



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

Fax : 213 1604 567

Καλλιθέα,

06.11.2018

Αριθμός απόφασης: 4604

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 08-06-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ.,κατοίκου Πατρών οδόςΤ.Κ. 262.21, κατά της υπ.αρ. /13-04-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 παρ. 1 περ.ιε'Ν.4174/2013 **Φορολογικού έτους 2017 συνολικό ποσόν προστίμου 500,00 ευρώ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 08.06.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.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:

Με την υπ.αρ./21-12-2017 εντολή έλεγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών διενεργήθηκε έλεγχος, στον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας καρδιολογίας» που τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα βιβλίων, στις 22-12-2017 στην έδρα(ιατρείο) του προσφεύγοντα, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.). Ο έλεγχος πραγματοποίησε δειγματοληπτικό έλεγχο σε παραπεμπτικά του ΕΟΠΥΥ, εκτελεσθέντων ιατρικών εξετάσεων σε ασθενείς και από την αντιπαραβολή τους με τις αντίστοιχες εκδοθείσες από τον προσφεύγοντα Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών για τη συμμετοχή του ασφαλισμένου ασθενούς, διαπιστώθηκε ότι σε επτά(7) περιπτώσεις σε επτά(7) διαφορετικούς ασθενείς ο προσφεύγων εξέδωσε Α.Π.Υ. μικρότερης αξίας από την αναγραφόμενη αξία στα παραπεμπτικά η οποία αναλογεί στους ασφαλισμένους, όπως ειδικότερα αναφέρεται (σελ. 2) στην έκθεση έλεγχου ν.4308/2014 του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

Με την υπ.αρ./13-04-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε΄Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ, επειδή εξέδωσε ανακριβώς, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επτά(7) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας 35,00 ευρώ, σε επτά(7) διαφορετικούς ασθενείς για τα ποσά της συμμετοχής τους για μικροβιολογικές εξετάσεις που εκτέλεσε βάσει αντίστοιχων παραπεμπτικών εξετάσεων συνολικής αξίας συμμετοχής των ασφαλισμένων 140,00 ευρώ με συνολικό ποσό ανακρίβειας 105,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 και 12 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 & 1 του Κ.Φ.Δ

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, **προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:**

1. Όπως αναφέρεται στο άρθρο 19 ν.3418 (ΦΕΚ287 Α1 28-11-2005) ο ιατρός μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του με μειωμένη αμοιβή σε ειδικές κατηγορίες ασθενών με βάση κριτήρια που είναι κοινωνικώς προσφορά, παραδεκτά και σύμφωνα με το βαθύτερο ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος.
2. Η συμμετοχή που αναγράφεται στα παραπεμπτικά του ΕΟΠΥΥ είναι ενδεικτική και δεν μπορεί να θεωρηθεί υποχρεωτική, καθώς προσκρούει σε κείμενες διατάξεις που εμπίπτουν στο νομικό πλαίσιο περί ελεύθερου ανταγωνισμού.
3. Η προφορική αναφορά των υπαλλήλων της ΑΑΔΕ κατά τα τον έλεγχο στο ιατρείο του στο άρθρο 12 και παραγρ.4 του Ν.4308/2014 για την έκδοση πιστωτικού στοιχείου λιανικής πώλησης σε

περίπτωση εκπτώσεων η επιστροφών , δεν φαίνεται να τεκμαίρεται καθώς κατά την γνώμη των ειδικών συμβούλων , η συγκεκριμένη διάταξη νόμου αφορά σε έκπτωση με τη μορφή επιστροφής χρημάτων.

4.Με βάση το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.3418/2005,...Κάθε ιατρός ως εξωνοσοκομειακός ελεύθερος επαγγελματίας έχει δικαίωμα να καθορίσει το επίπεδο της αμοιβής του, ανάλογα με τις ικανότητες του. Εδώ το «**εκτός αν υπόκειται σε ειδικό καθεστώς**» το παραπεμπτικό του ΕΟΠΠΥ ορίζει το ανώτατο ύψος της αμοιβής που θα καταβάλλει ο ασθενής στον ιατρό και όχι κατώτερη η μηδενική αμοιβή.

