



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 13/02/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 392

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18-10-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ** /**17-12-2018** συμπληρωματικό υπόμνημα του - **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού -Τ.Κ., κατά της αριθμ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την υπ. αριθ. /18-12-2018 Πράξη Αναπομπής της **Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** προς τη **Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης**, με αίτημα να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προσβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα,
7. Την από **09-01-2019** «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων σε αναπέμπουσα μορφή», της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ. 1339/10-01-2019 έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ** /14-01-2019), στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα των συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, που διενεργήθηκαν από την Υπηρεσία κατόπιν της επεξεργασίας των προαναφερόμενων νέων στοιχείων.
8. Τις από 30-10-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-10-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ** /17-12-2018 **συμπληρωματικού υπομνήματος** του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /04-09-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.066,68 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.), σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, για την παροχή ιατρικών υπηρεσιών ορθοπεδικής, αξίας κάθε ενός μη εκδοθέντος στοιχείου τουλάχιστον τριάντα (30,00) ευρώ, συνολικής αποκρυσβείσας αξίας εκατόν είκοσι (120,00) ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου εφαρμογής ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων για τη χρήση 2012, δυνάμει της υπ' αριθμ. /2017 σχετικής εντολής ελέγχου.

Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την 04/09/2018 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων, με αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή ιατρικών υπηρεσιών ειδικότητας ορθοπεδικής, επί της οδού Θεσσαλονίκης, δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. /17-4-

2017 αίτημα παροχής αντιγράφων παραστατικών δαπανών , το οποίο απεστάλη με συστημένη επιστολή στην έδρα του ιατρού του.

Στα πλαίσια διενέργειας του ελέγχου, η φορολογική αρχή, ζήτησε και έλαβε από την ιδιωτική κλινική με την επωνυμία «.....», με την οποία ο προσφεύγων είχε συνάψει το από 01-06-2008 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης ανεξάρτητων υπηρεσιών, τις σελίδες από το βιβλίο μεριδολογίου των ιατρών, προκειμένου να διαπιστώσει αν ο προσφεύγων είχε εκδώσει Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) Σειράς Α΄ για τους ασθενείς του. Από το διασταυρωτικό έλεγχο που διενήργησε, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε τέσσερις (4) περιπτώσεις ασθενών που ήταν εγγεγραμμένοι στο βιβλίο μεριδολογίου ιατρών και συγκεκριμένα για τους :

A/A	Ημερομηνία	Αρ. Εισαγ.	Ονοματεπώνυμο	Δ/ση -Πόλη	Αξία (€)
1	06-03-2012	.....	.....	.....	30,00
2	15-10-2012	.....	.....	.....	30,00
3	18-10-2012	.....	.....	.....	30,00
4	31/12/2012	.....	.....	.....	30,00
			Σύνολο αποκρυσταλλώσεως ύλης		120,00

Σημειώνεται ότι ως αξία κάθε μιας μη εκδοθείσας Α.Π.Υ. λήφθηκε η ελάχιστη αξία των 30,00 €, που αναγράφονταν στις εκδοθείσες αποδείξεις άλλων ασθενών που δεχόταν στις εγκαταστάσεις της

Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή επέβαλε για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2012-31/12/2012, συνολικό πρόστιμο ύψους 1.066,67 €, [(4X 800,00)/3], κατά εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2013).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /18-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους :

1. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή διατείνεται ότι του κοινοποιήθηκε το με αριθμ. Πρωτ. /17-4-2018 αίτημα παροχής πληροφοριών – αντιγράφων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα παραστατικών δαπανών και εξόδων

