



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 18-4-2017

Αριθμός απόφασης: 2538

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' 55/16-1-2014).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 28-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα, οδός κατά της με αριθμό οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2004, της με αριθμό οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2005, της με αριθμό οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2006, της με αριθμό οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2010, της με αριθμό οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2011, της με αριθμό οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2004, την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2005, την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2006, την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2010, την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2011, την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25-11-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2004 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 4.986,67€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2005 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 8.800,0€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2006 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 8.800,0€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2010 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 4.300,0€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2011 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 3.900,0€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 700,0€.

Οι προαναφερθείσες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 25-11-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό εντολής ελέγχου. Με το με αριθμό/ 27-1-2014 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ.186/1992, βάσει της οποίας πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τις χρήσεις 2004-2012 κατόπιν της με αριθμό/2012 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου κατασχέθηκαν 4 ανεπίσημα βιβλία που διατηρούσε η προσφεύγουσα επιχείρηση, 22 θεωρημένα χειρόγραφα βιβλία ασθενών και 2 μηχανογραφικά βιβλία ασθενών. Τα ευρήματα του ελέγχου ήταν ανά χρήση:

Χρήση 2004:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση

1. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 17 περιπτώσεις

2. καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 2 περιπτώσεις.

Χρήση 2005:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση

1. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 159 περιπτώσεις
2. καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 83 περιπτώσεις.

Χρήση 2006:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση

1. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 195 περιπτώσεις
2. καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 121 περιπτώσεις.

Χρήση 2007:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση

1. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 126 περιπτώσεις
2. καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 109 περιπτώσεις.

Χρήση 2008:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση

1. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 75 περιπτώσεις
2. καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 30 περιπτώσεις.

Χρήση 2009:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση

1. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 34 περιπτώσεις
2. καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 14 περιπτώσεις.

Χρήση 2010:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση

1. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 8 περιπτώσεις
2. καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 2 περιπτώσεις
3. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 42 περιπτώσεις (διάπραξη 1 γενικής παράβασης).

Χρήση 2011:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση

1. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 9 περιπτώσεις
2. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 355 περιπτώσεις (διάπραξη 1 γενικής παράβασης).

Χρήση 2012:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση

1. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 1 περίπτωση
2. δεν καταχώρησε στο βιβλίο ασθενών και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) σε τουλάχιστον 30 περιπτώσεις (διάπραξη 1 γενικής παράβασης).

Για τον υπολογισμό του ύψους του ποσού κάθε μη εκδοθείσας Α.Π.Υ. ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις εκδοθείσες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών για κάθε χρήση και χρησιμοποίησε το μικρότερο ποσό που αναγραφόταν σε μια Α.Π.Υ. για εξετάσεις για κάθε χρήση. Έτσι, για τη χρήση 2004 ελήφθη το ποσό των 71,11€ για κάθε εξέταση που εξεδόθη Α.Π.Υ., για τη χρήση 2005 το ποσό των 71,11€, για τη χρήση 2006 το ποσό των 71,11€, για τη χρήση 2007 το ποσό των 71€, για τη χρήση 2008 το ποσό των 71€, για τη χρήση 2009 το ποσό των 71€, για τη χρήση 2010 το ποσό των 49,78€, για τη χρήση 2011 το ποσό των 49,78€ και για τη χρήση 2012 το ποσό των 71,11€.

Για τις προαναφερθείσες διαπιστώσεις του ελέγχου, που βασίστηκε στις διαπιστώσεις του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., εκδόθηκε το με αριθμό/ 7-10-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι με αριθμό,,,, και Προσωρινές Πράξεις Επιβολής

Προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015, οι οποίες εστάλησαν με τη με αριθμό συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα επιχείρηση. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/31-10-2016 έγγραφό της. Οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες επιδόθηκαν νόμιμα την 1-12-2016.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Το σημείωμα διαπιστώσεων και η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. πάσχουν από έλλειψη αιτιολογίας
- Οι χρήσεις 2004-2006 είναι περαιωμένες με το ν.3697/2008 και από το πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. δεν προκύπτουν νέα στοιχεία που να δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικών πράξεων για αυτές τις χρήσεις
- Ο προϊστάμενος του Σ.Δ.Ο.Ε. εξέδωσε τη με αριθμό/2012 εντολή ελέγχου, στηριζόμενος όχι σε νέα στοιχεία αλλά στο με αριθμό έγγραφο των υπαλλήλων του ΟΓΑ, το οποίο ήταν σε γνώση της φορολογικής διοίκησης από 15-7-2008, ήτοι πριν την αποστολή του με αριθμό σημειώματος περαίωσης του ν.3697/2008 και την αποδοχή του από την προσφεύγουσα επιχείρηση
- Τα ανεπίσημα βιβλία στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος αποτελούν βιβλία ραντεβού και δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994.
- Παραγραφή για τις χρήσεις μέχρι και 2009
- Τα ανεπίσημα βιβλία που κατασχέθηκαν και βάσει των οποίων καταλογίστηκαν οι παραβάσεις αποτελούν βιβλία ραντεβού για εξετάσεις, ορισμένες από τις οποίες δεν πραγματοποιούνται, είτε γιατί οι ασθενείς δεν προσέρχονται για εξέταση είτε γιατί από έλεγχο λίγο πριν την εξέταση κρίνεται ότι δεν πρέπει να προχωρήσουν σε εξέταση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 «Διαδικασία περαίωσης» του ν.3259/2004, μετά τις τροποποιήσεις του ν.3296/2008: *«5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994: «4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ...»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ήτοι της έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα της προσφεύγουσας επιχείρησης υπερβαίνει αυτό που είχε περιληφθεί στην οικεία δήλωση εισοδήματος, ο χρόνος παραγραφής είναι η δεκαετία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 «Ρυθμίσεις για τους φορολογικούς ελέγχους» του ν.4141/2013: «5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 25-11-2016, ήτοι εντός της προθεσμίας του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015: «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: ... στ) Για παραβάσεις που

αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα» του ν.2523/1997, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 21 του ν.2948/2001 και ίσχυε για τις χρήσεις 2004-2009: «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 υποχρεούνται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα» του ν.2523/1997, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 75 του ν.3842/2010 και ίσχυε για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν από το μεθεπόμενο μήνα από την δημοσίευση του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010): «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 υποχρεούνται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας τριακόσια (300) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε τετρακόσια (400) ευρώ.

