



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/4/2019

Αριθμός απόφασης: 945

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 31/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά του με αρ...../...../30-11-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αρ. πρωτ./11-1-2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 31/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Με τον με αριθμό .../.../30-11-2018 οριστικό προσδιορισμό προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **4.000,00 €**, λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε χίλιες δέκα οκτώ (1018) περιπτώσεις ασθενών στο νοσηλευτικό ίδρυμα «.....» - ΑΦΜ, αξίας εκάστης κάτω των 1.200,00€ με συνολική προσδιορισθείσα αξία 275.145,04 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 2, 8, 9, 10 του Ν 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $800 \times 15 = 12.000,00 / 3 = 4.000,00 \text{ €}$

Δυνάμει των με αρ./6-6-2018 και/6-9-2018 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας παθολογίας» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις χρήσεις 2012 -2013 κατόπιν του υπ' αριθμ. .../2015 Πληροφοριακού Δελτίου.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των ονομάτων των ασθενών, όπως αυτά περιλαμβάνονται στις εκτυπώσεις του βιβλίου μεριδολογίου του νοσηλευτικού ιδρύματος «.....», με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, στη χρήση 2012, δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας (Α.Π.Υ.) σε χίλιες δεκαοκτώ (1018) περιπτώσεις για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες σε ισάριθμους ασθενείς στο νοσηλευτικό ίδρυμα «.....», όπως παρατίθενται στον πίνακα για τη χρήση 2012 (σελ. 37-59) της έκθεσης ελέγχου, συνολικής αξίας 275.145,04 € (1018x270,28), και στη χρήση 2013, δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας (Α.Π.Υ.) σε χίλιες είκοσι τέσσερις (1024) περιπτώσεις για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες σε ισάριθμους ασθενείς στο νοσηλευτικό ίδρυμα «.....», όπως παρατίθενται στον πίνακα για τη χρήση 2013 (σελ. 59-81) της έκθεσης ελέγχου, συνολικής αξίας 276.766,72 € (1024x270,28). Στη συνέχεια, βάσει των πορισμάτων του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδόθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης ως αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους παρακάτω λόγους :

- Η φορολογική αρχή θα πρέπει να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση και για τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. Η δε έκθεση ελέγχου θα πρέπει να είναι ξεκάθαρη ως προς την συναγωγή συμπερασμάτων και ειδικότερα ως προς τον τρόπο και τη μεθοδολογία που ακολούθησε.
- Επικουρικά ισχυρίζεται ότι για τη χρήση 2012 έχει υποβάλλει δήλωση αυτοπεραίωσης, σύμφωνα με το Ν.3296/2004 και σύμφωνα με το άρθρο 15 του ίδιου νόμου, η χρήση αυτή θεωρείται περατωθείσα ως ειλικρινής. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί τελικώς η παράβαση, ζητά την εφαρμογή της ηπιότερης (από τις διαχρονικά υπάρχουσες) κύρωσης.
- Ο συλλογισμός που ακολούθησε ο έλεγχος της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. για τον καταλογισμό των παραβάσεων είναι αυθαίρετος διότι : α) κάθε εισαγωγή στο Ιατρικό Διαβαλκανικό Κέντρο και καταχώρηση στο μεριδολόγιο του νοσοκομείου δεν σημαίνει ειδική νοσηλευτική υπηρεσία ή χημειοθεραπεία και παράλληλα και αμοιβή γιατρού, β) είναι συχνή η δωρεάν αγωγή σε ασθενέστερους οικονομικά ασθενείς, γ) ένα ποσοστό ασθενών έχει ιδιωτική ασφάλεια και ο τρόπος πληρωμής καθορίζεται από τις ασφαλιστικές εταιρίες, δ) αμφισβητεί το προσδιορισθέν από τον έλεγχο ύψος της χρέωσης, ήτοι ποσό 270,00 €. Ο προσφεύγων αναφέρει συγκεκριμένα ονόματα ασθενών, τα οποία ο έλεγχος τα έχει συμπεριλάβει στον πίνακα των περιπτώσεων μη έκδοσης Α.Π.Υ., ενώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει εκδώσει Α.Π.Υ γι' αυτούς σε άλλο χρόνο.