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, τα οποία όμως κατά το μεγαλύτερο μέρος τους, είχαν ήδη προσκομιστεί από το λογιστή του, στην διενεργούσα τον έλεγχο υπάλληλο, κατόπιν προφορικής τους επικοινωνίας. Άλλωστε στην ίδια την έκθεση ελέγχου και στις σελίδες 13 και 14 και στο σημείο 5.2.3.2.3., αναφέρεται ότι έγιναν δειγματοληπτικά διασταυρωτικές επαληθεύσεις των πρωτοτύπων (ληφθέντων) φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη και δε διαπιστώθηκαν διαφορές. Επίσης, στη σελίδα 23 της σχετικής έκθεσης ελέγχου και στο σημείο 25 της παρ. 13, απαριθμούνται τα συνημμένα έγγραφα – αντίγραφα Δ.Α. - Τιμ. Δαπανών – εξόδων, από τα οποία προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του πλήθος αντιγράφων, φορολογικών στοιχείων δαπανών. Περαιτέρω η φορολογική αρχή, ισχυρίζεται ότι εξέδωσε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο περιλήφθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, και το οποίο σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω έκθεση επιδόθηκαν νόμιμα με θυροκόλληση στη διεύθυνσή του. Στην συνέχεια προσθέτει, ότι επειδή δεν προκύπτει η ημερομηνία κοινοποίησης σε αυτόν του ως άνω σημειώματος και επειδή ο ίδιος δε βρισκόταν στο ιατρείο του για μεγάλο χρονικό διάστημα για λόγους ανωτέρας βίας (σοβαρούς λόγους υγείας, σχετ. 4), δεν μπόρεσε να ασκήσει το προβλεπόμενο από το Σύνταγμα δικαίωμα ακροάσεώς του από τη Διοίκηση και δεν είχε τη δυνατότητα να υποβάλλει εγγράφως τους ισχυρισμούς του και να προσκομίσει όλα τα έγγραφα, ήτοι το σύνολο των παραστατικών των δαπανών για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2012-31/12/2012, και τα όσα έγγραφα επικαλείται για τις τέσσερις (4) περιπτώσεις μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Για το λόγο αυτό προσκόμισε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, το σύνολο φορολογικών παραστατικών των δαπανών για τη χρήση 2012 (σχετικό υπ'αρ. 5α), ζητώντας στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης που διέπει τη λειτουργία της, αφενός να κληθεί υποχρεωτικά σε ακρόαση, σύμφωνα με όσο προβλέπονται στην παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, αφετέρου να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο τα προσκομιζόμενα φορολογικά στοιχεία.

2. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν εξέδωσε συνολικά (4) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε ισάριθμες περιπτώσεις ασθενών, καθότι κατά την κρινόμενη περίοδο, είχε συνάψει με την ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία “..... ” και συγκεκριμένα με την ιδιωτική γενική κλινική “..... ”, που βρίσκεται στη Θεσσαλονίκη, το από 25/7/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης ανεξάρτητων υπηρεσιών (σχετ. 7), το οποίο κατατέθηκε εμπροθέσμως στην τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νεαπόλεως, και το οποίο αποτελεί συνέχεια του ομοίου από 1/6/2008 ιδιωτικού συμφωνητικού, σύμφωνα με το οποίο ανέλαβε την υποχρέωση να παρέχει τις υπηρεσίες του αυτοπροσώπως προς την ως άνω κλινική για την παρακολούθηση των ορθοπεδικών περιστατικών της κλινικής, στο τμήμα επειγόντων περιστατικών και στο τμήμα των εξωτερικών ιατρείων αυτής, με αντάλλαγμα το ποσό των 2.000,00 ευρώ μηνιαίως καθαρά και με τους ειδικούς όρους και επιμέρους συμφωνίες που περιλαμβάνονται στο ως άνω συμφωνητικό. Συνεπώς δεν είχε υποχρέωση να εκδώσει ξεχωριστά φορολογικά στοιχεία προς την κλινική ή προς τον τρίτο εξεταζόμενο ασθενή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί της αποδοχής των προσκομιζόμενων φορολογικών στοιχείων εξόδων κατά τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων του, αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής. Άλλωστε ο εν λόγω ισχυρισμός προβλήθηκε με τις αριθμ. και /18-10-2018 ενδικοφανείς προσφυγές οι οποίες ασκήθηκαν από τον προσφεύγοντα κατά της με αριθμ. /04-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012) και /04-09-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, αντίστοιχα.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 (αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων), παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι : «*«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση. ».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών -Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών), του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), 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, με τις διατάξεις του άρθρου 10 (πρόσθετα βιβλία) παράγραφος 5 περίπτωση ια) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι : « 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:

γ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:

γα) βιβλίο ασθενών, με ιδιαίτερη μερίδα για κάθε ασθενή, στην οποία καταχωρεί τη χρονολογία εισόδου του ασθενή, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση αυτού, καθώς και τη χρονολογία εξόδου του, την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, το είδος και την ποσότητα των φαρμάκων και λοιπών υλικών, εκτός των αναλωσίμων, που χορηγούνται και τον αύξοντα αριθμό της απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας θέσης καταχωρεί τη χρονολογία αυτής και την κατηγορία της νέας θέσης, [67]

γβ) Βιβλίο μεριδολογίου για τους συνεργαζόμενους γιατρούς που παρέχουν ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβονται από αυτούς.

Το βιβλίο τηρείται σε μερίδες για κάθε γιατρό με αναγραφή της διεύθυνσης του, του ΑΦΜ και της αρμόδιας ΔΟΥ και όταν παρέχονται υπηρεσίες κατ' εντολή και για λογαριασμό τρίτου, στο βιβλίο αναγράφεται ακόμη το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο ΑΦΜ του τρίτου. Σε κάθε μερίδα καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του ασθενή που δέχεται την ειδική ιατρική περίθαλψη, τη χρονολογία παροχής της περίθαλψης και την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του ασθενή. Επί ειδικής ιατρικής περίθαλψης του ασθενή από περισσότερους γιατρούς τα δεδομένα αυτά καταχωρούνται στις μερίδες όλων των γιατρών.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και από τα νοσοκομεία ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν και την τυχόν απαλλαγή τους από το φόρο εισοδήματος ή το φόρο προστιθέμενης αξίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1024/15-02-2007, παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27-35 του ν. 3522/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'276/22-12-2006), σχετικά με τις μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις που αφορούν θέματα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Ειδικότερα, με την παρ. 28.21 της ως άνω ΠΟΛ, ορίστηκε ότι : *«Με τις νέες διατάξεις της υποπερίπτωσης αυτής ορίζεται ρητά ότι το βιβλίο τηρείται από την κλινική για τους συνεργαζόμενους με αυτή γιατρούς που παρέχουν ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβονται από αυτούς. Δεν τηρείται δηλαδή για τους γιατρούς οι οποίοι συνδέονται με σύμβαση έργου με την κλινική και αμείβονται από αυτήν.*

Το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών τηρείται ακόμη εκτός από την κλινική και από το νοσοκομείο, ανεξάρτητα από την νομική μορφή που λειτουργεί (Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.) και την απαλλαγή του από το φόρο εισοδήματος ή το φόρο προστιθέμενης αξίας.

”Τρόπος τήρησης. Περιεχόμενο του βιβλίου

Το βιβλίο τηρείται σε μερίδες για κάθε γιατρό. Σε κάθε μερίδα αναγράφεται εκτός του ονοματεπωνύμου του, η διεύθυνσή του, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση που ο γιατρός παρέχει υπηρεσίες κατ' εντολή άλλου φυσικού ή νομικού προσώπου, στη μερίδα του γιατρού αναγράφεται ακόμη το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. του τρίτου (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) κατ' εντολή του οποίου παρέχεται η υπηρεσία.

Σε κάθε μερίδα καταχωρείται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του ασθενή που δέχεται την ειδική ιατρική περίθαλψη, η χρονολογία παροχής της περίθαλψης και η κατηγορία της θέσης νοσηλείας του ασθενή. Η καταχώριση αυτή γίνεται στο χρόνο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 10 του άρθρου 17, ήτοι την επόμενη της ημέρας περίθαλψης του ασθενή.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι : «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (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. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας

[.....]