5. Στο Σημείωμα διαπιστώσεων Έλεγχου(ΣΔΕ)-Κλήση σε Ακρόαση αναφέρεται κατά παράβαση των διατάξεων του ν.4308/2014.Ο νόμος έχει 44 άρθρα και δεν αναφέρεται σε ποιο άρθρο και ποια παράβαση στηρίζεται η κατά την άποψη της φορολογικής αρχής παράβαση που υπέπεσε.

6. Η φορολογική αρχή έχει την υποχρέωση να αποδείξει ότι έλαβε αμοιβή παραπάνω από τον πελάτη και ότι εξέδωσε μικρότερη ΑΠΥ.

7.Το Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου-Κλήση σε Ακρόαση και το σημείωμα προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, και τα δυο με αριθμό/2017 του κοινοποιήθηκαν την ίδια ημέρα ήτοι 28-12-2017 και η υπηρεσία δεν τον κάλεσε παρανόμως σε ακρόαση όπως γράφει το ανωτέρω έγγραφο της για να εκθέσει τις απόψεις του, πριν την κοινοποίηση του σημειώματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου,[....]ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 62

1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων.[.....].

2.....3.....

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία

προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, για τις παραβάσεις (ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ.) εξέδωσε:

α)το με αρ./22-12-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (ΣΔΕ)-Κλήση προς ακρόαση (άρθρο 28 και 62 του Ν.4174/2013,άρθρο 13^Α του ν.2523/1997 και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999).

β)τον με αρ./2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ύψους 500,00 ευρώ, όπου αναφέρονται αναλυτικά η κάθε παράβαση καθώς και οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας βάσει των οποίων επιβλήθηκε το ανωτέρω πρόστιμο.

Επειδή, ο προσφεύγων με το αρ.πρωτ./16-01-2018 έγγραφο του προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. διατύπωσε τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που αναφέρονται στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου(ΣΔΕ)-Κλήση προς ακρόαση.

Επειδή, ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη προστίμου στις 13-04-2018, ήτοι μετά τις απόψεις που διατύπωσε ο προσφεύγων σχετικά με την έκδοση των επτά(7) Α.Π.Υ. με αξία ανακριβή, ήτοι μικρότερη από την αναγραφόμενη αξία στο παραπεμπτικό εξετάσεων του ΕΟΠΥΥ .

Επειδή η παράγραφος 1 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζει ότι : «Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται 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.».

Επειδή η παράγραφος 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζει ότι : «Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου του νόμου 3918/2011 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 31/02.03.2011) όπως αντικαταστάθηκε με τα άρθρα 37 παρ. 3 και 49 παρ. 3 του Ν.4111/2013 (ΦΕΚ Α 18/25-01-2013) ορίζει ότι: «1. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας εγκρίνεται ο Ενιαίος Κανονισμός Παροχών Υγείας, ύστερα από πρόταση του Δ.Σ. του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., με τον οποίο καθορίζεται το είδος, η έκταση, το ύψος των παροχών υγείας, ο τρόπος και η διαδικασία χορήγησης τους, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.»

Επειδή η με **Αριθμ. ΕΜΠ5 (ΦΕΚ Β 3054/18.11.2012) Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών – Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας – Υγείας**, με

θέμα την «Τροποποίηση της υπ' αριθ. Φ90380/25916/3294/2011 (ΦΕΚ 2456/Β/3-11-2011) κοινής υπουργικής απόφασης **«Ενιαίος Κανονισμός Παροχών Υγείας (Ε.Κ.Π.Υ.) του Εθνικού Οργανισμού Παροχών Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.)»**, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ.Φ90380/5383/738/2012 (ΦΕΚ 1233/Β/11-4-2012) κοινή υπουργική απόφαση και ισχύει, ορίζει ότι:

Άρθρο 1: «Με τον παρόντα Κανονισμό επιδιώκεται να εξασφαλισθεί η ισότιμη πρόσβαση όλων των ασφαλισμένων του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., όπως αυτοί προσδιορίζονται στο άρθρο 3 του παρόντος, σε ενιαίο σύστημα παροχής υπηρεσιών υγείας, που έχει ως σκοπό την πρόληψη, διατήρηση, προαγωγή, βελτίωση, αποκατάσταση και προστασία της υγείας. Ειδικότερα με τον παρόντα Κανονισμό καθορίζονται οι παροχές υγείας σε είδος, η έκταση, το ύψος, ο τρόπος και η διαδικασία χορήγησης τους και προσδιορίζονται οι δικαιούχοι των παροχών αυτών, καθώς και ο τρόπος αποζημίωσης της σχετικής δαπάνης. Ως παροχές υγείας νοούνται:

Παροχές Υγείας σε Είδος:

1. πρόληψη και προαγωγή της υγείας
2. πρωτοβάθμια φροντίδα υγείας- ιατρική περίθαλψη -διαγνωστικές ιατρικές πράξεις
3. παρακλινικές εξετάσεις

.....

