



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, 14.11.2024

Αριθμός απόφασης: 2393

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 **17.06.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της με αριθμό **...../...05.2024** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 του ν.4987/2022 - άρθρο 57 παρ. 5 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024 και **β)** της με αριθμό **...../...05.2024** πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού

έτους 2024, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. 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., 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 **17.06.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/...**05.2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 του ν.4987/2022 - άρθρο 57 παρ. 5 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (ιατρού), πρόστιμο **500,00€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σε εβδομήντα τέσσερις (74) περιπτώσεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών ισάριθμων ασθενών του που αφορούσαν επισκέψεις εξέτασης - ιατρικής γνωμάτευσης και όχι απλές συνταγογραφήσεις, με αξία ανακρίβειας 20,00€ ή 25,00€ έκαστη, συνολικής αξίας ανακρίβειας **1.640,00€**, για το χρονικό διάστημα **01.01.2024 – 07.02.2024**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

- Με την με αριθμό/...**05.2024** πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2024 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρηματική κύρωση **1.000,00€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., όπως προαναφέρθηκε, συνολικής αξίας ανακρίβειας **1.640,00€**, για το χρονικό διάστημα **01.01.2024 – 07.02.2024**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της με αριθμό .../...**04.2024** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ερειδόμενες στις από ...**03.2024** εκθέσεις: **α)** μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 και **β)** ελέγχου ειδικής χρηματικής κύρωσης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 13Α του ν.2523/1997, της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης/Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας, για το φορολογικό έτος 2024, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε με βάση την με αριθμό .../.../...**02.2024** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας: και οι δύο προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν τον αριθμό/2024, με αποτέλεσμα να επέρχεται σύγχυση λόγω του ότι δεν μπορούν να διαχωριστούν και να διαφοροποιηθούν μεταξύ τους και κατ' επέκταση να προσβληθούν.

2) Αόριστη και ανεπαρκής αιτιολογία: εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για τις περιπτώσεις συνταγογράφησης φαρμάκων σε ασθενείς με το αιτιολογικό ότι η έκδοση συνταγής είναι συνυφασμένη με προηγηθείσα εξέταση και περιπτώσεις επισκέψεων ασθενών χωρίς οικονομική δυνατότητα να καταβάλουν το αντίτιμο της, για τις οποίες εξέδωσε Α.Π.Υ. αξίας πέντε (5) και δέκα (10) ευρώ.

3) Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις: αντίκεινται στις αρχές της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της προστασίας του διοικούμενου.

Ως προς τη με αριθμό/...05.2024 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2024 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.

.....

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (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 αριθμό/...**05.2024** πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2024 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., 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 αριθμό/...05.2024 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2024 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., προσβάλλεται **απαράδεκτως** με ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Ως προς την με αριθμό/...05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 του ν.4987/2022 - άρθρο 57 παρ. 5 του ν.5104/2024, σύμφωνα με το άρθρο 85 του Ν.5104/24 (ΚΦΔ), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν.2690/1999, ορίζεται ότι: «1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.».

Επειδή, με το άρθρο 38 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.».

Επειδή, με το άρθρο 65 παρ. 1 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που

αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων διατείνεται ότι και οι δύο προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν τον αριθμό/2024, με αποτέλεσμα να επέρχεται σύγχυση λόγω του ότι δεν μπορούν να διαχωριστούν και να διαφοροποιηθούν μεταξύ τους και κατ' επέκταση να προσβληθούν. Ωστόσο και οι δύο προσβαλλόμενες πράξεις περιέχουν όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από το άρθρο 38 του ν.5104/2024 και η ταυτάριθμη αρίθμηση τους δεν επιδρά αρνητικά στο κύρος τους, ούτε και τις καθιστά νομικά πλημμελείς, δεδομένου ότι φέρουν αναλυτικά περιγραφή του είδους της επιβαλλόμενης κύρωσης και του ποσού αυτής, καθώς και αναφορά στο οικείο νομικό πλαίσιο. Περαιτέρω η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή υπεβλήθη και για τις δύο προσβαλλόμενες πράξεις διακριτά.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας από τη φορολογική αρχή, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2022, οριζόταν 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 αρχεία (βιβλία και 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, στο άρθρο 84 παρ. 2 και 4 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος..... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 και νυν άρθρο 27 του ν.5104/2024 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 29 παρ. 1 και 2 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των 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 για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον 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. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 και 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), 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 (ΕΛΠ) 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 (ΕΛΠ) 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 (ΕΛΠ) 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, στο άρθρο 13 παρ. 1 του ν.4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.».