Ως προς την έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες

προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 21/11/2018 Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η χρήση 2012 θεωρείται περατωθείσα ως ειλικρινής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.3296/2004.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας
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:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο 17 παρ. 2 του Ν.3296/2004 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις των [παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994](#) και [3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000](#) έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια

για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν της από 21/11/2018 Έκθεσης Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία εν προκειμένω αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ 2 περ. α' του Ν.2238/94 και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 του Ν.3296/2004 και δεν τίθεται θέμα παραγραφής της επίδικης χρήσης. Σε κάθε περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εντός του κανονικού χρόνου της παραγραφής (πενταετία).

Ως προς το αίτημα εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

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. ...

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.. ...

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α, της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των

προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων».

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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:.... 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, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, στη χρήση 2012 δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας (Α.Π.Υ.) σε χίλιες δεκαοκτώ (1018) περιπτώσεις για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες σε ισάριθμους ασθενείς και το πρόστιμο το οποίο θα έπρεπε να του επιβληθεί, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ανέρχεται σε 12.000,00 € (800,00 X 15). Στη υπό κρίση περίπτωση, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος, καθώς υφίσταται ρητή πρόβλεψη από το νόμο, το πρόστιμο της μεταβατικής διάταξης της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης από αυτής του άρθρου 5 παρ. 8, περ.

α' του ν. 2523/1997, ήτοι ποσό 12.000,00 / 3 = 4.000,00 € και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αυθαίρετου καταλογισμού παραβάσεων από τον έλεγχο της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε.

Επειδή στο π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται :

«Άρθρο 2 Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

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 ελευθέριο 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 αυτό, κατά περίπτωση. [...]

Άρθρο 13 Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών

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....

3. ... 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 Ν.Π.Δ.Δ. , 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, στις διατάξεις της παραγράφου 22 της ΠΟΛ 1091/14-06-2011 «Παροχή διευκρινίσεων εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 και 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α') - Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις που αφορούν θέματα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και καθορισμού διαδικασιών και προϋποθέσεων διενέργειας ορισμένων κατηγοριών συναλλαγών.» ορίζεται :

«Παράγραφος 22 - Εναρμόνιση του χρόνου έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 με το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσίας όλων των επιτηδευματιών (έναρξη ισχύος από 1.1.2011)» - «Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. και εναρμονίζεται ο

χρόνος έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελεύθεριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 με τον χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, πλην της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εξακολουθεί να εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη. Έτσι με τις νέες διατάξεις η απόδειξη παροχής υπηρεσίας των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν δε η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή της, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βεβαία και εκκαθαρισμένη. Με τις νέες διατάξεις αποσυσχετίζεται πλέον ο χρόνος έκδοσης των Α.Π.Υ. των εν λόγω επιτηδευματιών από την είσπραξη των αμοιβών τους και κατά συνέπεια αυτοί υποχρεούνται να εκδώσουν, όπως και οι λοιποί επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες, τις σχετικές Α.Π.Υ. στους χρόνους που ορίζονται ανωτέρω, ανεξαρτήτως εάν εισπράξουν ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή.»

Επειδή, στο άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 21/11/2018 Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προέκυψαν τα παρακάτω :

Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί εάν ο προσφεύγων ιατρός έχει εκδώσει Α.Π.Υ. προς τους ασθενείς, στους οποίους παρείχε ιατρικές υπηρεσίες για το διάστημα 2012-2013, διασταύρωσε τα δεδομένα του βιβλίου μεριδολογίου του ιατρού για τις χρήσεις 2012-2013, που παρελήφθη την 15/4/2016 (κατόπιν της υπ'αριθμ...../15-04-2016 εντολής της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) από το νοσηλευτικό ίδρυμα, με τα βιβλία και εκδοθέντα φορολογικά του στοιχεία, τα οποία κατασχέθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με την υπ'αριθμ...../06-06-2018 Έκθεση Κατάσχεσης. Στη συνέχεια, διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος των ονομάτων των ασθενών από τις εκτυπώσεις των θεωρημένων μεριδολογίων με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. και σημειώθηκε η αντίστοιχη Α.Π.Υ. δίπλα από το όνομα κάθε ασθενούς. Σε όσες δε περιπτώσεις έκδοσης θεωρημένου φορολογικού στοιχείου

