



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 05/02/2015

Αριθμός απόφασης: 461

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 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».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 11/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 05/02/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των βιβλίων και στοιχείων που μας προσκόμισε κατά την ακρόαση, καθώς και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.172,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 10 § 5, 17 §§ 4,10, 19 §§1,2 και 24 § 6 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/97.

Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, όπως διαπιστώθηκε από έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ που διενεργήθηκε στο ιατρείο του στις 10/07/2013 και καταγράφηκε στην από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, δεν τήρησε για τις χρήσεις 2005 έως και 2013 το πρόσθετο βιβλίο ασθενών της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/92.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν υπάρχει εκ μέρους του υποχρέωση τήρησης του πρόσθετου βιβλίου επίσκεψης ασθενών, καθώς καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων αμειβόταν αποκλειστικά από το διαγνωστικό κέντρο, το οποίο έχει έδρα την ίδια διεύθυνση με το ιατρείο του, και όχι από τους ασθενείς που εξέταζε.
- Παραβιάζεται η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, καθότι τόσο το 17^ο Τ.Ε.Κ. με την από έκθεση τακτικού ελέγχου που αφορά τις χρήσεις 1997 έως 2001, όσο και η Δ.Ο.Υ. Νίκαιας με την από έκθεση τακτικού ελέγχου που αφορά τις χρήσεις 2002 έως 2004, δεν του καταλόγισαν παράβαση για τη μη τήρηση του πρόσθετου βιβλίου επίσκεψης ασθενών δεχόμενοι ότι δεν ήταν υπόχρεος σε τήρησή του.
- Πρέπει να γίνει εφαρμογή των νεότερων και ηπιότερων διατάξεων του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 και του ν. 4093/2012, σύμφωνα με τις οποίες η μη τήρηση του πρόσθετου βιβλίου επίσκεψης ασθενών δε συνιστά παράβαση και δεν επιβάλλονται σχετικές φορολογικές κυρώσεις.

- Το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του επίδικου προστίμου σε βάρος του έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) «Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση:

.....ια) Οι ιατροί και οι οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων, καθώς και οι εταιρείες που παρέχουν ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρείται χωριστά για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο αυτού, η χρονολογία επίσκεψης και η διεύθυνση του.....».

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. 1112089/970/0015/17.1.2007 έγγραφο της 15ης Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων αναφέρεται: «Με τις διατάξεις της περίπτωσης ια' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι οι γιατροί και οι οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων, καθώς και οι εταιρίες που παρέχουν ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών, στο οποίο καταχωρείται χωριστά για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο αυτού, η χρονολογία επίσκεψης και η διεύθυνσή του. Ωστόσο, όπως προβλέπεται με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης ιδ' της ίδιας ως άνω παραγράφου τα παραπάνω πρόσωπα που έχουν συμβληθεί με το Δημόσιο και με λοιπά ασφαλιστικά ταμεία (Ι.Κ.Α., Τ.Ε.Β.Ε. κ.λ.π.) και δεν λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή κατά επίσκεψη από τους πελάτες ασφαλισμένους των ταμείων αυτών, μπορούν να μην καταχωρούν τα στοιχεία των πελατών αυτών στο βιβλίο ασθενών.

Επειδή περαιτέρω με το ΥΠΕΕ 105061/27.05.2004 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο επιτηδευματιών που τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., επισημαίνεται, όσον αφορά το βιβλίο επίσκεψης ασθενών του άρθρου 10 παρ. 5ια, ότι οι γιατροί που συνεργάζονται με διαγνωστικό κέντρο, οι οποίοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του και αμείβονται από αυτό και όχι από τους ασθενείς που εξετάζουν, δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίου επίσκεψης ασθενών.

