



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/03/2022

Αριθμός απόφασης: 966

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την υπ' αριθμ. 85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 01.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, ως συγκληρονόμου εξ αδιαθέτου και κατά ποσοστό 3/8 του θανόντα πατέρα της με ΑΦΜ κατά: α) της υπ' αριθ. /27-10-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ. /27-10-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθ. /27-10-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, δ) του υπ' αριθ. /20-09-2021 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2015, ε) του υπ' αριθ. /20-09-2021 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού

Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2016 και στ) του υπ' αριθ./20-09-2021 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από **26.10.2021** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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 την υπ' αριθμ./27-10-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος κύριος φόρος ποσού 40.493,41 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 20.246,71 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.715,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **69.455,15 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./27-10-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος κύριος φόρος ποσού 68.620,52 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 34.310,26 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 13.697,30 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **116.628,08 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./27-10-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος κύριος φόρος ποσού 88.402,70 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 44.201,35 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 18.075,93 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **150.679,98 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης βιβλίων που διενεργήθηκε στον αποβιώσαντα, σε εκτέλεση της με αριθμό/13-07-2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για την περίοδο από 01/01/2015-31/12/2015 έως 01/01/2017-31/12/2017.

Η ως άνω εντολή εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμό πρωτ./08-06-2021 (αρ. εισερχομένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./09-06-2021) εγγράφου διαβίβασης φακέλου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) Θεσσαλονίκης, με

το οποίο απέστειλαν λόγω αρμοδιότητας :α) την από 02/06/2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος Ν. 4172/2013 και β) την από 02/06/2021 Έκθεση ελέγχου Ν. 4308/2014, και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Αιτία του ελέγχου ήταν η αξιοποίηση του βιβλίου μεριδολογίου του αποβιώσαντος ιατρού, που τηρήθηκε στην κλινική, ΑΦΜ, στο πλαίσιο της συνεργασίας τους το χρονικό διάστημα από 9-9-2014 έως 28-12-2017, το οποίο κατασχέθηκε με την αριθμ./28-1-2019 έκθεση κατάσχεσης.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη η οποία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 (01.01. - 31.12.2015)

Έκδοση εκατόν εβδομήντα τεσσάρων (174) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας γενικής χειρουργικής συνολικής αποκρυβείσας αξίας 120.366,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5 παρ.5, 8, 11, 12 και 13β' του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), όπως αναγράφονται αναλυτικά σε πίνακα στις σελ 46-50 της οικείας εκθέσεως ελέγχου.

- Μη έκδοση επτά (7) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδου, για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας γενικής χειρουργικής συνολικής αξίας 5.327,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 8, 11, 12, 13β' του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), όπως αναγράφονται αναλυτικά σε πίνακα στη σελ 50 της οικείας εκθέσεως ελέγχου.

- Μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία πέντε (5) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (άνευ σειράς), συνολικής αξίας 25,00 €, κατά παράβαση των άρθρων 5 παρ. 1, 2, 11 και 6 παρ.1 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), όπως αναλυτικά αποτυπώνονται σε πίνακα στη σελ 50 της οικείας εκθέσεως ελέγχου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 (01.01. - 31.12.2016)

Έκδοση ενενήντα εννέα (99) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας γενικής χειρουργικής συνολικής αποκρυβείσας αξίας 61.333,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5 παρ.5, 8, 11, 12 και 13β' του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), όπως αναγράφονται αναλυτικά σε πίνακα στις σελ 50-53 της οικείας εκθέσεως ελέγχου.

- Μη έκδοση εκατόν είκοσι τριών (123) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδου, για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας γενικής χειρουργικής συνολικής αξίας 92.890,30 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 8, 11, 12, 13β' του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), όπως αναγράφονται αναλυτικά σε πίνακα στις σελ 53-55 της οικείας εκθέσεως ελέγχου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017 (01.01. - 31.12.2017)

Έκδοση δεκαέξι (16) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας γενικής χειρουργικής συνολικής αποκρυβείσας αξίας 2.645,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5 παρ.5, 8, 11, 12 και 13β' του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), όπως αναγράφονται αναλυτικά σε πίνακα στις σελ 55-56 της οικείας εκθέσεως ελέγχου.

