



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24-05-2019

Αριθμός απόφασης:1271

**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 25/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με ΑΦΜ:....., κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αρ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 25/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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 τη με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου ύψους 91.140,91€, πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν 4509/2017 ύψους 85.490,18€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.851,40€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 188.482,49€

Δυνάμει της με αρ./2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «.....» ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 -2014 (χρήσεις 2012 -2013). Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2018 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης με την συνημμένη σε αυτό την 21/11/2018 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προέβη σε 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, όπου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, 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. 77-100) της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συνολικής αξίας 276.766,72 € (1024x270,28). Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, βάσει των πορισμάτων του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της υπό κρίση χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/94.

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, 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 τη συναγωγή συμπερασμάτων και ειδικότερα ως προς τον τρόπο και τη μεθοδολογία που ακολούθησε.
- Επικουρικά ισχυρίζεται ότι για τη χρήση 2013 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.
- Εσφαλμένα η φορολογική αρχή προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των υπό κρίση χρήσεων, διότι η ελεγκτική επαλήθευση και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων ήταν εφικτός και λογιστικά ευχερής.
- Ο συλλογισμός που ακολούθησε ο έλεγχος της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. για τον καταλογισμό των παραβάσεων είναι αυθαίρετος διότι : α) κάθε εισαγωγή στο 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 οικονομικά ασθενέστερους 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

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 28/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' 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 της

προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργίων της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε η με αριθμ...../2018 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της οποίας και μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 28-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος. Η εν λόγω έκθεση, στην οποία παρατίθενται οι ισχύουσες διατάξεις (σελ.6-16 της έκθεσης), τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης ενώ γίνεται υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου με τρόπο αναλυτικό (κεφάλαιο «Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος ΥΕΔΔΕ» και «Πόρισμα παρόντος ελέγχου» σελ.17-100 και 101-104 της έκθεσης), αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.

Επιπλέον, στην προσβαλλόμενη πράξη αναφέρονται οι διατάξεις των άρθρων 61-63 του ν.2238/1994 καθώς και οι διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 και 72 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) που διέπουν τη διαδικασία του ελέγχου τον τύπο και τον τρόπο έκδοσης των πράξεων. Επιπροσθέτως, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης αναγράφεται η υπ' αριθμ...../2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, καθώς και η από 28/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η χρήση 2013 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 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 του με αρ. πρωτ./2018 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με την συνημμένη σε αυτό την 21/11/2018 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος, 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 τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν 2238/1994 " 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:
α)....., β).....".

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2238/94 ορίζεται :

1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%)."

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 28/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, ο έλεγχος προσαύξησε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2013 έως 31-12-2013 κατά το ποσό των μη

εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και προσδιόρισε τα αποτελέσματα της ως άνω χρήσης λογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν 2238/1994, συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός περί προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων προβάλλεται αλυσιτελώς.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1, υποπαράγραφος Ε1, παράγραφος Ε, άρθρο πρώτο, του Ν 4093/2012, ως ίσχυε μέχρι 31-12-2014, "1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση..."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2, υποπαράγραφος Ε1, παράγραφος Ε, άρθρο πρώτο, του Ν 4093/2012, ως ίσχυε μέχρι 31-12-2014, "1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων..."

Επειδή, στο άρθρο 7 της υποπαραγράφου Ε1, της παραγράφου Ε, του άρθρου πρώτου, του Ν 4093/2012, ως ίσχυε μέχρι 31-12-2014, " 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

.....

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

α)....., β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου

η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.....”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6, υποπαράγραφος Ε1, παράγραφος Ε, άρθρο πρώτο, του Ν 4093/2012, ως ίσχυε μέχρι 31-12-2014, “14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ’ εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. [2859/2000](#), το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρητημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.

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...../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...../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/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, προκειμένου να υπολογίσει την αξία για κάθε περίπτωση μη έκδοσης Α.Π.Υ., έλαβε υπόψη του ότι κάθε ημερομηνία που αναγράφεται στα θεωρημένα μεριδολογία είναι η ημερομηνία χρέωσης της αμοιβής του ιατρού για κάθε εισαγωγή ασθενή (σχετ. έγγραφο από με αρ.πρωτ...../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/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 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 τιμολογίων, ενώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει εκδώσει τιμολόγιο για αυτούς σε άλλο χρόνο.

Με το με αριθμό πρωτοκόλλου/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. /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/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. /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 βάση τα στοιχεία του μεριδολογίου.

β) Ως προς τον ισχυρισμό ότι είναι συχνή η δωρεάν αγωγή σε ασθενέστερους οικονομικά ασθενείς, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου Ε, υποπαράγραφος Ε1, άρθρο 7, περίπτωση 3 του Ν 4093/2012 επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης.

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 Ε', υποπαράγραφος Ε1, άρθρο 6, περίπτωση 14 του Ν 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Ο προσφεύγων όφειλε να εκδίδει φορολογικό στοιχείο αξίας 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 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 προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ως ο μέσος όρος αμοιβής για κάθε μια περίπτωση μη εκδοθείσας Α.Π.Υ..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/1/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

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

Εισόδημα

Η με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης
Ποσό καταλογισμού **188.482,49 €**

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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