



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 26/06/2015

Αριθμός απόφασης: 2849

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των :

α) υπ' αριθμ. Απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,

β) υπ' αριθμ. Απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και

γ) υπ' αριθμ. Απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις :

α) υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,

β) υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και

- γ) υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με την υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 πρόστιμο συνολικού ποσού 11.057,71 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- Μη έκδοση εβδομήντα τριών (73) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας εκάστης μικρότερης των 880,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).
- Μη έκδοση μίας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας μεγαλύτερης των 880,00 €, ήτοι αξίας 2.267,71 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

β) Με την υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 πρόστιμο συνολικού ποσού 12.742,70 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε:

- Μη έκδοση ενενήντα μίας (91) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας εκάστης μικρότερης των 880,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).
- Μη έκδοση μίας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας μεγαλύτερης των 880,00 €, ήτοι αξίας 3.952,70 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

γ) Με την υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 πρόστιμο συνολικού ποσού 24.425,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- Μη έκδοση δεκαοχτώ (18) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας εκάστης μικρότερης των 1.200,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).
- Μη έκδοση μίας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00 €,

ήτοι αξίας 12.425,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Αφορμή για τη διενέργεια του ελέγχου στον προσφεύγοντα υπήρξε το υπ'αριθμ. πληροφοριακό δελτίο, το οποίο διαβιβάστηκε στο ΣΔΟΕ ΠΔ Το ΣΔΟΕ ΠΔ προκειμένου να συλλέξει στοιχεία για τα διαλαμβανόμενα στο με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων-Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας, διενήργησε έλεγχο στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ'αριθμ. εντολής ελέγχου, την και συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. και που αφορά έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. για τις χρήσεις 2006 έως 2013.

Στο εν λόγω ως άνω έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων-Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας περιλαμβάνονται τα αποδεικτικά έγγραφα, όπως αυτά απεστάλησαν από τις φορολογικές αρχές της, της και της, από τα οποία προκύπτει η συνεργασία του προσφεύγοντος με τη εταιρεία, την εταιρεία και την εταιρεία

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Στην υπ'αριθμ. προσβαλλόμενη πράξη ελήφθη ως μη εκδοθείσα μία (1) ΑΠΥ αξίας 2.267,71 €, ήτοι μεγαλύτερης αξίας των 880,00 €, που αντιστοιχεί σε ποσό που έλαβε με έμβασμα από τη συνεργαζόμενη εταιρεία του εξωτερικού (.....). Για την εν λόγω παράβαση επεβλήθη πρόστιμο ποσού 2.267,71 €. Όμως, όπως προκύπτει από το 22/12/2006 επίσημο έγγραφο της εν λόγω συνεργαζόμενης εταιρείας, το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε 14 ΑΠΥ με μεγαλύτερη αξία την αξία μίας ΑΠΥ ποσού 301,95 €, ενώ όλες οι υπόλοιπες ΑΠΥ είναι μικρότερης αξίας. Συνεπώς εσφαλμένα διαπιστώθηκε η προσβαλλόμενη παράβαση, και η επιβολή προστίμου για αυτή.

- Στην υπ'αριθμ. προσβαλλόμενη πράξη ελήφθη ως μη εκδοθείσα μία (1) ΑΠΥ αξίας 3.952,70 €, ήτοι μεγαλύτερης αξίας των 880,00 €, που αντιστοιχεί σε ποσό που έλαβε με έμβασμα από τη συνεργαζόμενη εταιρεία του εξωτερικού (.....). Για την εν λόγω παράβαση επεβλήθη πρόστιμο ποσού 3.952,70 €. Όμως, όπως προκύπτει από το 03/12/2007 επίσημο έγγραφο της εν λόγω συνεργαζόμενης εταιρείας, το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε 28 ΑΠΥ με μεγαλύτερη αξία την αξία μίας ΑΠΥ ποσού 301,95 €, ενώ όλες οι υπόλοιπες ΑΠΥ είναι μικρότερης αξίας. Συνεπώς εσφαλμένα διαπιστώθηκε η προσβαλλόμενη παράβαση, καθώς και επιβλήθηκε το επίμαχο πρόστιμο.