(Α.Π.Υ.) διαπιστώθηκε σαφής αναγραφή αιτιολογίας που αφορούσε παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες περισσότερων των μία περιπτώσεων (π.χ. ΑΠΥ/01-03-2012 2 ΣΥΝΕΔΡΙΕΣ Χ/Θ) αυτό λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο με αναγραφή της Α.Π.Υ. δίπλα από το όνομα του ασθενούς για τις αντίστοιχες περιπτώσεις. Σε όσες περιπτώσεις ασθενών διαπιστώθηκε η ένδειξη "ΟΧΙ" στη στήλη ΜΗΔΕΝΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ του θεωρημένου βιβλίου μεριδολογίων του ελεγχόμενου ιατρού, εξαιρέθηκαν από τον έλεγχο, καθόσον, σύμφωνα με το ανωτέρω αναφερθέν έγγραφο του νοσηλευτικού ιδρύματος, οι συγκεκριμένοι ασθενείς είναι ασθενείς της κλινικής με υποχρέωση του ιατρού να εκδώσει απόδειξη προς την κλινική.

Ακολούθως ο έλεγχος, για να υπολογίσει την αξία για κάθε περίπτωση μη έκδοσης Α.Π.Υ., έλαβε υπόψη του ότι κάθε ημερομηνία που αναγράφεται στα θεωρημένα μεριδολόγια είναι η ημερομηνία χρέωσης της αμοιβής του ιατρού για κάθε εισαγωγή ασθενή (σχετ.έγγραφο από με αρ.πρωτ...../13-07-2018), ότι σε κάθε ασθενή με την κάθε εισαγωγή του στο νοσηλευτικό ίδρυμα έχει παρασχεθεί ειδική ιατρική περίθαλψη (και όχι συνταγογράφηση, επίσκεψη, επανέλεγχος, αξιολόγηση αποτελεσμάτων κ.λπ. γιατί σε αυτή την περίπτωση δεν θα συνέτρεχε λόγος να συμπεριληφθεί το όνομα του ασθενούς στο βιβλίο μεριδολογίου του ιατρού). Δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν δύναται να γνωρίζει το ακριβές ποσό της αμοιβής του ιατρού για την ειδική περίθαλψη που έχει παράσχει στον εκάστοτε ασθενή για τις περιπτώσεις που δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ.), προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία κάθε μίας από τις μη εκδοθείσες ΑΠΥ, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα ποσά που ο ίδιος ο ελεγχόμενος ιατρός ανέγραψε ως αμοιβή του στα ήδη εκδοθέντα φορολογικά του στοιχεία (Α.Π.Υ.) για τις χρήσεις 2012-2013 εξαιρουμένων των περιπτώσεων που αφορούσαν αιτιολογίες μη συναφείς με παρασχεθείσα ειδική ιατρική περίθαλψη (επίσκεψη, επανέλεγχος-εξέταση, επανεκτίμηση-επίσκεψη, συνταγογράφηση κ.λπ., καθόσον σε αυτή την περίπτωση δεν θα συνέτρεχε λόγος να συμπεριληφθεί το όνομα του ασθενούς στο βιβλίο μεριδολογίου του ιατρού) διαιρώντας εν συνεχεία το σύνολο της αξίας αυτών δια του πλήθους τους (μέση τιμή). Σε όσες περιπτώσεις έκδοσης θεωρημένου φορολογικού στοιχείου (Α.Π.Υ.) διαπιστώθηκε σαφής αναγραφή αιτιολογίας που αφορούσε παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες περισσότερων των μία περιπτώσεων (π.χ. ΑΠΥ/01-03-2012 2 ΣΥΝΕΔΡΙΕΣ Χ/Θ ποσό 500€) αυτό λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο με αντίστοιχο μερισμό των αναγραφόμενων ποσών. Στην ανωτέρω περίπτωση: το ποσό των 500€ λογίστηκε ως 2 περιπτώσεις έκδοσης φορολογικού στοιχείου. Κατόπιν των ανωτέρω το ποσό της αμοιβής του ιατρού ανά ασθενή και ανά ημερομηνία καθορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 270,28€, κατόπιν διαίρεσης της συνολικής αξίας των αποδείξεων (106.221,46€) με το πλήθος τους (393). Ακολούθως προσδιόρισε το πλήθος των παραβάσεων ανά χρήση, ανά ασθενή και αναλόγως των εισαγωγών του ασθενούς στο νοσηλευτικό ίδρυμα. Ως ημερομηνία έκδοσης της Α.Π.Υ. λογίστηκε η ημερομηνία που αναγράφεται στο βιβλίο μεριδολογίων δίπλα από τα στοιχεία του κάθε ασθενούς, εκτός και εάν προέκυπτε με σαφήνεια αλλιώς από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που ο ελεγχόμενος ιατρός έχει τυχόν εκδώσει για τον ίδιο ασθενή.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος επισημαίνονται τα εξής :

