



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά Α. 8-10-  
Θεσσαλονίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54639  
Τηλέφωνο : 2313-332246  
E-Mail : ded.thess@aade.gr  
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 02-05-2023

Αριθμός Απόφασης: 864

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3.Την 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 με ημερομηνία κατάθεσης ..... με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....- **Α.Φ.Μ.** ....., Ιατρού με έδρα στην Παραλία .....

διατηρεί δε υποκατάστημα και στην ....., κατά της με αριθμό ...../23-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ...., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ..../19-04-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ..... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της υπ' αριθμ. ..../...../2022 χειρόγραφης εντολής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) ..... Υποδιεύθυνσης ....., διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος (προληπτικός) στο υποκατάστημα / ιατρείο της οντότητας με ΑΦΜ ..... και ονοματεπώνυμο ..... που βρίσκεται στην ..... της ..... του νομού .....

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη έκδοση δεκαπέντε (15) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, από χειρόγραφο αθεώρητο μπλοκ ή άλλων φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 600,00€ σε συγκεκριμένους ασθενείς για παροχή ιατρικών υπηρεσιών κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,5,8,9,10,11,12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Με βάση τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τον έλεγχο εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν νομίμως στον κ. Γιαννάτο Βασίλειο (ΑΦΜ 166465282) υπεύθυνο ιατρό την ώρα του ελέγχου, το με αρ. ..../31-07-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήση σε ακρόαση καθώς και η με αρ. ..../31-07-2022 προσωρινή πράξη προστίμου.

Ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα στην ΥΕΔΔΕ ..... Υποδιεύθυνση ..... το υπ' αριθμ. ..../16-08-2022 υπόμνημα κατ' άρθρο 28 του ΚΦΔ συνοδευόμενο από σχετικά στοιχεία, ζητώντας να ακυρωθεί το πρόστιμο που επιβλήθηκε στις 31-07-2022 για το λόγο ότι παρείχε υπηρεσίες σε νομικό πρόσωπο (ασφαλιστική εταιρία των ασθενών) και ως εκ τούτου, έχει

το δικαίωμα να εκδώσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς την ασφαλιστική εταιρία μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα.

Το υπόμνημα του προσφεύγοντα δεν έγινε αποδεκτό από την ΥΕΔΔΕ ..... - .... Υποδιεύθυνση ....., καθώς κατά τον επιτόπιο έλεγχο: α) δεν επιδείχθηκαν εκδοθέντα στοιχεία παροχής υπηρεσιών προς τους συγκεκριμένους ασθενείς του προσφεύγοντα, β) με τα υποβληθέντα υπομνήματα δεν προσκομίστηκαν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς ασφαλιστικές εταιρίες για τους συγκεκριμένους πελάτες – ασθενείς, παρά το γεγονός ότι το τελευταίο υπόμνημα υποβλήθηκε στις 09/09/2022.

Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ...., η οποία προέβη στην έκδοση της ανωτέρω καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου.

Με την υπ' αριθμ. ..../**23-11-2022** οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ φορ. έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο **2.000,00€** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση (2<sup>η</sup> υποτροπή):

Μη έκδοση δέκα πέντε (15) φορολογικών στοιχείων για παροχή υπηρεσιών συνολικής αξίας εξακοσίων (600,00) ευρώ, πράξεις μη επιβαρυνόμενες με ΦΠΑ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,2,3,5,8,12 και 13 περίπτωση α' του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περίπτωση η' του αρ. 54 του ν. 4174/2013, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παρ. 4 του αρ. 12 του ν. 4474/2017.

Οι προηγούμενες παραβάσεις πραγματοποιήθηκαν στις 22/06/2018 και 25/08/2021 αντίστοιχα.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..../**04-01-2023** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητάει την ακύρωση του ανωτέρω προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., για τους παρακάτω λόγους:

- Μη συνδρομή των προϋποθέσεων καταλογισμού του προστίμου, άλλως νομικά πλημμελής ο σχετικός καταλογισμός, άλλως ακυρωτέος λόγω μη επαρκούς, άλλως αντιφατικής αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης εκ μέρους της φορολογικής αρχής

- Δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία κατά την εξέταση των αλλοδαπών ασθενών που αναφέρει ο έλεγχος, διότι οι ασθενείς αυτοί καλύπτονται από ιδιωτικά ασφαλιστήρια, δεν υποχρεούνται να καταβάλλουν ποτέ οι ίδιοι χρηματικό ποσό στον προσφεύγοντα, ακριβώς διότι ουδεμία συμβατική σχέση παροχής υπηρεσιών τους συνδέει με αυτόν. Αντιθέτως ο προσφεύγων έχει ως αντισυμβαλλόμενο την εκάστοτε ασφαλιστική εταιρία, που δυνάμει του ασφαλιστήριου συμβολαίου έχει υποχρέωση να παρέχει ασφαλιστική κάλυψη στους συμβεβλημένους με αυτήν ιδιώτες.

**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 του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 3§1 του ν. 4308/2014 : «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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 5§5 του ν. 4308/2014 : «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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 12 του ως άνω νόμου : 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.

...

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. [1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου....