- Στην υπ'αριθμ. προσβαλλόμενη πράξη ελήφθη ως μη εκδοθείσα μία (1) ΑΠΥ αξίας 12.425,00 €, ήτοι μεγαλύτερης αξίας των 880,00 €. Το εν λόγω ποσό ουδέποτε έλαβε από εταιρεία του εξωτερικού και είναι δυσθεώρητο για παροχή μιας υπηρεσίας ως ιατρού γενικής ιατρικής. Συνεπώς εσφαλμένα διαπιστώθηκε η προσβαλλόμενη παράβαση, και επιβλήθηκε το επίμαχο πρόστιμο.

Στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. με κοινοποίηση στο ΣΔΟΕ Π.Δ. το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο - ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων και παροχή διευκρινήσεων προκειμένου όπως μας γνωρίσουν :

- τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. και στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ., τα οποία τεκμηριώνουν ότι ο προσφεύγων πράγματι έλαβε στη χρήση 2010 από αλλοδαπή εταιρεία ποσό 12.425,00 € και
- σε περίπτωση που ο προσφεύγων έλαβε το επίμαχο ποσό των 12.425,00 €, εάν αυτό αντιστοιχεί σε μία (1) ΑΠΥ ή σε ΑΠΥ για τις οποίες προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς όμως να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών.

Το Σ.Δ.Ο.Ε απέστειλε στην Υπηρεσία μας με κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. το με αριθμ. πρωτ. (ΔΕΔ.....) έγγραφο-απάντηση, το περιεχόμενο του οποίου έχει ως ακολούθως :

«Σας γνωρίζουμε ότι στον έλεγχο που έγινε στον ιατρό με ΑΦΜ από την Υπηρεσία μας στις διαπιστώθηκαν φορολογικές παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε διάφορες χρήσεις.

Για την επίμαχη παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον (1) μιας Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 12.425,00 € προκύπτει μετά από έγγραφο που μας διαβιβάστηκε από το τμήμα Διεθνούς Συνεργασίας με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ και μας γνωρίζει ότι ο ελεγχόμενος ιατρός συνεργάστηκε με τη εταιρεία και για τη χρήση 2010 η συγκεκριμένη εταιρεία κατέβαλε στον ελεγχόμενο το συνολικό ποσό των 31.326,13 €.

Ο ελεγχόμενος ιατρός είχε εκδώσει Α.Π.Υ. σε διάφορους ασθενείς (αλλοδαπούς) πελάτες της ασφαλιστικής εταιρείας και προέκυψε η διαφορά των 12.425,00 € της μη έκδοσης. Επειδή ο έλεγχος δεν μπόρεσε να διευκρινίσει το πλήθος των εξεταζόμενων ασθενών καταλόγισε παράβαση για έκδοση τουλάχιστον μιας ΑΠΥ ισόποσης αξίας.

Σας αποστέλλουμε τα αποδεικτικά στοιχεία»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 εδάφιο πρώτο του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

«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 παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13§3 εδάφιο τέταρτο του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

«Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13§3 εδάφιο τέταρτο του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ.22 άρθρου 19 Ν.3842/2010,ΦΕΚ Α 58/23.4.2010 με ισχύ σύμφωνα με το άρθρο 92 του ίδιου νόμου από τη διαχειριστική περίοδο που αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 2011 και για υπηρεσίες που είχαν παρασχεθεί μέχρι τη λήξη της προηγούμενης αυτής διαχειριστικής περιόδου και δεν έχουν εισπραχθεί οι αμοιβές, τα στοιχεία αυτά επιτρέπεται να εκδοθούν με την είσπραξη, ορίζεται ότι :

«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, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την

περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 1 και 2 περ. α' υποπερ. α.β. του ν 2523/1997, όπως τέθηκε με το άρθρο 75§1 ν.3842/2010 και ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από 01/06/2010 σύμφωνα με το άρθρο 92§1 περ. ιζ του ιδίου νόμου :

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (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 Νο 1 (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.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.»