14. αποκατάσταση της υγείας ...»

Άρθρο 2: «...Ως «πάροχοι υπηρεσιών υγείας», νοούνται τα φυσικά πρόσωπα (γιατροί, οδοντίατροι, φαρμακοποιοί, φυσικοθεραπευτές και άλλοι επαγγελματίες υγείας) ή τα νομικά πρόσωπα (νοσοκομεία, ιδιωτικές κλινικές, θεραπευτήρια χρόνιων παθήσεων, ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια, κέντρα αποθεραπείας και αποκατάστασης, ιατρικές εταιρείες, πολυιατρεία, πολυοδοντιατρεία και τμήματα εξωτερικών ιατρείων νοσοκομείων και ιδιωτικών κλινικών), καθώς οι Μ.Χ.Α.-Μ.Τ.Ν. και τα ιδιωτικά εργαστήρια φυσικής ιατρικής και αποκατάστασης τα οποία παρέχουν νόμιμα υπηρεσίες φροντίδας υγείας....».

Άρθρο 8: «...Για την πραγματοποίηση ιατρικών πράξεων και παρακλινικών εξετάσεων, ο Οργανισμός αποζημιώνει τους συμβεβλημένους παρόχους υγείας με το ποσό που προβλέπεται κάθε φορά από το κρατικό τιμολόγιο, ή το ποσό που προκύπτει μετά από διαπραγμάτευση και σύμφωνα με την ισχύουσα κάθε φορά σύμβαση, ή την ασφαλιστική αποζημίωση, ή το ποσό που προκύπτει από τη διαδικασία διενέργειας διαγωνισμού, **με ποσοστό συμμετοχής των ασφαλισμένων (άμεσα και έμμεσα) 15%**. Σε κάθε περίπτωση η τιμή αποζημίωσης δε μπορεί να ξεπερνά το αντίστοιχο ποσό που προβλέπεται κάθε φορά από το κρατικό τιμολόγιο, ο Οργανισμός δε, μέσω της Επιτροπής Διαπραγμάτευσης, στοχεύει στην επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής εξοικονόμησης δαπάνης, επιτυγχάνοντας τις χαμηλότερες δυνατές τιμές. Απαραίτητη προϋπόθεση για την αποζημίωση κάθε εξέτασης, στους συμβεβλημένους παρόχους υγείας είναι η συμβατότητα αυτής με τα διαγνωστικά πρωτόκολλα, όπως αυτά αναρτώνται στην ιστοσελίδα του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. **Τα συμβεβλημένα διαγνωστικά κέντρα δεν απαιτούν επιπλέον δαπάνη από τους ασφαλισμένους του Οργανισμού για τις εξετάσεις αυτές. ...».**

Επειδή οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 19 του νόμου 3418/2005 (ΦΕΚ Α'287/28-11-2005) ορίζουν ότι : **1.** Ο ιατρός παρέχει τις υπηρεσίες του με αμοιβή και χειρίζεται το θέμα αυτό με λεπτότητα, διακριτικότητα και χωρίς πρόθεση εκμετάλλευσης του ασθενή. Η διεκδίκηση της νόμιμης αμοιβής ή κάθε άλλο θέμα σχετικό με αυτήν πρέπει να διενεργείται με τρόπο ο οποίος να μην απάδει προς την αξιοπρέπεια και τον κατεξοχήν ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος. **2.** Ο ιατρός μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή ή με μειωμένη αμοιβή σε ειδικές κατηγορίες ασθενών, με βάση κριτήρια, που είναι κοινωνικώς πρόσφορα, παραδεκτά και σύμφωνα με το βαθύτερο ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§5 του ν. Ν. 4308/2014: «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 όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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.

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.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

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 (αυτοτιμολόγηση) 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.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή, στο άρθρο 11 παρ.1 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «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.