**11.** *Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο....*».

**Επειδή**, περαιτέρω, στο **άρθρο 13-Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών** του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. 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».( Όπως οι λέξεις «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση» προστέθηκαν στο δεύτερο εδάφιο της περ α΄ της παρ. 1 του άρθρου 13 και η λέξη «αγαθών» προστέθηκε μετά τις λέξεις «Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής» και πριν τη λέξη «υπηρεσίας» της περιπτ. δ΄ με τις περιπτ. α΄ και β΄ της παρ. 4 του άρθρου 41 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α΄ 141/3-8-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου ισχύουν από 3/8/2016 και μετά).

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 8 του ν. 4308/2014: 1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

1α) Τιμολόγιο εκδίδουν, σύμφωνα με το παρόν και οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ. Κατ' εξαίρεση, οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ δεν υποχρεούνται στην έκδοση τιμολογίου για σκοπούς ΦΠΑ αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών. Τιμολόγιο εκδίδουν και οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι θεωρείται ότι παραδίδουν σε άλλους υποκείμενους στον φόρο αγαθά σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον ο τόπος παράδοσης των αγαθών είναι το εσωτερικό της Χώρας. Οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε αντίστοιχα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα άλλων κρατών μελών, δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις περί παραστατικών πωλήσεων του παρόντος νόμου για σκοπούς ΦΠΑ για τις πράξεις που καλύπτονται από τα ως άνω ειδικά καθεστώτα.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.[...]

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 11 του ίδιου νόμου : 1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιε΄ της παρ. 1 του αρ. 54 ΚΦΔ όπως προστέθηκε με τον ν. 4474/07-06-2017: «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

Ενώ στην περ. η΄ της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1.»

Επίσης στην παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: 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**, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 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**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ *«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**, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την**



**παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).**

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα 2001 παρ. 516 -519) . Η αιτιολογία δε θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή κατά τον επιτόπιο έλεγχο δεν επιδείχθηκαν εκδοθέντα στοιχεία παροχής υπηρεσιών προς τους συγκεκριμένους ασθενείς / πελάτες του προσφεύγοντα.

Επειδή, με τα υποβληθέντα συνημμένα στη ΔΟΥ δεν προσκομίστηκαν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς ασφαλιστικές υπηρεσίες για τους συγκεκριμένους ασθενείς/πελάτες. Η εξέταση όλων των ασθενών πραγματοποιήθηκε μέσα στον Ιούλιο του 2022 και επομένως σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα στο αρ. 11 του ν. 4308/2014, τα τιμολόγια για την παροχή υπηρεσιών προς τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις ο προσφεύγων όφειλε να τα είχε εκδώσει μέχρι την 15<sup>η</sup> Αυγούστου 2022.

Επειδή ο προσφεύγων εξέδιδε τιμολόγια μετά την έκδοση των τίτλων εγγύησης (Guarantee of Payment/Confirmation of Payment) από τις ασφαλιστικές εταιρίες των ασθενών – τουριστών από διάφορες χώρες (Σερβία, Σλοβενία κ.α.) και μέσα στο χρονικό περιθώριο (ένας μήνας) το οποίο ορίζονταν από τις ασφαλιστικές εταιρίες.

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία με το συμπληρωματικό υπόμνημα (αρ. πρωτ. ΔΕΔ 150748/19-4-2023) προκύπτει ότι ο προσφεύγων εξέδωσε τιμολόγια για όλους τους ασθενείς πλην ενός με ημερομηνίες έκδοσης των τιμολογίων από 11/08/2022 έως 28/11/2022 κατόπιν της έκδοσης από τις διάφορες ασφαλιστικές εταιρίες τίτλων εγγύησης πληρωμής, συνάγεται ότι για τις περιπτώσεις αυτές δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης των απαιτούμενων

φορολογικών στοιχείων, καθώς κατά την ημερομηνία του ελέγχου (31/07/2022) δεν υποχρεούνταν ο προσφεύγων στην έκδοση των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

Επειδή για την ασθενή ..... δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο, ούτε τιμολόγιο προς την ασφαλιστική της εταιρία, ούτε απόδειξη παροχής υπηρεσιών, ούτε στοιχεία ταυτοποίησης (π.χ. διαβατήριο), συνάγεται ότι για τη συγκεκριμένη περίπτωση ισχύει η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου το πρόστιμο πρέπει να επιβληθεί. Ωστόσο η αιτιολογία της πράξης επιβολής του προστίμου πρέπει να μεταβληθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, ήτοι μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου για παροχή υπηρεσιών συνολικής αξίας σαράντα (40,00) ευρώ, πράξη μη επιβαρυνόμενη με ΦΠΑ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,2,3,5,8,12 και 13 περίπτωση α' του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή ο προσφεύγων έχει υποπέσει και στο παρελθόν στην ίδια παράβαση, πιο συγκεκριμένα για το φορ. έτος 2018 και για το φορ. έτος 2021 διαπιστώθηκε η ίδια παράβαση με τις αριθμ. .../22-06-2018 και ...../23-08-2021 εντολές ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ....και ΥΕΔΔΕ αντίστοιχα.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη **μερική αποδοχή** της από **04-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και την **τροποποίηση** του αιτιολογικού της **αριθμ. ..../23-11-2022** πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ

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

Με την αρ. ....../23-11-2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ φορ.  
έτους 2022: 2.000,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.