



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/07/2020

Αριθμός απόφασης: 1296

**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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Πτολεμαΐδας, επί της οδού αρ., Τ.Κ. 50200, κατά των : α) με αρ. /20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-2013-31/12/2013), β) με αρ. /20-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων

και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-2013-31/12/2013 και γ) με αρ. /20-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/01/2020 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 τη με αριθμό /20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου ύψους 22.189,76€, πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν 4509/2017 ύψους 22.757,82€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.496,69€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 47.444,27€.

Με την με αριθμό /20-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.000,00€**, λόγω μη έκδοσης ενενήντα μία (91) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§ 1, 2§1 και 6§1 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των παρ. 2^α, 8^α και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 § 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

Με την με αριθμό /20-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **2.500,00€**, λόγω μη διαφύλαξης – απώλειας των πρόσθετων βιβλίων επίσκεψης ασθενών άρθρου 4 παρ. 23 του Κ.Φ.Α.Σ. κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 περ. η' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2, περ. ε' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου εισοδήματος και ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων για τη χρήση

2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. /02-03-2018 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. /13-02-2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας (αριθ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Κοζάνης /15-2-2018), με το οποίο διαβιβάστηκε καταγγελία πολίτη για φοροδιαφυγή σε βάρος του προσφεύγοντος ιατρού για μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. Ειδικότερα, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος ιατρού, διαπιστώθηκε ότι αυτός, συνεργάστηκε, ως χειρουργός ορθοπεδικός με την κλινική «.....», από τα στοιχεία του μεριδολογίου της οποίας, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ενενήντα μία (91) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών αξίας **72.600,00** ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.1, 2 παρ. 1 και 6 παρ. 1 του Κ.Φ.Α.Σ

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

Ελλιπής αιτιολογία - εσφαλμένη κατανομή βάρους απόδειξης – μη συνδρομή προϋποθέσεων εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, η υποπαράγραφο Ε.1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπών φορολογικών διατάξεων του ν. 4093/2012, όπως ίσχυε την υπό κρίση χρήση 2013, προέβλεπε στο **άρθρο 1**, ότι : «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 ελευθέριο 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.» Στο **άρθρο 4 παρ. 23** ότι : «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988 (Α' 222)». Στο **άρθρο 9, παράγραφο 5**, ότι : « Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις

σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.» Στο **άρθρο 7** ότι : «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. [...] 3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελεύθεριο 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. 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, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. **2238/1994** - Α151), όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, όριζε στο **άρθρο 48** ότι : « 1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελεύθεριου επαγγέλματος του ιατρού.... ...», Στο **άρθρο 32** του ίδιου Κώδικα, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 του ν. 4110/2013, ότι : «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, 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, διατηρούσε ιατρείο στην Πτολεμαΐδα (.....), υποκαταστήματα στα Σέρβια Κοζάνης (.....) και από 14/10/2013 υποκατάστημα στη Φλώρινα (.....), με την ειδικότητα του ορθοπεδικού, κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο από 1.1. έως 31.12.2013, ενώ παράλληλα, συνεργάστηκε ως χειρουργός ορθοπεδικός με την κλινική «.....», στην Κοζάνη, τήρησε δε, προς παρακολούθηση των υπηρεσιών του, απλογραφικά βιβλία (βιβλίο εσόδων - εξόδων). Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1037/2005, διαπιστώθηκε ότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία επίσκεψης ασθενών, τόσο του κεντρικού, όσο και των υποκαταστημάτων (Σερβίων και Φλώρινας), υποβάλλοντας την από 23-5-2018 υπεύθυνη δήλωσή απώλειάς τους. Κατόπιν των ανωτέρω, στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω ΠΟΛ., κρίθηκε αναγκαία η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Συγκεκριμένα ζητήθηκε η συνδρομή της Κλινικής «.....», ως προς τα στοιχεία ασθενών και τις ιατρικές υπηρεσίες που παρείχε στο ανωτέρω ίδρυμα.