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (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.. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι : «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54](#) και [55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν

εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#) , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)....., β)...., γ)...., δ)...., ε)...., στ).....,

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και ειδικότερα από την 04/09/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής :

Ο προσφεύγων παρέχει υπηρεσίες ειδικότητας ορθοπαιδικού ιατρού και κατά την κρινόμενη περίοδο τηρούσε μηνιαία κατάσταση βιβλίου Εσόδων Εξόδων και Βιβλίο Επίσκεψης Ασθενών θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νεαπόλεως. Για τις ιατρικές υπηρεσίες που παρείχε σε ασθενείς που δεχόταν στο ιδιωτικό ιατρείο του στην έδρα του εξέδιδε Α.Π.Υ. αθεώρητες, βάση της ΠΟΛ.. 1083/2003, με τα παρακάτω διακριτικά στοιχεία:

Δεκατέσσερα (14) Μπλοκ με αριθμημένα στελέχη από Νο / 27-12-2011 έως Νο / 24-01-2013. Από αυτό εκδόθηκαν για τη φορολογική περίοδο 2012 οι Α.Π.Υ. από Νο /03-01— 2012 έως και / 28-12-2012.

Παράλληλα, είχε συνάψει το από 10-07-2008 Ιδιωτικό Συμφωνητικό συνεργασίας με την ιδιωτική κλινική «.....» στην οποία παρείχε τις ιατρικές του υπηρεσίες στο τμήμα επειγόντων περιστατικών και στο τμήμα των εξωτερικών ιατρείων αυτής, με αντάλλαγμα το ποσό των 2.000,00 ευρώ μηνιαίως καθαρά και με τους ειδικούς όρους και επιμέρους συμφωνίες που περιλαμβάνονται στο ως άνω συμφωνητικό.

Επίσης, ο ελεγχόμενος κατά τη χρήση 2012, εξέδιδε τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, σε ασθενείς που δεχόταν στις εγκαταστάσεις της, με τα παρακάτω διακριτικά στοιχεία:

Ένα (1) Μπλοκ Σειράς Α' με αριθμημένα στελέχη από Νο / 22-02-2011 έως /14-03-2012 με Α.Π.Θ. /07-07-2011. Από αυτό εκδόθηκαν από Νο /03-01-2012 έως Νο /14-03-2012.

Τέσσερα (4) Μπλοκ Σειράς Α' με αριθμημένα στελέχη από Νο / 15-03-2012 έως Νο / 22-12-2012 με Α.Π.Θ. /22-03-2012. Από αυτά εκδόθηκαν από Νο /15-03-2012 έως Νο /22-12-2012.

Ένα (1) Μπλοκ Σειράς Α' με αριθμημένα στελέχη από Νο / 29-12-2012 έως /15-03-2013 με Α.Π.Θ. /06-12-2012. Από αυτό εκδόθηκαν από Νο /29-12-2012 έως /31-12-2012.

Από το διασταυρωτικό έλεγχο που διενήργησε η φορολογική αρχή στο μεριδολόγιο ιατρών, προκειμένου να διαπιστώσει αν εκδόθηκαν Α.Π.Υ. Σειράς Α' για τους ασθενείς που

έχουν καταχωρηθεί στο μεριδολόγιο ιατρών της ως άνω κλινικής, διαπίστωσε ότι δεν εκδόθηκαν Α.Π.Υ. σε τέσσερεις (4) περιπτώσεις ασθενών που είναι εγγεγραμμένοι στο βιβλίο μεριδολογίου ιατρών και συγκεκριμένα για τους:

Ημερομηνία	Αρ. Εισαγ.	Ονοματεπώνυμο	Ιατρική υπηρεσία
06-03-2012			χειρουργική επέμβαση (σπονδυλοδείσα 03-04, σπονδυλοδείσα 04-05)
15-10-2012			χειρουργική επέμβαση (οστεοσύνθεση καταγμάτων, ήλωση)
18-10-2012			Τρηματοτομή – αναβολή χειρουργείου
31-12-2012			Δισκεκτομή 04-05 αριστερά

Σημειώνεται ότι ως αξία κάθε μιας μη εκδοθείσας Α.Π.Υ. λήφθηκε η ελάχιστη των αξιών των τριάντα (30,00) ευρώ, που αναγράφονταν στις εκδοθείσες αποδείξεις άλλων ασθενών που δεχόταν στις εγκαταστάσεις της