- Μη έκδοση διακοσίων ογδόντα μίας (281) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδου, για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας

γενικής χειρουργικής συνολικής αξίας 200.666,30 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 8, 11, 12, 13β ' του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), όπως αναγράφονται αναλυτικά σε πίνακα στις σελ 56-62 της οικείας εκθέσεως ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από ουσιώδεις ελλείψεις.
 - δεν μνημονεύονται όλες οι κρίσιμες νομοθετικές διατάξεις και πληροφορίες, όπως απαιτείται από το Νόμο.
 - οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν ελλιπή και πλημμελή (ενίοτε δε κι αντιφατική) αιτιολογία.
 - η Διοίκηση θα έπρεπε, να είχε προηγουμένως εκδώσει αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου, που θα αιτιολογούσε την εφαρμογή της τεχνικής έμμεσου ελέγχου καθώς και θα τεκμηρίωνε την επιλογή συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσου ελέγχου.
 - η Έκθεση λαμβάνει αυθαίρετα υπ' όψιν και θέτει αδικαιολόγητα ως βάση υπολογισμού τις ανώτατες τιμές, που θα κάλυπταν οι ασφαλιστικές εταιρίες σε περίπτωση χειρουργικής επέμβασης.
 - Οι προσβαλλόμενες πράξεις, και δη η Έκθεση Ελέγχου, είναι αόριστες
 - Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω αβάσιμες και νομικά εσφαλμένες.
 - σε κανένα σημείο δεν προκύπτει απ' την Έκθεση Ελέγχου η διαπίστωση, ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις, που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ώστε να εφαρμοστούν και έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
 - η Αρχή εφάρμοσε έμμεση τεχνική ελέγχου, πλην όμως: χωρίς καμιά ένδειξη, απ' αυτές που αξιώνει ανωτέρω ο Νόμος, χωρίς προηγούμενη αιτιολογημένη εισήγηση Ελεγκτή, χωρίς αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής Αρχής και χωρίς αιτιολογημένη επιλογή συγκεκριμένης ελεγκτικής μεθόδου έμμεσης τεχνικής.
 - Στις κείμενες διατάξεις δεν υπάρχει ρητή αναφορά για ποσοστό επί τοις εκατό των δωρεάν αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε σχέση με το συνολικό αριθμό των αποδείξεων, που εκδίδονται σ' ετήσια βάση, ούτε αντίστοιχα γι' αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με μικρά ποσά αμοιβών, σε σχέση με τον ετήσιο τζίρο, όπως επίσης δεν υπάρχει και καμιά απαγόρευση.
 - Ο έλεγχος δεν ισχυρίζεται ούτε απέδειξε, ότι εισπράχθηκε αμοιβή για τις εν λόγω περιπτώσεις. Η αξίωση της Αρχής για έκδοση ΑΠΥ εκ μέρους του ελεγχόμενου απομένει αδικαιολόγητη και άρα νόμω αβάσιμη και απορριπτέα, καθόσον ο Ιατρός παρείχε τις υπηρεσίες του στην Κλινική, δυνάμει σχετικής σύμβασης εργασίας, και όχι απευθείας στους ασθενείς ως ιδιώτης Ιατρός/ατομική οντότητα. Το σχετικό βάρος αποδείξεως κι επαρκούς αιτιολόγησης φέρει η ίδια η Διοίκηση.
 - Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι κατ' ουσίαν αβάσιμες.
 - Η διαμόρφωση της τιμής/αμοιβής του Ιατρού είναι προϊόν ελεύθερης διαπραγμάτευσης με τον πελάτη/ασθενή. Έτσι, καθένας αξιολογεί και διαπραγματεύεται διαφορετικά κάθε ιατρική πράξη ή/και κάθε ασθενή. Χωρίς κανέναν περιορισμό και χωρίς κανένα πλαίσιο. Λαμβάνοντας υπ' όψιν τις εκάστοτε συνθήκες ή διαπροσωπικές σχέσεις, καθώς και το βαθμό δυσκολίας μιας επέμβασης, τυχόν εκτιμώμενες επιπλοκές και, γενικώς, όλες τις κατά περίπτωση ιδιαιτερότητες. Αυτό

εξηγεί γιατί ενίοτε, για τον ίδιο τύπο επέμβασης, μπορεί να εμφανιστούν διαφορετικές αμοιβές. Κι αυτό είναι ένα υποκειμενικό στοιχείο, κρινόμενο κατά περίπτωση.

