



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 24-10-2023

Αριθμός απόφασης: 901

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανή προσφυγή του, κατά: **α)** της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2022 και **β)** της υπ' αρ. οριστικής πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης αρ. 13Α του ν.2523/1997 φορ. έτους 2022, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, 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 υποβολήςενδικοφανούς προσφυγής του 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' αρ. πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2022 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (ιατρού νευρολόγου) πρόστιμο **500,00€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. σε τριάντα πέντε (35) περιπτώσεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών, συνολικής αξίας ανακρίβειας 1.225,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 8,12 και 13 περ. β' του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από το αρ. 54 παρ. 1 περ. ιε' του ΚΦΔ και επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 54 παρ. 2 περ. η' του ΚΦΔ.
- Με την υπ' αρ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης αρ. 13Α του ν. 2523/1997 φορ. έτους 2022 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρηματική κύρωση **1.500,00€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων σε τριάντα πέντε (35) περιπτώσεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών, συνολικής αξίας ανακρίβειας 1.225,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 8,12 και 13 περ. β' του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 8 του αρ. 13Α του ν.2523/1997.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης/Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας, για το φορ. έτος 2022, δυνάμει της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι είναι εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για τις περιπτώσεις συνταγογράφησης φαρμάκων σε ασθενείς, για τις οποίες εξέδωσε Α.Π.Υ. αξίας πέντε (5) ευρώ, με το αιτιολογικό ότι η έκδοση συνταγής είναι συνυφασμένη με προηγούμενη εξέταση.

**Ι. Ως προς τη με αρ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης
άρ. 13Α του ν.2523/1997 φορ. έτους 2022 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας**

Επειδή, με την 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 περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει».

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 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, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς 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 οριζόμενων 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. Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλει την εκτέλεση των αποφάσεων αυτών. Αν συντρέχουν οι λόγοι αναστολής του άρθρου 202 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, μπορεί ο πρόεδρος πρωτοδικών ή ο οριζόμενος απ' αυτόν πρωτοδίκης να αναστείλει την εκτέλεση της απόφασης κατά της οποίας ασκήθηκε προσφυγή, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των άρθρων 200 και επόμενων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Ο διοικητικός φάκελος με αναλυτική έκθεση των απόψεων της διοικητικής αρχής αποστέλλεται στο δικαστήριο εντός δεκαπέντε ημερών από την επίδοση, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 126 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, της προσφυγής. Η δικάσιμος ορίζεται σε διάστημα δύο μηνών το πολύ από την περιέλευση στο Δικαστήριο του φακέλου και η απόφαση δημοσιεύεται εντός δύο μηνών από τη συζήτηση της υπόθεσης. Η απόφαση που δημοσιεύεται επί της προσφυγής κοινοποιείται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη δημοσίευσή της στη διάδικο αρχή, η οποία φροντίζει για την εκτέλεση αυτής μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την κοινοποίηση. Άσκηση έφεσης κατά της απόφασης του προέδρου πρωτοδικών δεν χωρεί».

Επειδή, η με αρ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης αρ. 13Α του ν.2523/1997 φορ. έτους 2022 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, 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 με αρ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης αρ. 13Α του ν.2523/1997 φορ. έτους 2022 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, προσβάλλεται **απαράδεκτως** με ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

II. Ως προς την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2022 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας

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, 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 8 περ. 6 και άρθρο 19 περ. 2 του Ν. 3418/2005 «Κώδικας ιατρικής δεοντολογίας» ορίζεται ότι: «Άρθρο 8-Η ιατρική ως σχέση εμπιστοσύνης και σεβασμού.

6. Όταν ο ιατρός, μετά το πέρας των καθηκόντων του, παραδίδει τη φροντίδα του ασθενή του σε άλλο συνάδελφό του, πρέπει να εξασφαλίζει ότι η διαδικασία παράδοσης γίνεται αποτελεσματικά και μετά από ακριβή και σαφή ενημέρωση σχετικά με την κατάσταση, τις ανάγκες του ασθενή και τις υπάρχουσες εκκρεμότητες.

Άρθρο 19-Αμοιβή ιατρού

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.

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, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης/Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, διενήργησαν επιτόπιο έλεγχο στο ιατρείο του προσφεύγοντος για την εξακρίβωση της νομότυπης έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων και διαπίστωσαν ότι για τη χρονική περίοδο 01/06/2022-29/07/2022 εξέδωσε τις ακόλουθες αποδείξεις:

Αριθμός Α.Π.Υ.	Αξία έκαστης Α.Π.Υ.	Αιτιολογία έκδοσης
35	5,00€	Συνταγογράφηση
105	10,00	Συνταγογράφηση
16	20,00	Επίσκεψη στο ιατρείο
4	30,00	Επίσκεψη στο ιατρείο
6	40,00	Επίσκεψη στο ιατρείο
7	50,00	Επίσκεψη στο ιατρείο
1	60,00	Επίσκεψη στο ιατρείο
1	70,00	Επίσκεψη στο ιατρείο

Επειδή, κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου, ο προσφεύγων διευκρίνισε ότι δεν είναι συμβεβλημένος με το ΕΟΠΥΥ και ότι για την επίσκεψη εξέτασης-ιατρικής γνωμάτευσης ασθενούς αμείβεται με το ποσό των 40,00€. Για τους συγκεκριμένους πελάτες-ασθενείς δεν επέδειξε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι σε προγενέστερο του ελέγχου χρονικό διάστημα είχαν επισκεφθεί το ιατρείο και είχαν εξεταστεί και ότι είχε εκδώσει την αντίστοιχη Α.Π.Υ. αξίας 40,00€, ώστε σε επόμενες επισκέψεις να δύναται να παρέχει μόνο συνταγογράφηση. Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι τριάντα πέντε (35) περιπτώσεις ασθενών αφορούσαν επισκέψεις