2... 3... 4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση 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... 7...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.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13§1 του ν.4308/2014 «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.

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 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.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1002/31-12-2014 οι γιατροί δύνανται να μην χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. 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

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 (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε και ιστ της παραγράφου 1,».

Επειδή το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 ορίζει 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 το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 ορίζει ότι 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 σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ την 22/12/2017 διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του νόμου 4308/2014 στον ιατρό καρδιολόγο Η ομάδα ελέγχου πραγματοποίησε δειγματοληπτικό έλεγχο σε παραπεμπτικά ιατρικών εξετάσεων, που είχαν εκτελεστεί σε ασθενείς, με αντιπαραβολή τους με τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που είχε εκδώσει ο ιατρός για την συμμετοχή του ασθενή στο κόστος αυτών. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο, ο οποίος ολοκληρώθηκε στα γραφεία της ελέγχουσας υπηρεσίας, διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε ποσό μικρότερο από την αξία που προσδιορίζεται στο αντίστοιχο παραπεμπτικό. Συγκεκριμένα σε έξι (6) περιπτώσεις η αξία της συμμετοχής του ασφαλισμένου, σύμφωνα με το παραπεμπτικό, οριζόταν σε 19,56 ευρώ ενώ η αξία της απόδειξης παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκε ανερχόταν σε 5,00 ευρώ και σε μία (1) περίπτωση η αξία της συμμετοχής του ασφαλισμένου, σύμφωνα με το παραπεμπτικό, οριζόταν σε 22,64 ευρώ ενώ η αξία της απόδειξης παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκε ανερχόταν σε 5,00 ευρώ. Ο έλεγχος μετά την ολοκλήρωση του διασταυρωτικού ελέγχου ενημέρωσε τον

προσφεύγοντα ότι είχε εκδώσει ανακριβώς επτά φορολογικά στοιχεία με συνολική αποκρυβείσα αξία 105,00 ευρώ. Ο ιατρός απάντησε ότι η έκδοση των παραπάνω αποδείξεων σε τιμή μικρότερη από το ποσοστό συμμετοχής που όριζε το παραπεμπτικό οφείλεται σε κοινωνικούς, οικονομικούς ή οικογενειακούς λόγους.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ δεν προκύπτει η αιτιολογημένη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων **εισέπραξε** αμοιβή μεγαλύτερη από εκείνη που απεικονίζεται στα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν. Εξάλλου, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι η έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με αξία μικρότερη της συμμετοχής του ασφαλισμένου, βάσει παραπεμπτικού, αφορά στο σύνολο των συναλλαγών του ιατρού αλλά σε επτά (7) περιπτώσεις, μόνο, γεγονός που δικαιολογεί τους οικονομικούς, κοινωνικούς ή οικογενειακούς λόγους που επικαλέστηκε ο προσφεύγων. Σημειώνεται ότι η αξία συμμετοχής του ασφαλισμένου, που αναφέρεται στο παραπεμπτικό της εξέτασης, είναι η μέγιστη που μπορεί να απαιτήσει ο ιατρός από αυτόν χωρίς όμως να υπάρχει διάταξη που απαγορεύει την είσπραξη μικρότερης ή και καθόλου αμοιβής γεγονός που συνάδει και με τον Κώδικα Ιατρικής Δεοντολογίας. Περαιτέρω, δεν υπάρχει απόκρυψη συναλλαγής ενώ η αξία που αναγράφεται σε κάθε μία από τις επίμαχες Α.Π.Υ. αποτελεί την πρόσοδο του ιατρού, από τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν, η οποία εν τέλει υπάγεται σε φορολογία.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν θεμελιώνεται η καταλογισθείσα παράβαση της ανακριβούς έκδοσης επτά αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες ιατρικών εξετάσεων, της περ. ιε΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, και ως εκ τούτου, το υπό κρίση πρόστιμο πρέπει να ακυρωθεί.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 08.06.2018 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.κατά της υπ' αρ. /13-04-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 παρ.1 περ. ιε΄ Ν.4174/2013, Φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2017

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 περ. ιε΄ Ν.4174/2013 :

Συνολικό ποσόν : **0,00 ευρώ.**

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 (άρθ. 126 ν. 2717/99).