- Εάν κάποιος ασθενής έχει ασφαλιστήριο υγείας, όπως κοινώς αποκαλείται, ο Ιατρός είναι σε θέση, να συμφωνήσει με τον ασθενή μεγαλύτερη αμοιβή απ' τη συνηθισμένη, η οποία καλύπτεται απευθείας κι ακέραιη απ' την Ασφαλιστική Εταιρία του ασθενούς.
- Από κανένα Νόμο (ούτε απ' τη φορολογική νομοθεσία αλλ' ούτε κι από τον Κώδικα Ιατρικής Δεοντολογίας) δεν προβλέπεται η αιτιολόγηση της εκάστοτε τιμολόγησης μιας ιατρικής πράξεως, ούτε η σύνταξη συγκεκριμένης τιμολογιακής πολιτικής των Ιατρών.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, "Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα" ορίζεται: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις..»

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 5, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την

πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) ...

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.»

Επειδή όσον αφορά τους ισχυρισμούς σχετικά με τη μη ορθή και νόμιμη χρήση έμμεσης τεχνικής ελέγχου, επισημαίνεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν εφαρμόστηκαν έμμεσες τεχνικές ελέγχου προσδιορισμού εισοδήματος καθώς η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προέκυψε από την εφαρμογή των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος του Ν. 4172/2013.

Επειδή, σχετικά με το αποβιώσαντα, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο taxis, πρόκειται για επιτηδευματία ιατρό χειρουργό, ο οποίος στις 27-10-1993 υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στην Α' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και στην συνέχεια υπέβαλε στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. την αριθμ./10-12-2016 δήλωση μεταβολής για την μεταφορά της έδρας του στην οδό

Επειδή αιτία του ελέγχου ήταν η αξιοποίηση του βιβλίου μεριδολογίου του αποβιώσαντα ιατρού, που τηρήθηκε στην κλινική, ΑΦΜ, στο πλαίσιο της συνεργασίας τους το χρονικό διάστημα από 9-9-2014 έως 28-12-2017, το οποίο κατασχέθηκε με την αριθμ./28-1-2019 έκθεση κατάσχεσης. Συγκεκριμένα στις 28-1-2019 υπάλληλοι της υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης μετέβησαν στην κλινική, που βρίσκεται στην οδό προκειμένου να διενεργήσουν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, στο πλαίσιο του οποίου ζητήθηκαν και κατασχέθηκαν βιβλίο μεριδολογίων ιατρών, μεταξύ των οποίων και του αποβιώσαντα ιατρού, το οποίο αφορούσε τα φορολογικά έτη 2014-2017 και αριθμήθηκε από τους υπαλλήλους με αριθμησηση σελίδων 1-13.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει, ότι, στις 01.06.2016 υπεγράφη ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρίας με την επωνυμία «.....» και του αποβιώσαντα ιατρού, σύμφωνα με το οποίο ο ιατρός θα παρείχε την συνδρομή του σε επείγουσες περιπτώσεις που απαιτούνταν χειρουργική παρέμβαση σε κάθε είδους επεμβάσεις που πραγματοποιούνταν στην κλινική και θα είχε αυτοπρόσωπη παρουσία στην κλινική επί έξι ώρες ημερησίως. Σχετικά με την αμοιβή του ιατρού, είχε συμφωνηθεί ότι οι αποδοχές του για τις υπηρεσίες που θα προσέφερε, συμπεριλαμβανομένης της θέσης του Υπεύθυνου Τμήματος Γενικής Χειρουργικής και του Εξωτερικού Ιατρείου Γενικής Χειρουργικής της Κλινικής θα ανέρχονταν στο ποσό των 1.300,00€ μηνιαίως και ότι ο ιατρός θα εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς την εταιρία για το μικτό ποσό των 1.300,00€ επί του οποίου θα πραγματοποιούνταν οι κατά νόμο κρατήσεις.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, μετά την παραλαβή καταστάσεων με την αναλυτική περιγραφή του είδους της ιατρικής υπηρεσίας/πράξης που παρείχε ο

