



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604504
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα: 31-10-2016

Αριθμός απόφασης: 3606

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. Του άρθρου 66 § 10 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846)

Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 5^ο Μονομελές), επί της με αρ. κατάθεσης προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της προσφεύγουσας « με ΑΦΜ και διεύθυνση επαγγέλματος, κατά της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΒ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 9.600,00€ ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ.

6. Την με αρ. κατάθεσης προσφυγή της «.....».

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αρ. κατάθεσης προσφυγής με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού της «.....», και την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αρ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 5^ο Μονομελές), επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΙΒ' Δ.Ο.Υ Αθηνών(νυν ΙΖ' Αθηνών), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Κ.Β.Σ., συνολικού ποσού 9.600,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 10 παρ. 5 περ. ια' και 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ., οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 33 του Ν. 3522/2006.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή με αίτημα συμβιβασμού, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Αόριστη η προσβαλλόμενη πράξη και συνεπώς άκυρη.
- 2) Έλλειψη αναφοράς στην έκθεση ελέγχου αναλυτικών αποδεικτικών στοιχείων (ονοματεπώνυμο ασθενούς, χρονολογία επίσκεψης κ.α.) – πλημμελής ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε.
- 3) Η έλλειψη κρίσιμων στοιχείων την αποδυναμώνει από το να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα.

Σύντομο ιστορικό –ισχύον νομοθετικό πλαίσιο –σχετικές θέσεις της διοίκησης

Με βάση την από σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, εκδόθηκε από την ΙΒ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, η υπ' αριθμ. απόφαση επιβολής προστίμου, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο συνολικού ποσού 9.600,00 ευρώ. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. , σε βάρος της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν δώδεκα (12) αυτοτελείς παραβάσεις λόγω μη καταχώρησης στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών και μη έκδοσης ισάριθμων φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.), αξίας εκάστου 60,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 παρ. 5 περ. ια' και 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 33 του Ν. 3522/2006.

Η προσφεύγουσα, κατέθεσε στις την με αριθ. κατάθεσης προσφυγή με αίτημα συμβιβασμού, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 5^ο Μονομελές), με την υπ' αριθ. απόφασή του, ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΙΒ' και ήδη ΙΖ' Αθηνών, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της διοικητικής (εξώδικης) επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρ. 66 παρ. 10 του Ν. 4174/2013.

Η Δ.Ο.Υ ΙΖ' Αθηνών κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, με συστημένη επιστολή κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013, την με αρ. πρωτ. πρόσκληση, στην διεύθυνση της επαγγελματικής της δραστηριότητας, σε εκτέλεση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, προκειμένου να προσέλθει στη ως άνω Δ.Ο.Υ για να αποδεχτεί την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Με την ως άνω πρόσκληση, ως ημερομηνία συμβιβασμού ορίστηκε η 19^η Ιουλίου 2016. Η ανωτέρω πρόσκληση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 21-07-2016. Αυθημερόν, και κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με την δικηγόρο της προσφεύγουσας, κα , ζητήθηκε η αναβολή της ημερομηνίας συμβιβασμού, η οποία ορίστηκε στις , ημέρα Τετάρτη και ώρα 10.00π.μ. Εν συνεχεία εμφανίστηκε η εξουσιοδοτημένη ως άνω δικηγόρος , η οποία δεν απεδέχθη την πράξη και ζήτησε να κληθεί η ίδια η προσφεύγουσα, προκειμένου να παραστεί προς ακρόαση στο στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Κατά συνέπεια ματαιώθηκε η διαδικασία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Ως εκ τούτου, η Δ.Ο.Υ ΙΖ΄ Αθηνών διαβίβασε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό φάκελο, ώστε η Υπηρεσία μας να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 72 § 10 του Ν 4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 72 § 10 του Ν 4174/2013, όπως αναριθμήθηκε με τον ν.4337/2015 (πρώην 66 § 10 του Ν. 4174/2013),ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72 § 10 του Ν.4174/2013 ύστερα από την υπ' αριθ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 5^ο Μονομελές) και η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στη πρόσκληση για αποδοχή της προσβαλλόμενης απόφασης.

