



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9564764

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

18-12-2013

Αριθμός απόφασης: 219

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουΑΦΜ κατοίκου Παλλήνης,κατά της αρ. 509/2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ- Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 16-12-2013 εισήγηση των υπαλλήλων

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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:

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ.Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 5.600,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2013 - 31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1§1, 4§23 , 7§1,4 του Ν. 4093/2013 (Κ.Φ.Α.Σ.) και της ΠΟΛ. 1083/2003.

Οι παραβάσεις αφορούν :

α) τη μη έκδοση από τον προσφεύγοντα, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, φορολογικών στοιχείων αξίας (Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών) σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, αξίας μικρότερης των 500 ευρώ σε κάθε περίπτωση, για παροχή υπηρεσιών στους ασθενείς κ., οι οποίοι είχαν προβεί σε μικροβιολογικές εξετάσεις και είχαν παραλάβει τα αποτελέσματα αυτών και β) τη μη καταχώρηση ασθενών στο Βιβλίο Επίσκεψης Ασθενών με πράξη θεώρησηςσε τρεις (3) περιπτώσεις και συγκεκριμένα των ασθενών κ.κ.οι οποίοι είχαν προβεί σε αιματολογικές εξετάσεις στις 28-02-2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§14 εδάφια 6-8 Ν. 4093/2012(Κ.Φ.Α.Σ) «Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§15 εδάφιο 1^ο Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) «Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής 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 από τις αρμόδιες αρχές της πώλησης συγγραμμάτων».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§1 Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) « Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικής πωληθέντος αγαθού».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§ 4 περ. β Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) « Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3§1 Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) «Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων

που ορίζονται ρητά από τον παρόντα νόμο. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10». **Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§23 Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988 (Α' 222). Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§8 περ. α' εδάφιο 1^ο και περ. η' του Ν. 2523/1997

« Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1), ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1)».

α) « Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ».

β).....

γ).....

δ).....

ε).....

στ).....

ζ).....

η) « Η κάθε μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων.

Η μη καταχώριση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση».

Επειδή, ως προς τον πρώτο λόγο του αιτήματος επανεξέτασης που αναφέρεται στην ενδικοφανή προσφυγή και αφορά τις αποδιδόμενες στον προσφεύγοντα παραβάσεις, της μη έκδοσης τεσσάρων (4) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών στους ασθενείς από την από 4-4-2013 οικεία έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει ότι, κατά την ώρα του φορολογικού ελέγχου από την ανωτέρω φορολογική αρχή στο ιατρείο του προσφεύγοντος στις 28-02-2013, είχαν ολοκληρωθεί από αυτόν οι μικροβιολογικές εξετάσεις στους ανωτέρω ασθενείς και κατά συνέπεια αφού είχε ολοκληρωθεί η παροχή υπηρεσίας προς τους ασθενείς είχε καταστεί απαιτητή στο σύνολό της και η αμοιβή του προσφεύγοντος για τις συγκεκριμένες εξετάσεις .

Η ανωτέρω περίπτωση δεν εντάσσεται στην εξαίρεση του άρθρου 7§ 4 β του Ν. 4093/2012 (περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη), διότι η συναλλαγή αφορούσε την παροχή υπηρεσιών του προσφεύγοντος προς ιδιώτες ασθενείς οι οποίοι ήταν υπόχρεοι στην καταβολή της δαπάνης προς αυτόν, στο μέρος του ποσοστού της συμμετοχής τους σε αυτήν σε σχέση με τον ασφαλιστικό τους φορέα.