αποβιώσας ιατρός σε κάθε ασθενή του μεριδολογίου του, που απέστειλε η ιδιωτική κλινική, πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο συσχετισμός των παρασχεθεισών ιατρικών υπηρεσιών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και την αξία αυτών. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, που εκδόθηκαν τα υπό κρίση φορολογικά έτη από τον αποβιώσαντα ιατρό, με τις προαναφερόμενες καταστάσεις διαπιστώθηκε ότι στην συντριπτική πλειονότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ο αποβιώσας ιατρός τιμολογούσε τις υπηρεσίες που παρείχε στους ασθενείς του με σχεδόν ενιαία αμοιβή, χωρίς ιδιαίτερη και ουσιώδη διαφοροποίηση της αμοιβής, η οποία στις περισσότερες περιπτώσεις ανερχόταν σε ιδιαίτερα χαμηλά ποσά (κυρίως έως 200,00 €), εκτός από ορισμένες περιπτώσεις κατά τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία μεγαλύτερης ή και δυσανάλογα μεγαλύτερης αξίας, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου.

Ενδεικτικά το χρονικό διάστημα από 1-1-2015 έως 31-12-2015 σε 239 παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες διαφόρων κατηγοριών (επί συνόλου 247) για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, οι 199 από αυτές ήτοι ποσοστό **83,26%**, τιμολογήθηκαν με αξία από 100,00 € έως 200,00 €. Το χρονικό διάστημα από 1-1-2016 έως 31-12-2016 σε 134 παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες διαφόρων κατηγοριών (επί συνόλου 260) για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, οι 85 από αυτές, ήτοι ποσοστό **63,43%** έχουν τιμολογηθεί με αξία από 0,00 € έως 200,00 €. Αντίθετα το χρονικό διάστημα από 1-1-2017 έως 31-12-2017, κατά το οποίο εξέδωσε μόνο 28 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών επί συνόλου 329 παρασχεθεισών ιατρικών υπηρεσιών προς διάφορους ασθενείς, παρατηρήθηκε ότι για επεμβάσεις τις οποίες τα έτη 2015-2016 τιμολογούσε κατά κύριο λόγο με αξία από 100,00 € έως 200,00 € το έτος 2017 τις τιμολόγησε με μεγαλύτερη αξία.

Από τον συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων προέκυψε ότι ενώ ο αποβιώσας ιατρός πραγματοποίησε πολλές και διαφορετικής βαρύτητας ιατρικές πράξεις και χειρουργικές επεμβάσεις, η αμοιβή του, όπως αποτυπώθηκε στην αξία των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε, δεν ακολουθούσε μια εύλογη κλιμάκωση ανάλογα με την περίπτωση του κάθε ασθενή, αλλά η έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων γινόταν χωρίς κανένα κριτήριο που να συνάδει με την κοινή λογική, να είναι κοινωνικά παραδεκτό, όπως ενδεικτικά η διακύμανση στην αξία της αμοιβής της παρεχόμενης υπηρεσίας με γνώμονα τον βαθμό δυσκολίας ή τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ασθενών και ανάλογο με τις ιατρικές γνώσεις του, την μακρόχρονη επαγγελματική εμπειρία και την επιστημονική κατάρτισή του. Αντίθετα κατά κύριο λόγο εξέδιδε φορολογικά στοιχεία με σταθερή αμοιβή, κυρίως έως 200,00€, ανεξάρτητα από το είδος της παρεχόμενης ιατρικής υπηρεσίας (είδος και βαρύτητα της επέμβασης) και την οικονομική δυνατότητα του ασθενούς.

Επιπρόσθετα διαπιστώθηκε ότι στις περιπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν, σύμφωνα με το μεριδολόγιο του ιατρού που τηρήθηκε στην κλινική, περισσότερες από μία επεμβάσεις στο ίδιο χειρουργείο για έναν ασθενή, η αξία των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ήταν ίδια με αυτήν των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και στις περιπτώσεις που πραγματοποιούσε μία επέμβαση.

Υπήρχαν ακόμη περιπτώσεις ασθενών, στους οποίους εξέδωσε φορολογικά στοιχεία με δυσανάλογα διαφορετική προς το μεγαλύτερο αξία, ενώ υποβλήθηκαν στην ίδια

επέμβαση με άλλους ασθενείς στους οποίους εξέδωσε φορολογικά στοιχεία με χαμηλότερη αξία.