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

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ.

...

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 παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

...

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999): «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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): «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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία 25-11-2016 έκθεση μερικού ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν απέδειξε ότι

όλοι οι ασθενείς που αναφέρονται στα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία της προσφεύγουσας, πράγματι εξετάστηκαν και δεν αναγράφηκαν στο βιβλίο ασθενών και δεν εκδόθηκαν οι αντίστοιχες Α.Π.Υ., καθώς επίσης οι απόψεις της ανωτέρω υπηρεσίας δεν αναφέρουν σχετικά με τους ανωτέρω ασθενείς αν έγιναν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ώστε να διαπιστωθεί η παράβαση της μη καταχώρησης στο βιβλίο ασθενών και της μη έκδοσης Α.Π.Υ..

Επειδή για τη χρήση 2004 καταλογίστηκε πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού: α) 4.400€ για μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση 17 Α.Π.Υ. και β) 586,67€ για καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση 2 Α.Π.Υ., ήτοι συνολικά 4.986,67€. Πλην όμως, δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν εξετάσεις στους φερόμενους ως ασθενείς που αναγράφονταν στα ανεπίσημα βιβλία της προσφεύγουσας, αλλά δεν είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο ασθενών και δεν είχαν εκδοθεί Α.Π.Υ. για αυτούς.

Επειδή για τη χρήση 2005 καταλογίστηκε πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού: α) 4.400€ για μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση 159 Α.Π.Υ. και β) 4.400€ για καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση 83 Α.Π.Υ., ήτοι συνολικά 8.800€. Πλην όμως, δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν εξετάσεις στους φερόμενους ως ασθενείς που αναγράφονταν στα ανεπίσημα βιβλία της προσφεύγουσας, αλλά δεν είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο ασθενών και δεν είχαν εκδοθεί Α.Π.Υ. για αυτούς.

Επειδή για τη χρήση 2006 καταλογίστηκε πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού: α) 4.400€ για μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση 195 Α.Π.Υ. και β) 4.400€ για καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση 121 Α.Π.Υ., ήτοι συνολικά 8.800€. Πλην όμως, δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν εξετάσεις στους φερόμενους ως ασθενείς που αναγράφονταν στα ανεπίσημα βιβλία της προσφεύγουσας, αλλά δεν είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο ασθενών και δεν είχαν εκδοθεί Α.Π.Υ. για αυτούς.

Επειδή για τη χρήση 2010 καταλογίστηκε πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού: α) 3.200€ για μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση 8 Α.Π.Υ., β) 800€ για καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση 2 Α.Π.Υ. και γ) 300€ για μη καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών των προβλεπόμενων στοιχείων 42 ασθενών προς τους οποίους είχαν εκδοθεί μηχανογραφικές Α.Π.Υ., ήτοι συνολικά 4.300€. Πλην όμως, δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν εξετάσεις στους φερόμενους ως ασθενείς που αναγράφονταν στα ανεπίσημα βιβλία της προσφεύγουσας, αλλά δεν είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο ασθενών και δεν είχαν εκδοθεί Α.Π.Υ. για αυτούς.

Επειδή για τη χρήση 2011 καταλογίστηκε πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού: α) 3.600€ για μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση 9 Α.Π.Υ. και γ) 300€ για μη καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών των προβλεπόμενων στοιχείων 355 ασθενών προς τους οποίους είχαν εκδοθεί μηχανογραφικές Α.Π.Υ., ήτοι συνολικά 3.900€. Πλην όμως, δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν εξετάσεις στους φερόμενους ως ασθενείς που αναγράφονταν στα ανεπίσημα βιβλία της προσφεύγουσας, αλλά δεν είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο ασθενών και δεν είχαν εκδοθεί Α.Π.Υ. για αυτούς.

Επειδή για τη χρήση 2012 καταλογίστηκε πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού: α) 400€ για μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση 1 Α.Π.Υ. και γ) 300€ για μη καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών των προβλεπόμενων στοιχείων 30 ασθενών προς τους οποίους είχαν εκδοθεί μηχανογραφικές Α.Π.Υ., ήτοι συνολικά 700€. Πλην όμως, δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν εξετάσεις στους φερόμενους ως ασθενείς που αναγράφονταν στα ανεπίσημα βιβλία της προσφεύγουσας, αλλά δεν είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο ασθενών και δεν είχαν εκδοθεί Α.Π.Υ. για αυτούς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 28-12-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής όσον αφορά στα πρόστιμα που επιβλήθηκαν για μη καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών για τους φερόμενους ως ασθενείς που αναφέρονταν στα ανεπίσημα βιβλία της επιχείρησης για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ήτοι για τις χρήσεις 2004-2006 και 2010-2012.
- Την απόρριψη αυτής ως προς τις λοιπές αιτιάσεις που προβάλλονται για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις.

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

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2004: 586,67€

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2005: 4.400,0 €

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2006: 4.400,0 €

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2010: 1.100,0 €

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2011: 300,0 €

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012: 300,0 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.