Η υποπερίπτωση α.β. που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής :

«α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας 586 ευρώ ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§ 2 περ. β' του ν 2523/1997:

«β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) 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 ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' εδάφιο πρώτο του ν.2523/97, ορίζεται ότι :

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψή της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' εδάφιο πρώτο του ν.2523/97, [όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 75 Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.4.2010), σύμφωνα δε με την παρ.1 περ.ιζ άρθρου 92 του αυτού νόμου, η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 75 παράγραφοι 1 έως και 5 αρχίζει για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως], ορίζεται ότι :

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψή της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' εδάφιο τέταρτο του ν.2523/97, ορίζεται ότι :

Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Επειδή οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην απόέκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Αφορμή για τη διενέργεια του ελέγχου στον προσφεύγοντα υπήρξε το υπ'αριθμ. πληροφοριακό δελτίο, το οποίο διαβιβάστηκε στο ΣΔΟΕ ΠΔ Το ΣΔΟΕ ΠΔ προκειμένου να συλλέξει στοιχεία για τα διαλαμβανόμενα στο με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων-Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας, διενήργησε έλεγχο στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ'αριθμ. εντολής ελέγχου, την και συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. και που αφορά έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. για τις χρήσεις 2006 έως 2013. Στο εν λόγω ως άνω έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων-Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας περιλαμβάνονται τα αποδεικτικά έγγραφα, όπως αυτά απεστάλησαν από τις φορολογικές αρχές της, της και της, από τα οποία προκύπτει η συνεργασία του προσφεύγοντος με τη εταιρεία, την εταιρεία και την εταιρεία

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα στις το με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων (άρθρ. 28§1 ν. 4174/2013) και τις Προσωρινές Πράξεις Προστίμου Κ.Β.Σ., όμως ο προσφεύγων δεν απάντησε στο εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Ως προς την προσβαλλόμενη υπ'αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006.

Επειδή με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε μεταξύ άλλων στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 πρόστιμο ποσού 2.267,71 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' του ν. 2523/97, καθόσον δεν εξέδωσε μία (1) Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας μεγαλύτερης των 880,00 €, ήτοι αξίας 2.267,71 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το επίμαχο ποσό των 2.267,71 ευρώ που έλαβε με έμβασμα από την συνεργαζόμενη εταιρεία του εξωτερικού (.....) αντιστοιχεί σε 14 (δεκατέσσερις) ΑΠΥ και όχι σε μία ΑΠΥ, προσκομίζοντας σε φωτοτυπία το από 22/12/2006 έγγραφο της εταιρείας, μεταφρασμένο από Δικηγόρο. Συνεπώς, κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος εσφαλμένα διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η προσβαλλόμενη παράβαση της μη

έκδοσης μίας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας μεγαλύτερης των 880,00 €, ήτοι αξίας 2.267,71 €, και επιβλήθηκε το επίμαχο πρόστιμο.

Επειδή στην από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Δ.Ο.Υ., που διαβιβάστηκε από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην Υπηρεσία μας, και επί του ως άνω ισχυρισμού του προσφεύγοντος, αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι :

«...Ο έλεγχος εξέτασε το χειρόγραφο βιβλίο εσόδων-εξόδων του ιατρού με ΑΠΘ (αριθμό πράξης θεώρησης) Ειδικότερα από την εξέταση της σελίδας με α/α 4, προκύπτει ότι τον μήνα Νοέμβριο 2006, που αναφέρεται το έγγραφο της εταιρείας (το οποίο σημειωτέον είναι απλό φωτοαντίγραφο και όχι ακριβές φωτοαντίγραφο), έχουν καταχωρηθεί (στο βιβλίο) μόνο δύο παραστατικά εσόδων ως εξής:

- Στις 3-11-2006 έχει καταχωρηθεί στην στήλη «ΕΙΔΟΣ & ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ» η ένδειξη ΑΠΥ-....., Σειρά Α, στην στήλη «ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ» η λέξη παροχή υπηρεσίας και στην στήλη «ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΝΠΔΔ» ποσό 410,00 ευρώ.
- Στις 4-11-2006 έχει καταχωρηθεί στην στήλη «ΕΙΔΟΣ & ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ» η ένδειξη ΑΠΥ-...., Σειρά Α, στην στήλη «ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ» η λέξη παροχή υπηρεσίας και στην στήλη «ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» ποσό 280,00 ευρώ.