Επειδή για τη λειτουργία ακτινολογικού εργαστηρίου διαγνωστικού κέντρου απαιτείται άδεια λειτουργίας, η οποία βάσει των κειμένων διατάξεων περί ΕΣΥ χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα και δη σε ιατρούς συγκεκριμένης ειδικότητας, οι οποίοι και αναλαμβάνουν την υπευθυνότητα του εργαστηρίου, όπως αναφέρεται και στην ΠΟΛ.1031/23.1.1995 σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση ιατρών συνεργαζομένων με εταιρίες ιατρικών υπηρεσιών (Διαγνωστικά Κέντρα). Εν προκειμένω, στο πλαίσιο αυτό συνάφθηκε μεταξύ του προσφεύγοντος και του διαγνωστικού κέντρου το με ημερομηνία κατάθεσης στη Δ.Ο.Υ. Νίκαιας και με αριθμ. πρωτ. ιδιωτικό συμφωνητικό με το οποίο ορίζονταν τα εξής:

- α) Να καταθέσει ο ιατρός στην αρμόδια υπηρεσία αίτηση με τα νόμιμα δικαιολογητικά προκειμένου να του χορηγηθεί η άδεια λειτουργίας του εργαστηρίου (Διαγνωστικού Κέντρου).
- β) Να συνάπτει απ' ευθείας (στο όνομά του) συμβάσεις με διάφορα ασφαλιστικά ταμεία.
- γ) Να δέχεται τα επ' ονόματι του παραπεμπτικά των επισκεπτών-ασθενών και να τα υποβάλει προς έγκριση και είσπραξη στα αρμόδια ασφαλιστικά ταμεία, εκδίδων τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία και
- δ) Τα εισπραττόμενα ποσά να τα αποδίδει στην εταιρία, η οποία στη συνέχεια εκδίδει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ισόποσο των αποδοθέντων σ' αυτήν (.....) χρημάτων.

Επειδή ο προσφεύγων τηρούσε το με ΠΘ πρόσθετο βιβλίο της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) μέχρι και την 11/04/1997, ημερομηνία κατά την οποία άρχισε να συνεργάζεται με το διαγνωστικό κέντρο ως ιατρός, στο όνομα του οποίου εκδόθηκε η άδεια λειτουργίας του κέντρου. Περαιτέρω, από τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων αποδεικνύεται ότι για το κρίσιμο χρονικό διάστημα για το οποίο του καταλογίστηκαν οι παραβάσεις για μη τήρηση του πρόσθετου βιβλίου επίσκεψης ασθενών συνεργάστηκε αποκλειστικά και μόνο με το διαγνωστικό κέντρο Όλες οι εκδοθείσες από τον προσφεύγοντα αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για το παραπάνω διάστημα (χρήσεις 2005-2013), αφενός είχαν εκδοθεί μόνο προς το ως άνω διαγνωστικό κέντρο ή σε συμβεβλημένα ασφαλιστικά ταμεία για λογαριασμό του διαγνωστικού κέντρου σύμφωνα με του όρους του από 20/04/1997 ιδιωτικού συμφωνητικού, αφετέρου δε, είχαν καταχωρηθεί κανονικά στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία. Δηλαδή ο προσφεύγων ουδεμία απόδειξη παροχής υπηρεσιών εξέδωσε προς ιδιώτη, αλλά η αμοιβή του προερχόταν αποκλειστικά από το εν λόγω διαγνωστικό κέντρο στις εγκαταστάσεις του οποίου ασκούσε τα καθήκοντά του, όντας μέτοχος της εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/13 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 η αρμόδια φορολογική αρχή πλημμελώς αιτιολογημένα καταλόγισε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. πρόστιμο Κ.Β.Σ. συνολικού ποσού 1.172,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 λόγω μη τήρησης του πρόσθετου βιβλίου επίσκεψης ασθενών.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο προσφεύγων απαλλασσόταν της υποχρέωσης τήρησης του βιβλίου επίσκεψης ασθενών του άρθρου 10 παρ. 5ια του Π.Δ. 186/92, καθώς οι ασθενείς αυτοί καταχωρούνταν στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών που τηρεί το διαγνωστικό κέντρο και ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ότι δεν ήταν απαραίτητο να τηρηθεί από αυτόν το εν λόγω πρόσθετο βιβλίο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/11/2014 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ:

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α.
ΚΑΚΙΩΡΑΣ 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 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).