Επειδή στο πλαίσιο του ελέγχου επιλέχθηκαν τρεις από τις πλέον γνωστές ιδιωτικές ασφαλιστικές εταιρείες που διαθέτουν ευρύ πελατολόγιο και δραστηριοποιούνται στο χώρο της υγείας πανελλαδικά, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου επαρκή, ασφαλή και αντιπροσωπευτικά συγκριτικά στοιχεία που να αντικατοπτρίζουν με εύλογο, δίκαιο και αντικειμενικό τρόπο το ύψος της αμοιβής ενός χειρουργού. Ο λόγος για τον οποίο επιλέχθηκε να ληφθούν οι αμοιβές που ορίζονται από τις ασφαλιστικές εταιρείες ως αντικειμενικές ενδείξεις προκειμένου ο έλεγχος να οδηγηθεί σε ασφαλή συμπεράσματα, προέκυψε από την πεποίθηση του ελέγχου ότι για τον προσδιορισμό των αμοιβών που ορίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες, λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές συνθήκες που επικρατούν στην αγορά του χώρου της υγείας και ως εκ τούτου αντιπροσωπεύουν μια εύλογη και δίκαιη τιμή της αμοιβής που εισπράττουν οι γενικοί χειρουργοί από τους ασθενείς τους όταν αναλαμβάνουν τις συγκεκριμένες χειρουργικές επεμβάσεις, οι αμοιβές αυτές είναι εύλογες και δίκαιες λόγω της χρόνιας ενασχόλησης των ασφαλιστικών εταιριών με τον κλάδο της υγείας και κατά συνέπεια της άριστης γνώσης του επιπέδου των αμοιβών των ιατρών και προκύπτουν κατόπιν συμφωνίας με κάθε κλινική ξεχωριστά. Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται και από το γεγονός ότι οι ασφαλιστικές εταιρείες, ως νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, λειτουργούν στο πλαίσιο του ελεύθερου και υγιούς ανταγωνισμού και αποσκοπούν στο κέρδος και ως εκ τούτου οι αμοιβές που ορίζουν δεν κινούνται εκτός πραγματικότητας γιατί σε διαφορετική περίπτωση οι ασφαλιστικές εταιρείες θα οδηγούνταν σε καταβολή αποζημιώσεων, οι οποίες θα ήταν ζημιογόνες για την βιωσιμότητά τους.

Οι ιατρικές αμοιβές που αποζημιώνονται ελέγχονται τόσο από τα λογιστήρια των συμβεβλημένων κλινικών, στα οποία προσκομίζονται οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν οι ιατροί της κλινικής που έχουν ενημερωθεί από αυτά για το ύψος της αμοιβής που θα πρέπει να χρεώσουν, όσο και από τις ασφαλιστικές εταιρείες, ώστε αυτές να είναι σύμφωνες με την αντίστοιχη κατηγοριοποίηση/ύψος αμοιβής της σύμβασης που υπογράφεται από τις εταιρείες και την κάθε κλινική και στην περίπτωση που η αμοιβή που αναγράφεται στα σχετικά παραστατικά που προσκομίζονται σε αυτές υπερβαίνει την συμφωνηθείσα αμοιβή, αυτά επιστρέφονται στο λογιστήριο της κλινικής προκειμένου να γίνουν οι απαιτούμενες διορθώσεις.

Από την σύγκριση των στοιχείων για την αμοιβή γενικού χειρουργού, που απέστειλαν οι ασφαλιστικές εταιρείες, βάσει της κατηγοριοποίησης της βαρύτητας για επεμβάσεις γενικής χειρουργικής, όπως οι αμοιβές αυτές έχουν συμφωνηθεί με τις ιδιωτικές κλινικές του Ν. Θεσσαλονίκης κατά υπό κρίση έτη, με τις αμοιβές, που αναγράφονται στις εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία του αποβιώσαντα ιατρού διαπιστώθηκε ότι: α) υπήρχε μεταξύ τους μεγάλη απόκλιση, β) σε ορισμένες περιπτώσεις ασθενών εξέδωσε φορολογικά στοιχεία με αξία που συνέπιπτε ή ήταν παραπλήσια ή και μεγαλύτερη από την αμοιβή χειρουργού που προβλέπεται από τις ιδιωτικές ασφαλιστικές εταιρείες βάσει της κατηγοριοποίησης της επέμβασης.