Δηλαδή το σύνολο των εσόδων του μηνός Νοεμβρίου 2006 που είναι καταχωρημένα στο βιβλίο εσόδων-εξόδων προκύπτει από το άθροισμα των παραπάνω δύο κονδυλίων και ανέρχεται στο ποσό των 690,00 ευρώ (410,00+280,00).

Ακόμα εξετάσαμε το μπλοκ ΑΠΥ (Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών) ΣΕΙΡΑΣ Α' με ΑΠΘ και διαπιστώσαμε ότι:

- Η ΑΠΥ Σειράς Α' με ημερομηνία 3/11/2006 αναγράφει ως αιτιολογία: «*Ιατρικές επισκέψεις μηνός Σεπτεμβρίου 2006*». Ακόμα διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος τιμολογεί την δημόσια υπηρεσία «..... –.....» με ΑΦΜ και αναγράφει ποσό 410,00 ευρώ.
- Η ΑΠΥ Σειράς Α' με ημερομηνία 4/11/2006 αναγράφει ως αιτιολογία: «*Επίσκεψη κατ' οίκον για τους ασθενείς 50€, 130€, 100€*». Ακόμα διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος τιμολογεί την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Περαιτέρω οι αριθμοί που αναγράφονται στο σημείωμα της αλλοδαπής επιχείρησης (.....) δεν συσχετίζονται με ονόματα και διευθύνσεις συγκεκριμένων πελατών, ούτε ο ελεγχόμενος (κος) ανέφερε τα ονόματα και τις διευθύνσεις ή τα κράτη των αλλοδαπών προκειμένου να γίνουν οι σχετικές επαληθεύσεις. Έτσι δεν προκύπτει με σαφήνεια ότι πρόκειται για πολλές διαφορετικές συναλλαγές που έγιναν την ίδια ημέρα και όχι περί μίας συναλλαγής αξίας 2.267,71 ευρώ.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το επίμαχο ποσό συναλλαγής αξίας 2.267,71 € αφορά δεκατέσσερις (14) συναλλαγές και όχι μία απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο στον έλεγχο, όσο και στην Υπηρεσία μας στοιχεία από τα οποία να προκύπτει με σαφήνεια **πόσες** και **ποιες** είναι οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν και αφορούν στο εν λόγω επίμαχο ποσό.

Συνεπώς, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης **Α.Π.Υ. απροσδιορίστου πλήθους συναλλαγών συνολικής αξίας 2.267,71 €**, κατά παράβαση των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' ν.2523/1997, και συγκεκριμένα πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1., ήτοι εν προκειμένω πρόστιμο ποσού 2.267,71 €.

Ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007.

Επειδή με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε μεταξύ άλλων στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 πρόστιμο ποσού 3.952,70 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' του ν. 2523/97, καθόσον δεν εξέδωσε μία (1) Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας μεγαλύτερης των 880,00 €, ήτοι αξίας 3.952,70 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το επίμαχο ποσό των 3.952,70 ευρώ που έλαβε με έμβασμα από την συνεργαζόμενη εταιρεία του εξωτερικού (.....) αντιστοιχεί σε 28 (είκοσι οκτώ) ΑΠΥ και όχι σε μία ΑΠΥ, προσκομίζοντας σε φωτοτυπία το από έγγραφο της εταιρείας, μεταφρασμένο από Δικηγόρο. Συνεπώς, κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, εσφαλμένα διαπιστώθηκε η προσβαλλόμενη παράβαση της μη έκδοσης μίας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας μεγαλύτερης των 880,00 €, ήτοι αξίας 2.267,71 €, και επιβλήθηκε το επίμαχο πρόστιμο.