Περαιτέρω, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, και συγκεκριμένα :

- από το, από 25/7/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό συμβάσεως ανεξάρτητων υπηρεσιών (σχετ. 7) προκύπτουν τα εξής :Ο προσφεύγων, ιατρός ορθοπαιδικός χειρουργός και η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία “ ” που εδρεύει στην Αθήνα, η οποία δραστηριοποιείται στην παροχή υπηρεσιών πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας υγείας μέσω πανελληνίου δικτύου διαγνωστικών εργαστηρίων και κλινικών και λειτουργεί μεταξύ άλλων, την ιδιωτική Γενική Κλινική “.....”, στη Θεσσαλονίκη, συμφώνησαν, μεταξύ άλλων, ο πρώτος να παρέχει τις υπηρεσίες του αυτοπροσώπως στην κλινική, ως ορθοπαιδικός χειρουργός για την παρακολούθηση των ορθοπαιδικών περιστατικών της κλινικής, στο τμήμα επειγόντων περιστατικών και στα εξωτερικά ιατρεία. Η παροχή των ανεξάρτητων υπηρεσιών του ιατρού προς την κλινική θα πραγματοποιείται με την καθημερινή του παρουσία ανάλογα με και σύμφωνα με τις ανάγκες της κλινικής. Ως αντάλλαγμα για την παροχή της ανωτέρω υπηρεσίας του και για τη διενέργεια των εξετάσεων που θα πραγματοποιεί, ο ιατρός θα λαμβάνει το καθαρό ποσό των 2.000 ΕΥΡΩ (Δύο χιλιάδες ΕΥΡΩ) μηνιαίως, στις πέντε πρώτες ημέρες έκαστου ημερολογιακού μηνός, εκδίδοντας συγχρόνως ισόποσο δελτίο παροχής υπηρεσιών από την ονομαστική αξία του οποίου θα αποδίδεται στην αρμόδια ΔΟΥ οι κατά το νόμο κρατήσεις (σήμερα η παρακράτηση φόρου είναι 20%). Επίσης, ο ιατρός θα αμείβεται με εφάπαξ αμοιβή 2.600 ΕΥΡΩ καθαρά ανά έτος, για την ετοιμότητα και την προτεραιότητα στην παροχή ιατρικών υπηρεσιών προς την κλινική. Η καταβολή της εφάπαξ αμοιβής θα πραγματοποιείται 2 φορές το χρόνο και συγκεκριμένα στις αρχές Ιουλίου και στα τέλη Δεκεμβρίου. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 8 του ως άνω συμφωνητικού, χρόνος έναρξης

συνεργασίας συμφωνείται η 1 Ιουλίου 2011 έως την 30^η Ιουνίου 2014, ενώ η παρούσα σύμβαση παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών μπορεί να καταγγελλεί αναίτιως και αζημίως από οποιοδήποτε από τα συμβαλλόμενα μέρη.

Με την παρούσα ενδικοφανή ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο ασθενής κ., με αριθμό εισαγωγής /29-2-2012, εκ παραδρομής αναγράφεται στο δικό του μεριδολόγιο, καθότι ο εν λόγω ασθενής χειρουργήθηκε από τον ιατρό κ. Προς απόδειξη προσκόμισε την από 5/10/2018 βεβαίωση της κλινικής “.....” (σχετ. 8). Ως προς την ασθενή κ., με αριθμό εισαγωγής /15-10-2012, ισχυρίζεται ότι αυτή υποβλήθηκε σε χειρουργική επέμβαση (οστεοσύνθεση καταγμάτων, ήλωση) ενώ ο ίδιος, δεν είχε υποχρέωση έκδοσης Α.Π.Υ., καθότι οι υπηρεσίες που παρείχε στην ως άνω ασθενή, καλύπτονταν στο πλαίσιο της σύμβασης που είχε συνάψει με την κλινική «.....». Ως προς τον ασθενή κ., με αριθμό εισαγωγής /18-10-2012, ο οποίος εισήχθη στην κλινική με σκοπό τη διεξαγωγή επέμβασης η οποία τελικά δεν έγινε επειδή αυτή αναβλήθηκε. Προς απόδειξη, προσκομίζει το από 18/10/2012 εξιτήριο της ως άνω κλινικής με σημείωση εξόδου, αναβολή χειρουργείου (σχετ. 9). Τέλος ως προς τον ασθενή κ., με αριθμό εισαγωγής /31-12-2012, επικαλείται ότι ο ως άνω ασθενής υποβλήθηκε επείγοντως σε χειρουργική επέμβαση (δισκεκτομή 04-05 αριστερά), στις 31/12/2012, κατόπιν της από 31/12/2012 σχετικής εντολής της κλινικής και στο πλαίσιο πάντοτε της σύμβασης που είχε συνάψει με αυτήν.

