



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604526

E-Mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 01-09-2022

Αριθμός απόφασης: 2675

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Την υπ' αριθ. 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 αριθμό πρωτοκόλλου/01-04-2022 ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά της με αριθμ. /2022 (Π.Ε.Π. /2022 (taxis)) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, Φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ. /2022 (αρ. Π.Ε.Π. /2022 (taxis)) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, Φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και με ημερομηνία θεώρησης 06-12-2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/01-04-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, 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 με αριθμό/2022 (αρ. Π.Ε.Π./2022 (taxis)) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η΄ ν.4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. ιε΄ ν.4174/2013) ύψους 500,00€.

Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση από την προσφεύγουσα, με αντικείμενο δραστηριότητας ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ενδοκρινολογίας, ενός (1) φορολογικού στοιχείου για πράξη που δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα λόγω μη έκδοσης μίας (1) απόδειξης παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για παροχή υπηρεσιών συνταγογράφησης ιατρικών εξετάσεων που παρείχε σε πελάτη (ασθενή) στις 04-08-2021, αξίας 10,00€, όπως αυτό διαπιστώθηκε από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μεταξύ, των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα Α.Π.Υ. και του συστήματος ηλεκτρονικής συνταγογράφησης (ΗΔΙΚΑ).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 08-11-2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ: α) και β), με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη του ότι για την συγκεκριμένη περίπτωση της άυλης συνταγογράφησης δεν είχε καταβληθεί αμοιβή δεδομένου ότι η υπηρεσία αυτή παρασχέθηκε, από την προσφεύγουσα στον ασθενή σε σύντομο χρονικό διάστημα από την κύρια εξέταση που είχε λάβει χώρα στις 23-06-2021 για την οποία είχε εισπραχθεί αμοιβή και είχε εκδοθεί η αριθ./2021 Α.Π.Υ. αξίας 50,00€.

Αποτελεί πρόβλεψη του θεραπευτικού πρωτοκόλλου σε όλες τις περιπτώσεις μεταβολικών νοσημάτων αφού ο ιατρός εξετάσει τον ασθενή και του χορηγήσει την απαραίτητη φαρμακευτική αγωγή στη συνέχεια και μετά την πάροδο εύλογου χρονικού διαστήματος να ελέγξει την αποτελεσματικότητα της αγωγής μέσω επαναληπτικών εξετάσεων που συνταγογραφεί στον ασθενή, χωρίς να λάβει αμοιβή στο πλείστον των περιπτώσεων, καθώς η δεύτερη πράξη (συνταγογραφία) αποτελεί παρακολούθημα της πρώτης (κύρια εξέταση) για την οποία έχει ήδη εισπραχθεί η αμοιβή.

2) Η εν λόγω άυλη συνταγογράφηση πραγματοποιήθηκε κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τον ως άνω ασθενή, χωρίς την φυσική του παρουσία καθώς και χωρίς την λήψη αμοιβής στις 4-8-2021 και αποσκοπούσε στην εξακρίβωση της αποτελεσματικότητας της φαρμακευτικής αγωγής που του είχε χορηγηθεί κατά την εξέτάσή του με αμοιβή στις 23-06-2021. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνει και ο ίδιος ο ασθενής με υπεύθυνη δήλωση ν.1599/1986.