Από τον έλεγχο των στοιχείων των ασθενών, όπως αυτά καταγράφονται στο μεριδολόγιο ιατρών, σε συνδυασμό με τις εκδοθείσες αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, προέκυψε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, εκατόν δύο (102) χειρουργικές επεμβάσεις (το είδος των οποίων, οι ημερομηνίες που έγιναν, καθώς και τα ονοματεπώνυμα των ασθενών που υποβλήθηκαν σ' αυτές, αναφέρονται στις σελίδες 4 έως 8 της από 20/12/2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012). Στο μεριδολόγιο του ιατρού, αναγράφονται αναλυτικά οι παθήσεις και οι χειρουργικές επεμβάσεις που έλαβαν χώρα από τον προσφεύγοντα, όπως π.χ. αρθροσκόπηση, ρήξη μηνίσκου, εξάρθρωμα άρθρωσης, κατάγματα, διάστρεμμα, οσφυαλγία, ακρωμιοπλαστική, ονυχοπλαστική, κλπ. Από την αντιπαραβολή των ασθενών που νοσηλεύτηκαν στην κλινική και από τις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών που εξέδωσε ο ελεγχόμενος στο όνομά τους και καταχώρησε στα βιβλία του, προέκυψε ότι τα αναγραφόμενα στις εκδοθείσες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, κυμαίνονται από 5,00 €(α/α πίνακα 90} μέχρι 50,00€ (α/α πίνακα 5,7,42,45,50,50,52,54,55,58,61,69,74).

Ωστόσο, όπως αναφέρεται στις από 20/12/2019 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, από την έρευνα προς τους ασθενείς που χειρουργήθηκαν, καθώς και από στοιχεία και από ελέγχους άλλων ιατρών της ίδιας ειδικότητας, προέκυψε ότι η αμοιβή ενός γιατρού ορθοπεδικού για την πραγματοποίηση μιας χειρουργικής επέμβασης κυμαίνεται από 600,00€ η ελάχιστη, που σε ορισμένες σοβαρές περιπτώσεις ανέρχεται έως και 1.000,00 €.

Επιπροσθέτως, ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά των Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν προς τους ασθενείς, δεν αφορούσαν αμοιβές για τις χειρουργικές επεμβάσεις, αλλά υπηρεσίες πριν την εγχειρητική και μετεγχειρητική περίοδο των ασθενών (π.χ διάγνωση της πάθησης, μετεγχειρητικός έλεγχος, συνταγογράφηση κλπ), γεγονός που δικαιολογεί και τη μικρή αξία των αποδείξεων.

Παράλληλα, ο έλεγχος αποφάνθηκε, ότι έντεκα (11) περιπτώσεις ασθενών (Λίβυοι πρόσφυγες, για τους οποίους δεν βρέθηκαν Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών), χειρουργήθηκαν χωρίς αμοιβή από τον ελεγχόμενο, στα πλαίσια κοινωνικής αλληλεγγύης, όπως είθισται σε τέτοιες περιπτώσεις, σύμφωνα με πληροφορίες της κλινικής Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι για 91 περιπτώσεις ασθενών που χειρουργήθηκαν από τον ελεγχόμενο γιατρό, δεν εκδόθηκαν Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών και προσδιόρισε το ακαθάριστο εισόδημα του προσφεύγοντος με αντικειμενικό προσδιορισμό, κατά τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, λαμβάνοντας υπόψη, το είδος και τη σοβαρότητα της επέμβασης, με βάση τα στοιχεία του παρακάτω πίνακα :

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΣΘΕΝΩΝ	ΑΞΙΑ ΕΠΕΜΒΑΣΗΣ ΣΕ €	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
19	600,00	11.400,00
18	700,00	12.600,00
18	800,00	14.400,00
18	900,00	16.200,00
18	1.000,00	18.200,00
91		72.600,00

Επειδή, ο προσφεύγων αμφισβητεί το είδος και τη βαρύτητα κάθε χειρουργικής επέμβασης, παραθέτοντας κατάλογο με τις γενόμενες επεμβάσεις, τις οποίες ταξινομεί στις πέντε παρακάτω κατηγορίες :

Κατηγορία χειρουργικής επέμβασης	Περιπτώσεις
Καμία χειρουργική επέμβαση	31
Πολύ μικρές – μικρές επεμβάσεις	20
Μεσαίες επεμβάσεις	39
Μεγάλες επεμβάσεις	-
Βαριές επεμβάσεις	1
Πολύ βαριές – εξειδικευμένες επεμβάσεις	-
σύνολο	91

Επειδή, επιπροσθέτως, επικαλείται ότι η κατηγοριοποίηση της ιατρικής υπηρεσίας κατά τον έλεγχο, πέρα από αυθαίρετη είναι και εσφαλμένη, δεδομένου ότι επιμερίζεται σε κάθε κατηγορία και ίσος αριθμός ασθενών, ενώ από το μεριδολόγιο ασθενών δεν προκύπτει κάτι τέτοιο. Σημειώνει δε, ότι επιφυλάσσεται να προσκομίσει ενδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει πρόδηλα ότι