Επειδή στην από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Δ.Ο.Υ., που διαβιβάστηκε από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην Υπηρεσία μας, και επί του ως άνω ισχυρισμού του προσφεύγοντος, αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι :

«..Ο έλεγχος εξέτασε το χειρόγραφο βιβλίο εσόδων-εξόδων του ιατρού με ΑΠΘ (αριθμό πράξης θεώρησης..... Ειδικότερα από την εξέταση της σελίδας με α/α 9, προκύπτει ότι στις που αναφέρεται το έγγραφο της εταιρείας (το οποίο σημειωτέον είναι απλό φωτοαντίγραφο και όχι ακριβές φωτοαντίγραφο) έχουν καταχωρηθεί (στο βιβλίο) μόνο (7) επτά παραστατικά εσόδων συγκεντρωτικά (με μία εγγραφή) ως εξής:

- Στις 2-11-2007 έχει καταχωρηθεί στην στήλη «ΕΙΔΟΣ & ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ» η ένδειξη ΑΠΥ, στην στήλη «ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ» η λέξη παροχή υπηρεσίας και στην στήλη «ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» ποσό 1.625,00 ευρώ.

Ακόμα εξετάσαμε τα μπλόκ ΑΠΥ (Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών) με α/α και τα οποία είναι αθεώρητα (δυνάμει της ΠΟΛ.1083/03) και διαπιστώσαμε ότι:

- Η ΑΠΥ-... με ημερομηνία 2/11/2007 αναγράφει ως αιτιολογία: «*Επίσκεψη στο ιατρείο*». Ακόμα διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος τιμολογεί τον αλλοδαπό ιδιώτη «.....» χωρίς ΑΦΜ και αναγράφει ποσό 185,00 ευρώ.
- Η ΑΠΥ-.... με ημερομηνία 2/11/2007 αναγράφει ως αιτιολογία: «.....». Ακόμα διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος τιμολογεί την αλλοδαπή ιδιώτη «.....» χωρίς ΑΦΜ και αναγράφει ποσό 525,00 ευρώ.
- Η ΑΠΥ-.... με ημερομηνία 2/11/2007 αναγράφει ως αιτιολογία: «.....». Ακόμα διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος τιμολογεί την αλλοδαπή ιδιώτη «.....» χωρίς ΑΦΜ και αναγράφει ποσό 130,00 ευρώ.
- Η ΑΠΥ-... με ημερομηνία 2/11/2007 αναγράφει ως αιτιολογία: «.....». Ακόμα διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος τιμολογεί την αλλοδαπή ιδιώτη «.....» χωρίς ΑΦΜ και αναγράφει ποσό 220,00 ευρώ.

- Η ΑΠΥ-... με ημερομηνία 2/11/2007 αναγράφει ως αιτιολογία: «.....». Ακόμα διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος τιμολογεί τον αλλοδαπό ιδιώτη «.....» χωρίς ΑΦΜ και αναγράφει ποσό 125,00 ευρώ.
- Η ΑΠΥ-... με ημερομηνία 2/11/2007 αναγράφει ως αιτιολογία: «.....». Ακόμα διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος τιμολογεί τον αλλοδαπό ιδιώτη «.....» χωρίς ΑΦΜ και αναγράφει ποσό 190,00 ευρώ.
- Η ΑΠΥ-... με ημερομηνία 2/11/2007 αναγράφει ως αιτιολογία: «.....». Ακόμα διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος τιμολογεί τον αλλοδαπό ιδιώτη «.....» χωρίς ΑΦΜ και αναγράφει ποσό 250,00 ευρώ.