α) Ως προς τον ισχυρισμό ότι κάθε εισαγωγή στο Ιατρικό Διαβαλκανικό Κέντρο και καταχώρηση στο μεριδολόγιο του νοσοκομείου δεν σημαίνει ειδική νοσηλευτική υπηρεσία ή χημειοθεραπεία και παράλληλα και αμοιβή γιατρού. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων αναφέρει συγκεκριμένα ονόματα ασθενών, τα οποία ο έλεγχος τα έχει συμπεριλάβει στον πίνακα των περιπτώσεων μη έκδοσης Α.Π.Υ., ενώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει εκδώσει Α.Π.Υ για αυτούς σε άλλο χρόνο.

Με το με αριθμό πρωτοκόλλου/29-06-2018 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προς το(Υποκ/μα) ζητήθηκαν τα εξής : Σε τι αφορά η ημερομηνία που αναγράφεται ως ξεχωριστή στήλη δίπλα από τη στήλη όνομα (ασθενούς) των μεριδολογίων (χρήσεων 2012-2013) και σε τι αφορά η ένδειξη: ΝΑΙ ή ΟΧΙ που αναγράφεται κατά περίπτωση στη στήλη: Μηδενική αμοιβή των μεριδολογίων. Ανταποκρινόμενο στο ανωτέρω έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. το απέστειλε το με αριθμ.πρωτοκ. .../13-07-2018 έγγραφό του στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι:

- 1) Η ημερομηνία που αναγράφεται στα θεωρημένα μεριδολόγια είναι η ημερομηνία χρέωσης της αμοιβής του ιατρού για κάθε εισαγωγή ασθενή.
- 2) Στην στήλη Μηδενική Αμοιβή η ένδειξη "ΝΑΙ" σημαίνει ότι ο ασθενής στον οποίο αναφέρεται η εγγραφή είναι ασθενής του συγκεκριμένου ιατρού με υποχρέωση να εκδώσει απόδειξη στον ασθενή. Στην στήλη Μηδενική Αμοιβή η ένδειξη "ΟΧΙ" σημαίνει ότι ο ασθενής στον οποίο αναφέρεται η εγγραφή είναι ασθενής της κλινικής με υποχρέωση του ιατρού να εκδώσει απόδειξη προς την κλινική.