Επειδή με τις διατάξεις της περ. ια΄ της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΠΔ 186/92, ορίζεται ότι « 5.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 με τις διατάξεις των παρ. 1 & 3 του άρθρου 13 του ΠΔ 186/92, 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.....

3. 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,».

Επειδή δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου επίσκεψης ασθενών όταν παρέχονται ιατρικές υπηρεσίες εκτός των εγκαταστάσεων του ιατρού π.χ στα σπίτια των ασθενών ή σε άλλους χώρους, όπως σχολεία αθλητικούς συλλόγους κ.α. (ΠΟΛ 1216/92 & ΠΟΛ 1271/2002).

Επειδή με την ΠΟΛ 1271/2002, ορίζεται ότι..... « Ειδικά, οι γιατροί που έχουν συμβληθεί με το Δημόσιο ή έχουν σύμβαση μίσθωσης εργασίας (μισθωτοί) ή μίσθωσης έργου με ασφαλιστικά ταμεία (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ κ.λπ.) και έχουν τη υποχρέωση να δέχονται τους ασφαλισμένους αυτούς στο ιατρείο τους, χωρίς να λαμβάνεται ιδιαίτερη αμοιβή κατά επίσκεψη από τους ασθενείς δεν υποχρεούνται να καταχωρούν τα στοιχεία των ασθενών αυτών στο τηρούμενο βιβλίο.

.....
Στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών πρέπει να καταχωρούνται για κάθε ασθενή α) Το ονοματεπώνυμο, β) η χρονολογία επίσκεψης γ) η διεύθυνσή του. Επίσης στο βιβλίο καταγράφεται σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1166/2002 και ο α/α της Α.Π.Υ. εντός της επομένης από την έκδοσή της.....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία», ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε, αναφέρεται ότι ο έλεγχος: «.....διαπίστωσε ότι δώδεκα (12) ασθενείς δεν είχαν καταχωρηθεί στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών και δεν είχαν εκδοθεί οι αντίστοιχες Α.Π.Υ.....» , πλην όμως παραλείπει να αναφέρει τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε προκειμένου να δικαιολογήσει τις ως άνω διαπιστώσεις του, ήτοι ενδεικτικά, τα στοιχεία των ασθενών(ονοματεπώνυμο, διεύθυνση), την ημερομηνία επίσκεψης, τον τόπο που έλαβαν χώρα οι παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες (στο ιατρείο, σε σπίτια των ασθενών ή σε άλλους χώρους) και εν γένει τον τρόπο διαπίστωσης της παράβασης.

Επειδή η υποχρέωση αιτιολογίας συνδέεται τόσο με το δικαίωμα γνώσης των διοικητικών στοιχείων και το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης όσο και με την αποδεικτική διαδικασία που τηρείται για την έκδοση της διοικητικής πράξης. Η υποχρέωση της αιτιολογίας γενικεύεται και καθιερώνεται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας. Το περιεχόμενο της αιτιολογίας προσδιορίζεται ποσοτικά και ποιοτικά από το γράμμα του νόμου. Απαιτείται δηλαδή να είναι «...σαφής, ειδική και επαρκής...». Άρα δεν μπορεί να είναι ασαφής και αόριστη. Πρέπει να είναι πλήρως πειστική, τόσο ποσοτικά, ως προς την πληρότητα των στοιχείων που δικαιολογούν το περιεχόμενό της, όσο και ποιοτικά, ως προς την αποδεικτική αξία των στοιχείων που επικαλείται. Οφείλει δε να είναι και ποσοτικά και ποιοτικά επαρκής για τη θεμελίωση του περιεχομένου της. Ο Κ.Δ.Δ. ορίζει άλλωστε ότι: «Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως» το βάρος της απόδειξης φέρει η Διοίκηση. **Η ελαττωματική αιτιολογία (ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη.** Γενική και αόριστη αιτιολογία θεωρείται κατά πάγια νομολογία πλημμελής και άρα παράνομη.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει σαφής, ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, η απόφαση επιβολής προστίμου είναι ακυρωτέα λόγω πλημμελούς αιτιολόγησης, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι βάσιμοι και γίνονται δεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης προσφυγής με αίτησης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, και την αναπομπή της υπόθεσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών – Τμήμα 5^ο Μονομελές, σύμφωνα με την με αριθμ. απόφασή του.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