εξέτασης-ιατρικής γνωμάτευσης και όχι απλές συνταγογραφήσεις ή εκδόσεις παραπεμπτικών (με το σκεπτικό ότι η έκδοση συνταγής είναι συνυφασμένη με την παροχή υπηρεσίας ιατρικής διάγνωσης στους αντίστοιχους ασθενείς και δεν περιορίζεται στην υπηρεσία συνταγογράφησης, δεδομένου ότι δεν συνάδει με την ιατρική δεοντολογία η συνταγογράφηση φαρμάκων χωρίς προηγηθείσα λεπτομερή και εμπεριστατωμένη διάγνωση) και ότι η πραγματική αμοιβή του ιατρού ανερχόταν σε 40,00€. Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω τριάντα πέντε (35) Α.Π.Υ. κρίθηκε ότι εκδόθηκαν ανακριβώς με αξία ανακρίβειας 35,00€ έκαστη και με συνολικό ποσό ανακρίβειας 1.225,00€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,,5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Στον προσφεύγοντα επιδόθηκε το υπ' αρ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου-κλήση προς ακρόαση και ο υπ' αρ..... προσωρινός προσδιορισμός προστίμου με συνημμένη την κατάσταση της λίστας παραστατικών με την στήλη των διαφορών, προκειμένου να διατυπώσει τυχόν αντιρρήσεις του εντός είκοσι (20) ημερών. Η προθεσμία αυτή παρήλθε χωρίς ο προσφεύγων να υποβάλει σχετικό υπόμνημα και συντάχθηκε η από έκθεση επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης/Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, η οποία εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ανακριβείς τις Α.Π.Υ. αξίας πέντε (5) ευρώ που εξέδωσε για συνταγογράφηση φαρμάκων σε ασθενείς, εκλαμβάνοντάς τες ως αποδείξεις επίσκεψης ασθενών. Εξηγεί ότι ο ασθενής μπορεί να εξετάσθηκε σε άλλο συνάδερφό του π.χ. σε διαφορετικό νομό και να επισκέφθηκε τον προσφεύγοντα μόνο για συνταγογράφηση ή να εξετάσθηκε στα εξωτερικά ιατρεία ή στο τμήμα επειγόντων περιστατικών δημοσίων νοσοκομείων. Συνεπώς, δεν είναι απαραίτητη προηγούμενη εξέταση του ασθενούς, διότι μπορούσε από το ιστορικό του να βρει προγενέστερες διαγνώσεις συναδέλφων του ή να βασισθεί σε ιατρικές γνωματεύσεις συναδέλφων του στα δημόσια νοσοκομεία.

Επειδή, η ιατρική παρακολούθηση ενός ασθενή, ιδιαίτερα δε της ειδικότητας του προσφεύγοντος, συνήθως δεν περατώνεται σε μια μόνο επίσκεψη ή εξέταση, αλλά, αντιθέτως απαιτείται η διενέργεια πρόσθετων εξετάσεων. Επίσης, ακόμη και η χορήγηση φαρμακευτικής αγωγής χρήζει παρακολούθησης ως προς το αποτέλεσμα που επιφέρει στον ασθενή.

Επειδή, δεν αμφισβητείται η δυνατότητα που παρέχεται στους ιατρούς και είναι άλλωστε συμβατή με την ιατρική δεοντολογία, να παρέχονται υπηρεσίες με πολύ μικρή αμοιβή, ακόμη και δωρεάν, προς ασθενείς στο πρόσωπο των οποίων συντρέχουν κάποιες προϋποθέσεις. Άλλωστε και η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 του ν.3418/2005, κάνει ρητή αναφορά σε «ειδικές κατηγορίες

ασθενών, με βάση κριτήρια που είναι κοινωνικώς πρόσφορα...». Η δυνατότητα αυτή ωστόσο που παρέχεται από τον Κώδικα Ιατρικής Δεοντολογίας, δεν μπορεί να οδηγήσει σε καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων με σκοπό τη φοροδιαφυγή. Σε κάθε περίπτωση εφόσον συντρέχουν λόγοι κοινωνικοί ή άλλοι για την παροχή υπηρεσιών πολύ μικρή αμοιβή, ο προσφεύγων έχει υποχρέωση σύμφωνα και με τη διάταξη του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. να διασφαλίζει την αξιοπιστία των συναλλαγών του και να καθιστά ευχερώς ελέγξιμες τις συναλλακτικές πρακτικές του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, τόσο στο στάδιο ελέγχου, όσο και στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν συνυπέβαλε φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα από τον ίδιο ή τρίτο για την εξέταση των ασθενών που σχετίζονταν με τις τριάντα πέντε (35) που κρίθηκαν ανακριβείς, αλλά και κανένα άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η γνωμάτευση της πάθησής τους πραγματοποιήθηκε από άλλον συνάδερφό του και ότι αυτός διενήργησε μόνο τη συνταγογράφηση, ή ότι συντρέχουν λόγοι κοινωνικοί και άλλοι, που να αιτιολογούν την έκδοση Α.Π.Υ. αξίας πέντε ευρώ.

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

Αποφασίζουμε

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

- 1. Ως απαράδεκτης** για την υπ' αρ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης αρ. 13Α του ν.2523/1997 φορ. έτους 2022 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.
- 2. Ως αβάσιμης** για την υπ' αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2022 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση.

Υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2022 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	500,00€

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

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.