Περαιτέρω οι αριθμοί που αναγράφονται στο σημείωμα της αλλοδαπής επιχείρησης (.....) δεν συσχετίζονται με ονόματα και διευθύνσεις συγκεκριμένων πελατών, ούτε ο ελεγχόμενος (κος) ανέφερε τα ονόματα και τις διευθύνσεις ή τα κράτη των αλλοδαπών προκειμένου να γίνουν οι σχετικές επαληθεύσεις. Έτσι δεν προκύπτει με σαφήνεια ότι πρόκειται για πολλές διαφορετικές συναλλαγές που έγιναν την ίδια ημέρα και όχι περί μίας συναλλαγής αξίας 3.952,70 ευρώ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το επίμαχο ποσό συνολικής αξίας 3.952,70 € αφορά είκοσι οκτώ (28) συναλλαγές και όχι μία απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο στον έλεγχο, όσο και στην Υπηρεσία μας στοιχεία από τα οποία να προκύπτει με σαφήνεια **πόσες** και **ποιες** είναι οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν και αφορούν στο εν λόγω επίμαχο ποσό.

Συνεπώς, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης **Α.Π.Υ. απροσδιορίστου πλήθους συναλλαγών συνολικής αξίας 3.952,70 €**, κατά παράβαση των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' ν.2523/1997, και συγκεκριμένα πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1., **ήτοι εν προκειμένω πρόστιμο ποσού 3.952,70 €.**

Ως προς την προσβαλλόμενη υπ'αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.

Επειδή με την υπ'αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε μεταξύ άλλων στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 πρόστιμο ποσού 12.425,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), καθόσον ο προσφεύγων δεν εξέδωσε μία (1) Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00 €, ήτοι αξίας 12.425,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι :

- ουδέποτε έλαβε στη χρήση 2010 από εταιρεία του εξωτερικού το ποσό των 12.425,00 €, το οποίο ο έλεγχος έλαβε ως αποκρυβέν εισόδημα και φέρεται να αντιστοιχεί σε μία (1) ΑΠΥ ισόποσης αξίας,
- δεν αναφέρονται πραγματικά περιστατικά από τα οποία να προκύπτει η είσπραξη του ως άνω ποσού και η μη έκδοση μίας (1) ΑΠΥ αυτής της αξίας και
- το εν λόγω ποσό είναι δυσθεώρατο για παροχή μιας (1) υπηρεσίας ως ιατρού γενικής ιατρικής.

Επειδή στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. με κοινοποίηση στο ΣΔΟΕ Π.Δ. το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο - ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων και παροχή διευκρινήσεων προκειμένου όπως μας γνωρίσουν :

- τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. και στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ., τα οποία τεκμηριώνουν ότι ο προσφεύγων πράγματι έλαβε από αλλοδαπή εταιρεία ποσό 12.425,00 € στη χρήση 2010 και

- σε περίπτωση που ο προσφεύγων έλαβε το επίμαχο ποσό των 12.425,00 €, εάν αυτό αντιστοιχεί σε μία (1) ΑΠΥ ή σε ΑΠΥ για τις οποίες προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς όμως να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών.

Επειδή το Σ.Δ.Ο.Ε απέστειλε στην Υπηρεσία μας με κοινοποίηση της Δ.Ο.Υ. το με αριθμ. πρωτ. (ΔΕΔ) έγγραφο-απάντηση το περιεχόμενο του οποίου έχει ως ακολούθως :

«Σας γνωρίζουμε ότι στον έλεγχο που έγινε στον ιατρό με ΑΦΜ από την Υπηρεσία μας στις διαπιστώθηκαν φορολογικές παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε διάφορες χρήσεις.

Για την επίμαχη παράβαση της μη έκδοσης **τουλάχιστον (1) μιας Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 12.425,00 €** προκύπτει μετά από έγγραφο που μας διαβιβάστηκε από το τμήμα Διεθνούς Συνεργασίας με αριθμ. πρωτ. και μας γνωρίζει ότι ο ελεγχόμενος ιατρός συνεργάστηκε με τη εταιρεία και για τη χρήση 2010 η συγκεκριμένη εταιρεία κατέβαλε στον ελεγχόμενο το συνολικό ποσό των 31.326,13 €.