3) Το γεγονός ότι ο έλεγχος αρκέστηκε στην πληροφορία και μόνο που άντλησε από το σύστημα ηλεκτρονικής συνταγογράφησης (ΗΔΙΚΑ) χωρίς να εξετάσει αν πράγματι καταβλήθηκε αμοιβή για την συγκεκριμένη ιατρική πράξη αποτελεί πλημμελή αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§5 του 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 διασφαλίζει 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, 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: «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 από την 8-11-2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, την 10-8-2021 διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του νόμου 4308/2014 στην προσφεύγουσα ιατρό ενδοκρινολόγο στο ιατρείο της στο από συνεργείο ελέγχου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα Α.Π.Υ. με το αρχείο της ηλεκτρονικής συνταγογράφησης (ΗΔΙΚΑ) διαπιστώθηκε ότι στις 04/08/2021 η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες συνταγογράφησης (εξετάσεις), στον πελάτη – ασθενή κ. αξίας 10,00€, χωρίς να εκδώσει την αντίστοιχη μία (1) Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών από το χειρόγραφο στέλεχος, ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι, η επίμαχη περίπτωση άυλης συνταγογράφησης αποτελεί παρακολούθημα της πρώτης κύριας εξέτασης που είχε λάβει χώρα στις 23-06-2021 για την οποία είχε εισπραχθεί αμοιβή και είχε εκδοθεί η αριθ./2021 Α.Π.Υ. αξίας 50,00€, καθώς η εν λόγω συνταγογράφηση εξετάσεων παρασχέθηκε από την προσφεύγουσα στον ίδιο ασθενή σε σύντομο χρονικό διάστημα από την ως άνω κύρια εξέταση.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι αποτελεί πρόβλεψη του θεραπευτικού πρωτοκόλλου σε όλες τις περιπτώσεις μεταβολικών νοσημάτων αφού ο ιατρός εξετάσει τον ασθενή και του χορηγήσει την απαραίτητη φαρμακευτική αγωγή στη συνέχεια και μετά την πάροδο εύλογου χρονικού διαστήματος να ελέγξει την αποτελεσματικότητα της αγωγής μέσω επαναληπτικών εξετάσεων που συνταγογραφεί στον ασθενή, χωρίς να λάβει αμοιβή στο πλείστον των περιπτώσεων, καθώς η δεύτερη πράξη (συνταγογράφια) αποτελεί παρακολούθημα της πρώτης (κύρια εξέταση) για την οποία έχει ήδη εισπραχθεί η αμοιβή.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, ο έλεγχος για την μία (1) περίπτωση που διαπίστωσε ότι δεν έχει εκδοθεί Α.Π.Υ. δεν εξέτασε εάν η προσφεύγουσα είχε εκδώσει Α.Π.Υ. για τον συγκεκριμένο ασθενή σε προηγούμενο χρονικό διάστημα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές πρέπει να προβαίνουν σε έλεγχο των πραγματικών περιστατικών (π.χ. δήλωση ασθενούς σε πιθανό επιτόπιο έλεγχο για καταβολή χρημάτων για την άυλη συνταγογράφηση, τραπεζικές κινήσεις που αποδεικνύουν πως ο ιατρός έλαβε αμοιβή, τυχόν έκδοση Α.Λ.Π. σε εύλογο χρονικό διάστημα, κ.λπ.). Ο έλεγχος πρέπει να αποδεικνύει – και όχι μόνο να ισχυρίζεται- ότι εισπράχθηκε αμοιβή για συναλλαγές που αφορούν σε άυλη συνταγογράφηση.

Επειδή, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικουμένου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγονται δε από τη δράση της Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της αναλογικότητας,

της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι, η επίμαχη περίπτωση της παροχής υπηρεσίας άυλης συνταγογράφησης που παρείχε η προσφεύγουσα ως ιατρός ενδοκρινολόγος στον πελάτη – ασθενή κ. την 04/08/2021, ως ιατρική πράξη αποτελεί συνέχεια ως άνω αναφερόμενης πρώτης κύριας εξέτασης που πραγματοποιήθηκε στις 23-06-2021, στον ίδιο ασθενή για την οποία είχε εκδοθεί από την προσφεύγουσα η αριθ./2021 Α.Π.Υ. αξίας 50,00€ και όχι αυτοτελή παροχή υπηρεσίας, και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος.

Επειδή, βάσει των ως άνω, δεν θεμελιώνεται η καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης μίας (1) απόδειξης παροχής υπηρεσιών για την παρασχεθείσα από την προσφεύγουσα υπηρεσία άυλης συνταγογράφησης, 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 αριθμό πρωτοκόλλου/01-04-2022 ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αρ. /2022 (αρ. Π.Ε.Π...../2022 (taxis)) Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 παρ.1 περ. ιε' Ν.4174/2013, Φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2021

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' Ν.4174/2013:

Συνολικό ποσόν: 0,00 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.