορά σε «ειδικές κατηγορίες ασθενών, με βάση κριτήρια που είναι κοινωνικώς πρόσφορα...». Στο ίδιο άρθρο δε, και συγκεκριμένα στη διάταξη της παρ. 3, ορίζεται ότι «... 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». Η δυνατότητα αυτή ωστόσο που παρέχεται από τον Κώδικα Ιατρικής Δεοντολογίας, δεν μπορεί να οδηγεί σε καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων με σκοπό τη φοροδιαφυγή. Σε κάθε περίπτωση εφόσον συντρέχουν λόγοι κοινωνικοί ή άλλοι για την παροχή υπηρεσιών «δωρεάν», η προσφεύγουσα έχει υποχρέωση σύμφωνα και με τη διάταξη του άρ. 5 των Ε.Λ.Π. να διασφαλίζει την αξιοπιστία των συναλλαγών της και να καθιστά ευχερώς ελέγξιμες τις συναλλακτικές πρακτικές της.

Επειδή, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ακόμα και σε ημέρες που δέχθηκε μεγάλο αριθμό ασθενών στο ιατρείο της, παρείχε σε όλους «δωρεάν» τις υπηρεσίες της, όπως ενδεικτικά παρατίθεται κάτωθι:

Ημερομηνία	Πλήθος Α.Π.Υ.	Αξία Α.Π.Υ.
27/9/2019	15	0
21/6/2019	14	0
19/6/2019	12	0
16/5/2019	11	0
6/9/2019	11	0
18/4/2019	10	0
22/4/2019	10	0

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εκδίδει φορολογικό στοιχείο μόνο στην αρχική ή στην τελική επίσκεψη για τη διάγνωση των ασθενειών, χωρίς να λαμβάνει πρόσθετη αμοιβή για τις ενδιάμεσες υπηρεσίες της, όπως την έκδοση παραπεμπτικού ή συνταγής.

Επειδή, από την επισκόπηση του πίνακα με την αναλυτική καταγραφή όλων των εκδοθεισών Α.Π.Υ. του φορολογικού έτους 2019, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι μεγάλος αριθμός ασθενών πραγματοποίησε επισκέψεις καθ' όλη τη διάρκεια του έτους με αντίτιμο είτε 0,00€ είτε 5,00€ (αν έχει εκδοθεί Νοέμβριο ή Δεκέμβριο), όπως ενδεικτικά παρατίθεται κάτωθι:

Ονοματεπώνυμο	Πλήθος Α.Π.Υ.	Πλήθος Μηδενικών Α.Π.Υ.	Συνολική Αξία Α.Π.Υ.
.....	13	12	5,00
.....	11	10	5,00
.....	10	9	5,00
.....	10	7	15,00
.....	10	10	0,00
.....	9	7	10,00
.....	8	6	10,00
.....	8	7	5,00
.....	7	6	5,00
.....	7	7	0,00
.....	7	5	10,00

.....	7	6	5,00
-------	---	---	------

Επειδή, είναι σύνηθες, η ιατρική διάγνωση και θεραπεία του ασθενούς να μην ολοκληρώνεται με μία εξέταση, αλλά να απαιτείται η παραπομπή του σε διαγνωστικές εξετάσεις και κατόπιν ελέγχου αυτών, να ακολουθεί η συνταγογράφηση, πλην όμως ο ιατρός, εντός εύλογου χρόνου από την πρώτη επίσκεψη και με την ολοκλήρωση της ανωτέρω διαδικασίας, υποχρεούται να εκδώσει Α.Π.Υ. για τις υπηρεσίες του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα, τόσο στο στάδιο ελέγχου, όσο και στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν συνυπέβαλλε τις σχετικές Α.Π.Υ. με την είσπραξη αμοιβής στην αρχική ή στην τελική επίσκεψη του ασθενούς, αλλά και κανένα άλλο στοιχείο που να αιτιολογεί τον μεγάλο αριθμό μηδενικών Α.Π.Υ. που εξέδωσε το έτος 2019.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής για μη ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση.

Υπ' αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2018-2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	2.000,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.