Ο ελεγχόμενος ιατρός είχε εκδώσει Α.Π.Υ. σε διάφορους ασθενείς (αλλοδαπούς) πελάτες της ασφαλιστικής εταιρείας και προέκυψε η διαφορά των 12.425,00 € της μη έκδοσης. **Επειδή ο έλεγχος δεν μπόρεσε να διευκρινίσει το πλήθος των εξεταζόμενων ασθενών καταλόγισε παράβαση για έκδοση τουλάχιστον μιας ΑΠΥ ισόποσης αξίας.»**

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων-Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας με θέμα «Ανταλλαγή πληροφοριών κατ'εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ.Ε. μεταξύ Ελλάδας και Δανίας και της Οδηγίας 77/799/Ε.Ο.Κ. (όπως ισχύει)» αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι από τις φορολογικές αρχές της Δανίας προκύπτει ότι ο προσφεύγων συνεργάστηκε με την **δανέζικη εταιρεία**, κατόπιν γραπτής μεταξύ τους συμφωνίας και η πληρωμή για τα ποσά που εισέπραξε από την αλλοδαπή εταιρεία κατά την περίοδο 2006-2012 πραγματοποιήθηκε μέσω της Τράπεζας, BIC :, Αριθμός λογαριασμού και δικαιούχο τον προσφεύγοντα.

Επομένως, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ουδέποτε έλαβε από εταιρεία του εξωτερικού το ποσό των 12.425,00 €, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. (ΔΕΔ) έγγραφο-απάντηση που απέστειλε το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. στην Υπηρεσία μας με κοινοποίηση τη Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι σχετικά με το επίμαχο ποσό των 12.425,00 € ο έλεγχος δεν μπόρεσε να διευκρινίσει το πλήθος των εξεταζόμενων ασθενών και συνεπώς ο προσφεύγων **υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης Α.Π.Υ. απροσδιορίστου πλήθους συναλλαγών συνολικής αξίας 12.425,00 €** μεγαλύτερης των 1.200,00 €, **και όχι σε παράβαση μη έκδοσης μίας ΑΠΥ αξίας 12.425,00 €, κατά παράβαση των άρθρων 13§§1 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).**

Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' εδάφιο 4° του ν.2523/1997, και συγκεκριμένα πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το

οποίο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, ήτοι :

$15 \times (\text{ΒΑΣ.ΥΠ 1}) \times \Sigma.\text{Β. (1)} = 15 \times 600 \times 1 = 9.000,00 \text{ €}.$

Επειδή, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων, για την παράβαση της μη έκδοσης ΑΠΥ συνολικής αξίας 12.425,00 €, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ισόποσο της αποκρυβείσας αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' εδάφιο 1^ο του ν.2523/97, **αντί του ορθού, ήτοι πρόστιμο ισόποσο της αποκρυβείσας αξίας, το οποίο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' εδάφιο 4^ο του ν.2523/97.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

1) **Την απόρριψη** αυτής ως προς την υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006.

2) **Την απόρριψη** αυτής ως προς την υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007.

3) **Την μερική αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ. Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, σχετικά με την επιμέτρηση του επιβληθέντος προστίμου σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2006

Πρόστιμο αρθ. 5§8^α ν.2523/97 : Ποσό 8.790,00 € (15 X 586,00 € X 1)

Πρόστιμο αρθ. 5§10^α ν.2523/97 : Ποσό 2.267,71 €

Συνολικό ποσό προστίμου : 11.057,71 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2007

Πρόστιμο αρθ. 5§8^α ν.2523/97 : Ποσό 8.790,00 € (15 X 586,00 € X 1)

Πρόστιμο αρθ. 5§10^α ν.2523/97 : Ποσό 3.985,70 €

Συνολικό ποσό προστίμου : 12.742,70 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2010

Πρόστιμο αρθ. 5§8^α ν.2523/97 : Ποσό 12.000,00 € (15 X 800,00 € X 1)

Πρόστιμο αρθ. 5§10^α εδάφιο 4^ο ν.2523/97 : Ποσό 9.000,00 € (15 X 600,00 € X 1)

Συνολικό ποσό προστίμου : 21.000,00 €

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).