Επειδή ο έλεγχος συνεκτιμώντας τις παραπάνω διαπιστώσεις κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η αξία των υπό έλεγχο εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και κατά επέκταση η αμοιβή του αποβιώσαντα ιατρού στις περιπτώσεις που η αναγραφόμενη σε αυτά αμοιβή για τις παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες ήταν ιδιαίτερα χαμηλή και χωρίς εύλογη κλιμάκωση ανάλογα με την βαρύτητα της κάθε ιατρικής πράξης, δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική αμοιβή που εισέπραξε και επομένως τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν ανακριβώς. Για τους προαναφερόμενους λόγους ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των ιατρικών πράξεων και κατ' επέκταση την πραγματική αμοιβή του αποβιώσαντα ιατρού, σύμφωνα με τις αμοιβές που ορίζονται από τους πίνακες των ασφαλιστικών εταιρειών ανά είδος και κατηγορία βαρύτητας της επέμβασης και λαμβάνοντας υπόψη για λόγους χρηστής διοίκησης την κατώτερη αμοιβή για κάθε είδος χειρουργικής επέμβασης από όλες τις ασφαλιστικές εταιρείες και συγκεκριμένα την αμοιβή που έχει συμφωνηθεί από την ασφαλιστή εταιρία με την Ο έλεγχος επικεντρώθηκε μόνο στις περιπτώσεις ιατρικών πράξεων/χειρουργικών επεμβάσεων που είχαν κατηγοριοποιηθεί βάσει σημαντικότητας, τουλάχιστον ως μεσαίες, μεγάλες και βαριές. Στις περιπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν περισσότερες από μία επεμβάσεις η αξία προσδιορίστηκε μόνο για τη σημαντικότερη εξ αυτών και όχι ως προστιθέμενη αξία του συνόλου των επεμβάσεων.

Επειδή από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των τηρουμένων βιβλίων και των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, που εκδόθηκαν τα φορολογικά έτη 2015-2017 από τον αποβιώσαντα ιατρό και κατασχέθηκαν με τις αριθμ. /24-6-2020 και /7-7-2020 εκθέσεις κατάσχεσης, με τα δεδομένα που αναγράφονταν στο βιβλίο μεριδολογίου ασθενών του, που τηρήθηκε από τις 1-1-2015 ως τις 31-12-2017 στην ιδιωτική κλινική "....." και στις καταστάσεις περιστατικών ασθενών, που απέστειλε η κλινική, στις οποίες αναγράφεται το είδος της ιατρικής πράξης που παρείχε ο ιατρός σε κάθε ασθενή του μεριδολογίου του, διαπιστώθηκε ανά φορολογικό έτος ότι ο αποβιώσας ιατρός δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδου, σε πλήθος περιπτώσεων, όπως αναγράφονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου. Για την παραπάνω διαπίστωση λήφθηκαν υπόψη τα αναγραφόμενα στο από 1-6-2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της κλινικής και του ιατρού καθώς και τα απαντητικά έγγραφα της κλινικής σύμφωνα με τα οποία: α) επί των Νο 2/30-6-2016, 2016, 6/4-11-2016 7/1-12-2016, 8/31-12-2016 και 11/30-4-2017 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ο ιατρός προς την κλινική δεν υφίστανται επισυναπτόμενα έγγραφα ή καταστάσεις και β) στα φορολογικά παραστατικά που εξέδωσε η κλινική προς τους ασθενείς που κατονομάζονται στις καταστάσεις περιστατικών ασθενών, που συνυποβλήθηκαν στον έλεγχο με τα Νο 2/30-6-2016, και 6/4-11-2016 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, δεν περιλαμβάνεται στις χρεώσεις προς τον ασθενή αμοιβή χειρουργού. Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν περισσότερες από μία επεμβάσεις, η αξία προσδιορίστηκε μόνο για τη σημαντικότερη εξ αυτών και όχι ως προστιθέμενη αξία του συνόλου των επεμβάσεων. Επίσης ο έλεγχος περιορίστηκε μόνο στις περιπτώσεις, στις οποίες αναγράφονταν στις καταστάσεις περιπτώσεων ασθενών, που απέστειλε η κλινική με το αριθμ. πρωτ. 01/5-2/2950/22-1-2021 έγγραφό της, το είδος της ιατρικής πράξης που παρείχε ο ιατρός στους

