



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

06-04-2015

Αριθμός απόφασης: **1333**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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».

γ. 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».

δ. 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 08-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» 08-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....» κατά της αριθμ. «.....» /19-11-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθρ. 5 & 9 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. «.....» 19-11-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθρ. 5 & 9 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14-11-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 06-04-2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 08-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» /08-01-2015 ενδικοφανούς 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....» 19-11-2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 4.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρ. 2§1, 13§1,2 & 3, 18§3 και 19§1 περιπτ. Βδ' του ΚΒΣ.

Οι παραβάσεις αφορούν σε μη καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών πέντε (5) ασθενών – πελατών και σε μη έκδοση των αντίστοιχων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, για παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες, όπως αυτό αναφέρεται στην από «.....» έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ α) «.....» και β) «.....», βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της υπ' αριθμ. «.....» /2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Δεν παραβιάστηκε από τον προσφεύγοντα η διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του π.δ. 186/92 δεδομένου ότι εκδόθηκαν αποδείξεις ΕΟΠΠΥ οι οποίες εξοφλήθηκαν ή μέλλεται να εξοφληθούν με το ανάλογο από τον ΕΟΠΠΥ καθορισμένο τίμημα και συνεπώς οι επίμαχες παραβάσεις δεν ισχύουν .
- 2) Δεν παραβιάστηκε από τον προσφεύγοντα η διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 του π.δ. 186/92, δεδομένου ότι, κατά το χρόνο συντέλεσης της φερόμενης παράβασης ο προσφεύγων δεν υποχρεούνταν σε έκδοση επιπλέον ΑΠΥ αν δεν έχει λάβει αντίτιμο καθώς από την παράγραφο 3 του ανωτέρω άρθρου η απόδειξη εκδίδεται με την είσπραξη εφόσον αυτή συντελέστηκε γεγονός που δεν ισχύει στην περίπτωση του.
- 3) Δεν παραβιάστηκε από τον προσφεύγοντα η διάταξη του άρθρου 10 του π.δ. 186/92, δεδομένου ότι τηρείται ηλεκτρονικά βιβλίο ασθενών.
- 4) Δεν παραβιάστηκε από τον προσφεύγοντα η διάταξη του άρθρου 19 του π.δ. 186/92, δεδομένου ότι, δεν καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα κανένα αντίτιμο πράξεως ή επίσκεψης από τους εν λόγω ασθενείς.
- 5) Το πρόστιμο στην περίπτωση του είναι υπερβολικό.
- 6) Η φορολογική αρχή δεν απάντησε ουδέν, ούτε έλαβε υπόψη της αιτιάσεις του προσφεύγοντος που περιλαμβάνονται στην από «.....» απάντηση του στην ανωτέρω αρχή.
- 7) Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει παντελώς ανατιολόγητη και αόριστη.
- 8) Παραβιάζονται οι αρχές της διαφάνειας και της ίδιας αντιμετώπισης ιδίων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτ. ια' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι :

« 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 διεύθυνσή του.»

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του π.δ. 186/92(ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 § 3 του π.δ. 186/92(ΚΒΣ), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 19 § 22 του ν. 3842/2010 με έναρξη ισχύος από την διαχειριστική περίοδο που αρχίζει από 1ης /01/2011, ορίζεται ότι :

«Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, 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 την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με το έκτο εδάφιο της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του π.δ. 186/92(ΚΒΣ) ορίζεται ότι:

«.....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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του π.δ. 186/92(ΚΒΣ), ορίζεται: «.....Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».....».

Επειδή, σύμφωνα με το 1^ο ,2^ο και 3^ο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«7. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διάρκειας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του....».

Επειδή, σύμφωνα με την περιπτ. η' παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«8. 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) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση 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 καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου θεωρείται γενική παράβαση.

θ).....

.....».

Επειδή, σύμφωνα με την περιπτ. α.β' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/97, όπως τέθηκε με το άρθρο 75§1 του ν. 3842/2010 και ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από 01/06/2010, σύμφωνα με το άρθρο 92 περ. ιζ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

« 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α.,

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 800 ευρώ.

α.γ.»

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου στη σελίδα 2 αναφέρεται : « Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης και συγκεκριμένα στο βιβλίο ασθενών διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος ιατρός δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών πέντε (5) ασθενείς πελάτες του στη χρήση 2012 κατά παράβαση των διατάξεων 2§1,10§5 ια'και 17§10 ε' του ΚΒΣ για τους οποίους υπήρχαν βεβαιώσεις τους και μας είχαν αποσταλεί από την Πρωτοβάθμια & Δευτεροβάθμια Εκπαίδευση, όπως εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα: (ακολουθεί ο πίνακας) και δεν εξέδωσε τις αντίστοιχες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών κατά παράβαση»

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν αποδεικνύει τον ισχυρισμό του ότι «... εκδόθηκαν αποδείξεις ΕΟΠΠΥ οι οποίες εξοφλήθηκαν ή μέλλεται να εξοφληθούν με το

ανάλογο από τον ΕΟΠΠΥ καθορισμένο τίμημα.», που αφορά τους συγκεκριμένους ασθενείς – πελάτες για τους οποίους εξέδωσε ιατρικές βεβαιώσεις, στις συγκεκριμένες ημερομηνίες, όπως αυτές αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι :

1) εκδόθηκαν αποδείξεις ΕΟΠΠΥ οι οποίες εξοφλήθηκαν ή μέλλεται να εξοφληθούν με το ανάλογο από τον ΕΟΠΠΥ καθορισμένο τίμημα,

2) κατά το χρόνο συντέλεσης της φερόμενης παράβασης ο προσφεύγων δεν υποχρεούνταν σε έκδοση επιπλέον ΑΠΥ αφού δεν έχει λάβει αντίτιμο καθώς από την παράγραφο 3 του ανωτέρω άρθρου η απόδειξη εκδίδεται με την είσπραξη εφόσον αυτή συντελέστηκε γεγονός που δεν ισχύει στην περίπτωση του,

3) η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει παντελώς αναιτιολόγητη και αόριστη, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται στο αντικειμενικό γεγονός της διαπίστωσης των παραβάσεων και ο καταλογισμός του επιβληθέντος προστίμου πηγάζει απευθείας εκ του νόμου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι:

1) το πρόστιμο , στην περίπτωση του είναι υπερβολικό και

2) ότι παραβιάζονται οι αρχές της διαφάνειας και της ίδιας αντιμετώπισης ιδίων πράξεων, είναι αβάσιμοι.

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου στη σελίδα 3 αναφέρεται : « Ο ελεγχόμενος εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών προσήλθε και κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» /12-11-2014 απαντητικό σημείωμα. Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου ελεύθερου επιτηδευματία και προβαίνει στο καταλογισμό των παραβάσεων για τους παρακάτω λόγους :.....»,

ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή δεν απάντησε ουδέν, ούτε έλαβε υπόψη της αιτιάσεις του προσφεύγοντος που περιλαμβάνονται στην από «.....» απάντηση του, είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14-11-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. των υπαλλήλων της Α' Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ α) «.....» και β) ω, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθμ. «.....» /08-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....»,
Α.Φ.Μ. «.....»

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31-12-2012

Πρόστιμο αρθρ. άρθρου 5 § 8 περιπτ. η' του ν. 2523/97 : ποσό 4.000,00 € (5X 800,00)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).