Επειδή, ως προς τον δεύτερο λόγο του αιτήματος επανεξέτασης που αναφέρεται στην ενδικοφανή προσφυγή και αφορά τις αποδιδόμενες στον προσφεύγοντα παραβάσεις, για μη καταχώριση στο Βιβλίο Επίσκεψης Ασθενών των ασθενώναπό την από 4-4-2013 οικεία έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει ότι η διαπίστωση των ανωτέρω παραβάσεων προέκυψε από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ανωτέρω φορολογική αρχή στο ιατρείο του προσφεύγοντα στις 28-2-2013, στο τηρούμενο από αυτόν με πράξη θεώρησης/2012 Βιβλίο Επίσκεψης Ασθενών και στις τηρούμενες καρτέλες των ασθενών που υπήρχαν στο ιατρείο και όχι από την φυσική παρουσία η μη των συγκεκριμένων ασθενών στο

σαλόνι του ιατρείου κατά την ώρα του φορολογικού ελέγχου. Οι ανωτέρω ασθενείς σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση ελέγχου, είχαν προβεί σε μικροβιολογικές εξετάσεις στις 28-02-2013. Οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αναφέρουν στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, δεν προχώρησαν σε κατάσχεση στις καρτέλες των ασθενών λόγω ιατρικού απορρήτου. Επίσης κατά την ώρα του ελέγχου και την συγκεκριμένη διαπιστωθείσα παράβαση ο προσφεύγων δεν επικαλέστηκε στους ελεγκτές του ΣΔΟΕ τη φυσική παρουσία των ασθενών στο σαλόνι του ιατρείου για την επιβεβαίωση του επικαλούμενου αυτού λόγου.

Επειδή, επίσης ως προς την δεύτερη περίπτωση παραβάσεων Κ.Φ.Α.Σ., ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει εκδώσει τα φορολογικά στοιχεία αξίας Α.Π.Υ. προς τους ασθενείςπου δεν είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο Επίσκεψης Ασθενών κατά την ώρα του ελέγχου και επομένως σε περίπτωση που υφίσταται παράβαση, η παράβαση είναι μία (1)γενική και όχι τρεις (3) αυτοτελείς, επισημαίνουμε ότι οι εκδοθείσες από τον προσφεύγοντα ΑΠΥ (ως διακεκριμένα αναφέρονται ανωτέρω) προς τους εν λόγω ασθενείς εκδόθηκαν σε χρόνο μεταγενέστερο από τον χρόνο που πραγματοποιήθηκε σε αυτόν ο φορολογικός έλεγχος στις 28-2-2013 και συγκεκριμένα εκδόθηκαν στις ημερομηνίες 1-3-2013 και 5-3-2013. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μίας (1) γενικής και όχι τριών (3) αυτοτελών παραβάσεων είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 4-4-2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και τεκμηριωμένες.

Επειδή, ο προσφεύγων με το αριθ. πρωτ.έγγραφο του που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας (απάντηση επί της κλήσης σε ακρόαση) και με τα υπ' αυτού συνημμένα, δεν απέδειξε το αβάσιμο των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν από τον διενεργηθέντα σε αυτόν έλεγχο στιςαπό το ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:, κατά της με αριθμόΑπόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο συνολικού ποσού : **5.600,00 €**

Άρθρο 5 §8 περ. α' Ν. 2523/1997 : Τέσσερις (4) περιπτώσεις X 800 = 3.200,00 €

Άρθρο 5 §8 περ. η' Ν. 2523/1997 : Τρεις (3) περιπτώσεις X 800 = 2.400,00 €

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε το παραπάνω ποσό προστίμου περιορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) αυτού εάν το ποσό του προστίμου καταβληθεί εφάπαξ και είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ και στην περίπτωση που το ποσό υπερβαίνει τα χίλια διακόσια (1.200) ευρώ μειώνεται στο ένα δεύτερο (1/2), εφόσον καταβληθεί το τριάντα τοις εκατό (30%) αυτού, κατά την υπογραφή του οικείου πρακτικού ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, ενώ το υπόλοιπο καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 9 ν. 2523/1997, όπως ισχύει ύστερα από το ν. 4172/2013 και εγκ. ΠΟΛ 1210/2013). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Επί άσκησης προσφυγής είναι καταβλητέο εφάπαξ το 50% του κατά περίπτωση προκύπτοντος (καταλογιζόμενου) βάσει της απόφασης αυτής ποσού, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).