Επειδή, από τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στην από 04/09/2018 Έκθεση Ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα στοιχεία, προκύπτει ότι ο προσφεύγων παρείχε τις ιατρικές του υπηρεσίες προς την κλινική «.....», και συγκεκριμένα ως ορθοπεδικός για την παρακολούθηση των ορθοπεδικών περιστατικών της κλινικής στο τμήμα επειγόντων περιστατικών και στα εξωτερικά ιατρεία με αντάλλαγμα το καθαρό ποσό των 2.000,00 μηνιαίως, βάσει του από 25/07/2011 ιδιωτικού συμφωνητικού συμβάσεως. Παράλληλα όμως, όπως προκύπτει από το φορολογικό έλεγχο, ο προσφεύγων παρείχε ειδική περίθαλψη σε ασθενείς, όπως αυτό προέκυψε από τις εκδιδόμενες αποδείξεις υπηρεσιών σε ασθενείς που δεχόταν στις εγκαταστάσεις της και συγκεκριμένα : α) από το Μπλοκ Σειράς Α' με αριθμημένα στελέχη από Νο / 22-02-2011 έως /14-03-2012 με Α.Π.Θ. /07-07-2011, τις με Νο /03-01-2012 έως Νο /14-03-2012, β) από τα τέσσερα (4) Μπλοκ Σειράς Α' με αριθμημένα στελέχη από Νο / 15-03-2012 έως Νο / 22-12-2012 με Α.Π.Θ. /22-03-2012, τις με Νο /15-03-2012 έως Νο /22-12-2012 και γ) από το Μπλοκ Σειράς Α' με αριθμημένα στελέχη από Νο / 29-12-2012 έως /15-03-2013 με Α.Π.Θ. /06-12-2012, τις από Νο /29-12-2012 έως /31-12-2012.

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, μεριδολόγια ιατρών τηρούνται από τις κλινικές για τους συνεργαζόμενους με αυτή γιатρούς που παρέχουν ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβονται από αυτούς.

Επειδή, από το προσκομιζόμενο μεριδολόγιο της ως άνω κλινικής, προκύπτει ότι ο προσφεύγων διενήργησε χειρουργικές επεμβάσεις στους ως άνω ασθενείς, χωρίς την έκδοση των αντίστοιχων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών προς αυτούς.

Επειδή, περαιτέρω, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, ήτοι, το μεριδολόγιο και το σχετικό εξιτήριο του ασθενούς, με αριθμό εισαγωγής 317002/18-10-2012, προκύπτει ότι τελικά αυτός δεν υποβλήθηκε σε χειρουργική επέμβαση, λόγω αναβολής χειρουργείου και ως εκ τούτου οι μη εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής πρέπει να περιοριστούν σε τρεις (3) περιπτώσεις.

Επειδή, για τους υπόλοιπους ασθενείς που αναγράφονται στο μεριδολόγιο της κλινικής δεν προσκομίστηκαν ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποχρέωση έκδοσης των σχετικών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτεται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, εξάλλου, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95). Η θέση αυτής της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **18/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ /17-12-2018** συμπληρωματικού υπομνήματος του - **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. /04-09-2019 διαχειριστικής περιόδου 01/01/- <u>31/12/2012</u>	1.066,68 [(4Χ 800)/3]	800,00 [(3Χ800)/3]

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.