Επειδή, στο άρθρο 54 παρ. 1 περ. ιε', παρ. 2 περ. η' και παρ. 3 του ν.4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2022, οριζόταν 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 65 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται : «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 (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 πράξης 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 ύπαρξης 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 ελλείψει 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 19 περ. 2 του Ν. 3418/2005 «Κώδικας ιατρικής δεοντολογίας» ορίζεται ότι: *«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 77 του ν.5104/2024 (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, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις ...02.2024 οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης/Ε΄ Υποδιεύθυνσης Λάρισας, διενήργησαν επιτόπιο έλεγχο στο ιατρείο του προσφεύγοντος για την εξακρίβωση της νομότυπης έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων και διαπίστωσαν ότι για τη χρονική περίοδο 01.01.2024 – 07.02.2024 εξέδωσε συνολικά εκατόν ογδόντα έξι (186) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) με τις κάτωθι αμοιβές:

Πλήθος Α.Π.Υ.	Αξία έκαστης Α.Π.Υ.
32	5,00€
42	10,00
4	15,00
20	20,00
7	30,00
2	35,00
70	40,00
4	50,00
3	60,00
2	200,00

Επειδή, κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου, ο προσφεύγων διευκρίνισε ότι δεν είναι συμβεβλημένος με τον ΕΟΠΥΥ, αλλά είναι πιστοποιημένος για συνταγογράφηση και ότι για την επίσκεψη εξέτασης-ιατρικής γνωμάτευσης ασθενούς αμείβεται με το ποσό των 30,00€ έως 60,00€. Περαιτέρω εξήγησε ότι οι Α.Π.Υ. με αξία 5,00€ και 10,00€ στην συντριπτική πλειοψηφία τους, αφορούσαν επαναλαμβανόμενες συνταγογραφήσεις φαρμάκων σε ασθενείς που τους παρακολουθούσε σε μακροχρόνια βάση. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ζήτησαν, μέσω της εφαρμογής ηλεκτρονικής καταχώρησης και εκτέλεσης συνταγών φαρμάκων του Η.Δ.Ι.Κ.Α., να εξάγει στην οθόνη του υπολογιστή του ιατρείου του τη λίστα των επισκέψεων – συνταγογραφήσεων – παραπεμπτικών που καταχώρησε από 01.01.2024 – 07.02.2024 και από τον έλεγχο που πραγματοποίησαν στις καρτέλες των ασθενών που εξήχθησαν από την εφαρμογή του Η.Δ.Ι.Κ.Α. με βάση το ονοματεπώνυμο του κάθε ασθενή που αναγραφόταν στις εκδοθείσες Α.Π.Υ. με αξία 5,00€ και 10,00€, δεν βρέθηκαν καταχωρήσεις σε

επαναλαμβανόμενη βάση ανά μήνα ή ανά τρίμηνο (τακτική συνταγογράφηση), ακόμα και σε χρονικό διάστημα προγενέστερο του ελέγχου προκειμένου να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα.