συγκεκριμένους ασθενείς και δεν έλαβε υπόψη του τις περιπτώσεις για τις οποίες αναγράφονταν στις ίδιες καταστάσεις μόνο η ιατρική διάγνωση και δεν αναφέρονταν το είδος της ιατρικής πράξης στις σχετικές εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Περαιτέρω ο έλεγχος περιορίστηκε μόνο στις περιπτώσεις των επεμβάσεων που είχαν κατηγοριοποιηθεί από τις ασφαλιστικές εταιρίες. Ειδικότερα έλαβε υπόψη του την κατηγοριοποίηση των επεμβάσεων σύμφωνα με τον πίνακα που αφορούσε τις επεμβάσεις της γενικής χειρουργικής όπως συμφωνήθηκε από την ασφαλιστική εταιρία με την και στην περίπτωση που μία επέμβαση δεν αναγράφονταν στις επεμβάσεις της συγκεκριμένης ειδικότητας λήφθηκε υπόψη η κατηγοριοποίησή της σύμφωνα με πίνακες που αφορούσαν τις γυναικολογικές και ουρολογικές επεμβάσεις της ίδιας κλινικής, όπως συμφωνήθηκαν από την ίδια ασφαλιστική εταιρία με την κλινική

Στις περιπτώσεις επεμβάσεων, όπου διαπιστώθηκε διαφοροποίηση κατηγοριοποίησης είτε στον πίνακα που αφορούσε τις επεμβάσεις της γενικής χειρουργικής της είτε μεταξύ αυτού και των πινάκων επεμβάσεων άλλων ειδικοτήτων της ίδιας κλινικής καθώς και μεταξύ των πινάκων που αφορούσαν την και των αντίστοιχων πινάκων που αφορούσαν την κλινική, ο έλεγχος τις κατάταξε στην μικρότερη κατηγορία βαρύτητας. Για τον προσδιορισμό της αξίας των φορολογικών στοιχείων που δεν εξέδωσε ο αποβιώσας ιατρός, ο έλεγχος, για λόγους χρηστής διοίκησης, έλαβε υπόψη του την κατώτερη αμοιβή για κάθε είδος ιατρικής πράξης/χειρουργικής επέμβασης από όλες τις ασφαλιστικές εταιρίες και συγκεκριμένα την αμοιβή που είχε συμφωνηθεί από την ασφαλιστική εταιρία με την

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η έκθεση λαμβάνει αυθαίρετα υπ' όψιν και θέτει αδικαιολόγητα ως βάση υπολογισμού τις ανώτατες τιμές, που θα κάλυπταν οι ασφαλιστικές εταιρίες σε περίπτωση χειρουργικής επέμβασης, σημειώνεται ότι οι αμοιβές γενικών χειρουργών που προβλέπονται από τους πίνακες των ασφαλιστικών εταιριών με τις οποίες αποζημιώνουν βάσει του ασφαλιστηρίου συμβολαίου υγείας τους πελάτες-ασθενείς, που πραγματοποίησαν μία χειρουργική επέμβαση σε ιδιωτική κλινική με την οποία είναι συμβεβλημένη, είναι εύλογες και ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, καθώς αποτελούν αποτέλεσμα διαπραγμάτευσης μεταξύ συμβαλλόμενων μερών, που έχουν άριστη γνώση του επιπέδου των αμοιβών των ιατρών, οι μεν ασφαλιστικές εταιρίες λόγω της μακρόχρονης ενασχόλησης με τον χώρο της υγείας και της έρευνας των πραγματικών συνθηκών της αγοράς, οι δε κλινικές λόγω της άμεσης και πραγματικής εικόνας που έχουν από την καθημερινή και προσωπική σχέση με τους ιατρούς με τους οποίους συνεργάζονται. Επιπρόσθετα οι ασφαλιστικές εταιρίες κινούμενες εντός του πλαισίου που θέτει η ελεύθερη οικονομία και ο ανταγωνισμός και αποσκοπώντας στο κέρδος και την ελαχιστοποίηση της ζημίας τους δεν θα προσδιόριζαν αμοιβές που θα ήταν μεγαλύτερες από αυτές που επικρατούν στον ιατρικό χώρο καταβάλλοντας έτσι στους πελάτες τους μεγαλύτερες αποζημιώσεις. Εξάλλου από τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στην διάθεσή του από τις συγκεκριμένες τρεις ασφαλιστικές εταιρίες, το οποία παρατίθενται αναλυτικά στους πίνακες της οικείας έκθεσης ελέγχου, διαπιστώνεται ότι οι αμοιβές των ιατρών για επεμβάσεις γενικής χειρουργικής δεν παρουσιάζουν ιδιαίτερη απόκλιση τόσο μεταξύ των συγκεκριμένων ασφαλιστικών