Ακολούθως, με το με αριθμό πρωτοκόλλου/21-08-2018 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προς το(Υποκ/μα) ζητήθηκαν αναλυτικά οι ιατρικές πράξεις για τις οποίες καταχωρούνται τα στοιχεία του εκάστοτε ασθενούς στο βιβλίο μεριδολογίου ιατρών του νοσηλευτικού τους ιδρύματος. Ανταποκρινόμενο στο ανωτέρω έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. το απέστειλε το με αριθμ.πρωτοκ./06-09-2018 έγγραφό του στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι:

«.....Σύμφωνα με το προεδρικό διάταγμα 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), άρθρο 10 παράγραφος 5 περίπτωση γβ' ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:

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 διεύθυνσής του, του Α.Φ.Μ. και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και όταν παρέχονται υπηρεσίες κατ'εντολή και για λογαριασμό τρίτου, στο βιβλίο αναγράφεται ακόμη το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. 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 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. Η κλινική μας εφαρμόζοντας τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τηρούσε το Θεωρημένο Βιβλίο Μεριδολογίου...». Στη συνέχεια με το εν λόγω έγγραφο απεστάλησαν οι ιατρικές πράξεις που ενημερώνουν το Βιβλίο Μεριδολογίου της κλινικής. Επομένως και λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος συμπεριέλαβε τα ονόματα των ανωτέρω ασθενών στον πίνακα των μη εκδοθεισών Α.Π.Υ., με βάσει τα στοιχεία του μεριδολογίου.

β) Ως προς τον ισχυρισμό ότι είναι συχνή η δωρεάν αγωγή σε ασθενέστερους οικονομικά ασθενείς. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ΚΒΣ επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή, εκδίδεται απόδειξη στην οποία αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν». Εν προκειμένω, δεν εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα αποδείξεις με την ένδειξη «δωρεάν» για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες του προς οικονομικά ασθενέστερους.

γ) Ως προς τον ισχυρισμό ότι ένα ποσοστό ασθενών έχει ιδιωτική ασφάλεια και ο τρόπος πληρωμής καθορίζεται από τις ασφαλιστικές εταιρίες. Βάσει των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ., η απόδειξη παροχής υπηρεσίας των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Ο προσφεύγων όφειλε να εκδίδει Α.Π.Υ. κατά την ολοκλήρωση της παρασχεθείσας υπηρεσίας (ολοκλήρωση συνεδρίας ή συνεδριών) και όχι κατά την είσπραξη της αμοιβής.

δ) Ο προσφεύγων αμφισβητεί το προσδιορισθέν από τον έλεγχο ύψος της χρέωσης, ήτοι ποσό 270,28 €. Από τη διασταύρωση του μεριδολογίου του με τις εκδοθείσες αποδείξεις, προέκυψε η μη έκδοση Α.Π.Υ. σε χίλιες δεκαοκτώ (1018) περιπτώσεις για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες στη χρήση 2012 και σε χίλιες είκοσι τέσσερις (1024) περιπτώσεις για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες στη χρήση 2013, η αξία των οποίων προσδιορίστηκε, αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα ποσά που ο ίδιος ο προσφεύγων ανέγραψε ως αμοιβή του στα ήδη εκδοθέντα φορολογικά του στοιχεία (Α.Π.Υ.) για τις χρήσεις 2012 – 2013, εξαιρουμένων των περιπτώσεων που αφορούσαν αιτιολογίες μη συναφείς με παρασχεθείσα ειδική ιατρική περίθαλψη, διαιρώντας εν συνεχεία το σύνολο της αξίας αυτών δια του πλήθους τους (μέση τιμή). Σε όσες δε περιπτώσεις έκδοσης θεωρημένου φορολογικού στοιχείου (Α.Π.Υ.) αφορούν σε περισσότερες από μια συνεδρίες, γίνεται δηλαδή σαφής αναφορά στην αιτιολογία της αντίστοιχης εκδοθείσας Α.Π.Υ. από τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προέβη σε αντίστοιχο μερισμό των αναγραφόμενων ποσών. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις εκδοθείσες Α.Π.Υ., οι αμοιβές του προσφεύγοντα σε πολλές των περιπτώσεων, ξεπερνούσαν το ποσό των 270,28 € που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ως ο μέσος όρος αμοιβής για κάθε μια περίπτωση μη εκδοθείσας Α.Π.Υ..

Επειδή, η από 21/11/2018 Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στις ανωτέρω διαπιστώσεις και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 31/12/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Ο με αριθμό .../.../30-11-2018 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

Ποσό καταλογισμού **4.000,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.