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 τουλάχιστον 30,00€, ώστε σε επόμενες επισκέψεις να δύναται να αιτιολογηθούν ως επαναλαμβανόμενες για ιατρικό έλεγχο οι Α.Π.Υ. με το ποσό αμοιβής των 5,00€ και 10,00€. Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι εβδομήντα τέσσερις (74) 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 εμπειριστατωμένη διάγνωση) και ότι η πραγματική αμοιβή του ιατρού ανερχόταν σε τουλάχιστον 30,00€. Ως εκ τούτου, οι εβδομήντα τέσσερις (74) Α.Π.Υ. [τριάντα δύο (32) Α.Π.Υ. με αξία 5,00€ και σαράντα δύο (42) Α.Π.Υ. με αξία 10,00€] κρίθηκε ότι εκδόθηκαν ανακριβώς με αξία ανακρίβειας 25,00€ ή 20,00€ έκαστη και με συνολικό ποσό ανακρίβειας **1.640,00€** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,3, 5, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Στον προσφεύγοντα επιδόθηκε το με αριθμό/...**02.2024** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου-κλήση προς ακρόαση και ο με αριθμό/...**02.2024** προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, 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 ...**03.2024** έκθεση επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης/Ε΄ Υποδιεύθυνσης Λάρισας, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ., η οποία εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ανακριβείς τις Α.Π.Υ. αξίας 5,00€ και 10,00€ που εξέδωσε για συνταγογράφηση φαρμάκων σε ασθενείς που τους παρακολουθεί σε μακροχρόνια βάση, εκλαμβάνοντάς αυτές ως αποδείξεις επίσκεψης ασθενών αξίας τουλάχιστον 30,00€. Εξηγεί ότι για τους ασθενείς με χρόνιες παθήσεις, λαμβάνει χώρα ιατρική διάγνωση στην πρώτη επίσκεψη και περαιτέρω, ο θεράπων ιατρός συνταγογραφεί τα κατάλληλα φάρμακα για τη θεραπεία του κατά τακτά χρονικά διαστήματα, που μπορεί να επεκτείνονται και πέραν του τριμήνου, ενώ ο επανέλεγχος του ασθενούς, με την έννοια της ιατρικής εξέτασης, μπορεί να λαμβάνει χώρα ακόμα και μία φορά το χρόνο, προκειμένου να διαπιστωθεί η πορεία της εξέλιξης της νόσου. Στις περιπτώσεις αυτές, είθισται ο θεράπων ιατρός να τιμολογεί τις παρασχεθείσες υπηρεσίες του σε τιμή χαμηλότερη από ότι στον ασθενή που επισκέπτεται για πρώτη φορά το ιατρείο του, ή δεν πάσχει από τέτοια χρόνια νοσήματα, όπως έπραξε και ο ίδιος με τις υπό κρίση εβδομήντα τέσσερις Α.Π.Υ. Περαιτέρω επισημαίνει ότι δεν

υπάρχει νομοθετικά προσδιορισμένη τιμή για τις παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες, τόσο από τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος, όσο και από τον κώδικα ιατρικής δεοντολογίας. Επαφίεται δε στον θεράποντα ιατρό να αξιολογεί και να τιμολογεί τις υπηρεσίες του σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 2 του ν.3418/2005.

Επειδή, δεν αμφισβητείται η δυνατότητα που παρέχεται στους ιατρούς και είναι άλλωστε συμβατό 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 οδηγή σε καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων με σκοπό τη φοροδιαφυγή. Σε κάθε περίπτωση εφόσον συντρέχουν λόγοι κοινωνικοί ή άλλοι για την παροχή υπηρεσιών με 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 που εξέδωσε για την εξέταση των ασθενών που σχετίζονταν με τις εβδομήντα τέσσερις (74) περιπτώσεις έκδοσης Α.Π.Υ. για συνταγογραφήσεις που κρίθηκαν ανακριβείς, αλλά και κανένα άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η γνωμάτευση της πάθησής τους πραγματοποιήθηκε σε προγενέστερο στάδιο και ότι στη συνέχεια διενήργησε μόνο τη συνταγογράφηση, ή ότι συντρέχουν λόγοι κοινωνικοί και άλλοι, που να αιτιολογούν την έκδοση Α.Π.Υ. αξίας 5,00€ και 10,00€.

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

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο

διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης της καλής πίστης και της προστασίας του διοικούμενου, **απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **17.06.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

1. Ως απαράδεκτης, κατά το μέρος που προσβάλλεται η με αριθμό/...**05.2024** πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α παρ. 8 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2024 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.

2. Ως αβάσιμης, κατά το μέρος που προσβάλλεται η με αριθμό/...**05.2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση.

Η με αριθμό/...**05.2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 του ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 του ν.4987/2022	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.