ουδέποτε διενήργησε τις φερόμενες χειρουργικές επεμβάσεις που διατείνεται ο έλεγχος. Τέλος, υποστηρίζει ότι ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι έλαβε περισσότερα χρήματα ως αμοιβή από αυτά που αναγράφονται στις αντίστοιχες ΑΠΥ, ο καταλογισμός κάθε περιστατικού θα έπρεπε να γίνει σύμφωνα με τον ανωτέρω διαχωρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20/12/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, η προσφυγή στον αντικειμενικό προσδιορισμό του ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος, προέκυψε τόσο από το γεγονός της μη προσκόμισης βιβλίου ασθενών του κεντρικού και υποκαταστημάτων, όσο και από το γεγονός της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για ασθενείς που χειρουργούσε στην κλινική “..... και λόγω μη ασφαλούς εκτίμησης ως προς το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί ότι διενήργησε χειρουργικές επεμβάσεις παρά μόνο αμφισβητεί την κατηγοριοποίηση των χειρουργικών επεμβάσεων, ως προς το είδος και τη βαρύτητά τους, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία, τόσο για τον τρόπο κατηγοριοποίησης των περιστατικών, όσο και για την αξία που αντιστοιχεί στην κάθε επιμέρους κατηγορία.

Επειδή, η ως άνω απαίτηση του νομοθέτη, ως προς το ότι η κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας, δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή οφείλει να διαλαμβάνει ειδική κρίση ως προς την τήρηση του ανωτέρω κανόνα, αλλά εναπόκειται στον προσφεύγοντα να αμφισβητήσει τη συμφωνία της σχετικής κρίσης της φορολογικής αρχής προς τα δεδομένα της κοινής πείρας (πρβλ. ΣτΕ 1038/2011) και β) όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντος στο ως άνω ύψος, ελήφθησαν υπόψη, όλα εκείνα τα στοιχεία που προβλέπονται στη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 2 του ν. [2238/1994](#), όπως αυτή παρατίθεται ανωτέρω και ειδικότερα, η έκταση της συναλλακτικής δράσης, το είδος και οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησής του (πρβλ. ΣτΕ 1038/2011).

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι, ο προσδιορισμός του ακαθαρίστου εισοδήματος σε ύψος μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από τα βιβλία του δεν απαγορεύεται καταρχάς από το νόμο, η Υπηρεσία μας, λαμβάνοντας υπόψη, σχετικά με τη συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, την ειδικότητα και το γεγονός ότι ο προσφεύγων, το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (1/1/2013-31/12/2013), προσέφερε τις ιατρικές του υπηρεσίες, σε Πτολεμαΐδα , Φλώρινα και Κοζάνη, κρίνει, ότι ορθώς τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, προσδιορίστηκαν από τη φορολογική αρχή στο συνολικό ποσό των 114.650,00 €, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες

διατάξεις και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Τέλος, σχετικά με την επίκληση των υπ' αριθμ. Δ.Π.Α. 22441/2017, 852/2015, Δ.Π. Θεσσαλονίκης 426/013 και Δ.Π. Λάρισας 733/2015 αποφάσεων και την αναλογική εφαρμογή στην συγκεκριμένη περίπτωση, επισημαίνεται ότι αλυσιτελώς προβάλλονται εν προκειμένω, καθότι, αφορούν σε άλλα νομικά και πραγματικά περιστατικά και δεν παράγουν δεδικασμένο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20/12/2019 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/1/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**

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

Υπ' αρ. /20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013)

ανάλυση		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	21.245,00	94.586,25	94.586,25	73.341,25
	Της συζύγου	9.694,16	9.694,16	9.694,16	
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.396,29	24.586,05	24.586,05	22.189,76
Προκαταβολή φόρου		713,04	713,04	713,04	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		4,04	4,04	4,04	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,81	0,81	0,81	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς		1.312,50	1.312,50	1.312,50	

διαβίωσης				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		22.757,82	22.757,82	22.757,82
Εισφορά αλληλεγγύης	340,92	2.837,61	2.837,61	2.496,69
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.754,10	52.198,37	52.198,37	47.444,27

Υπ'αρ. /20-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 5 § 2 ^α και άρθρου 9 του ν. 2523/1997 και άρθρου 7 § 3ζ' ν. 4337/2015	4.000,00 (15x800,00/3)	4.000,00 (15x800,00/3)

Υπ'αρ. /20-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης φορολογικού έτους 2019

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 54 § 2 ε' του ν. 4174/2013	2.500,00	2.500,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.