εταιριών όσο και μεταξύ των κλινικών της ίδιας ασφαλιστικής εταιρίας, γεγονός που δικαιολογείται από τον ανταγωνισμό μεταξύ όλων των ασφαλιστικών εταιριών, που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, στο πλαίσιο συνεργασίας τους με τις ιδιωτικές κλινικές.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι στις κείμενες διατάξεις δεν υπάρχει ρητή αναφορά για ποσοστό με το ποσοστό επί τοις εκατό των δωρεάν αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε σχέση με το συνολικό αριθμό των αποδείξεων, που εκδίδονται σ' ετήσια βάση όπως και για αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με μικρά ποσά αμοιβών, σε σχέση με τον ετήσιο τζίρο.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η συντριπτική πλειοψηφία των ασθενών του αποβίωσαντα ιατρού, που ανέρχεται το έτος 2015 σε ποσοστό 83,26% και το 2016 σε ποσοστό 63,43% είναι άνεργοι, χαμηλόμισθοι, χαμηλοσυνταξιούχοι και άποροι, επομένως δεν δικαιολόγησε την πάγια τακτική έκδοσης φορολογικών στοιχείων με χαμηλή αξία, που είχε ως αποτέλεσμα την τυπική μεν κάλυψη των υποχρεώσεων που επιβάλλουν οι φορολογικές διατάξεις και αφορούν την έκδοση φορολογικών στοιχείων για κάθε επαγγελματική συναλλαγή αλλά έχει ως συνέπεια δε την απόκρυψη από την φορολογική αρχή μεγάλου μέρους της πραγματικής αμοιβής του.

Επιπρόσθετα ο ισχυρισμός ότι σχετικά με την πραγματική αμοιβή του ιατρού για τις χειρουργικές επεμβάσεις που πραγματοποίησε έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τον ισχυρισμό που αναφέρθηκε στην απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου ότι η οποιαδήποτε αμοιβή για ένα χειρουργείο μαζί με τις αμοιβές αναισθησιολόγων, βοηθών κλινικής κλπ φτάνει περίπου 2.000,00 € - 3.000,00 € συνολικά για τον ασθενή σε όλα τα ιδιωτικά ίσως και δημόσια νοσηλευτήρια του Νομού Θεσσαλονίκης γιατί δεν συνάδει με την κοινή λογική το υπόλοιπο ποσό των που προκύπτει ύστερα από την αφαίρεση της αμοιβής του ιατρού των 100,00€ - 200,00€, να αφορά τις αμοιβές αναισθησιολόγων, βοηθών, των οποίων οι αμοιβές είναι λόγω του είδους της παρεχόμενης από αυτούς υπηρεσίας κατά πολύ μικρότερες από αυτή του χειρουργού ιατρού καθώς και τα έξοδα νοσηλείας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο αποβιώσας ιατρός παρείχε τις υπηρεσίες του στην Κλινική, δυνάμει σχετικής σύμβασης εργασίας, και όχι απευθείας στους ασθενείς ως ιδιώτης Ιατρός/ατομική οντότητα.

Ωστόσο σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου με βάση τις απαντήσεις που απέστειλε η κλινική ύστερα από σχετική αλληλογραφία που πραγματοποιήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέκυψε ότι: α)στα Νο 2/30-6-2016, 3/1-8-2016, 4/8-9-2016, 5/5-10-2016, 6/4-11-

2016, 7/1-12-2016, 8/31-12-2016 11/30-4-2017 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, που εξέδωσε ο ιατρός προς την κλινική «Για παροχή ιατρικών υπηρεσιών χειρουργικών περιστατικών», αξίας 1.300,00€ και 5.200,00€ δεν υφίστανται επισυναπτόμενα έγγραφα ή καταστάσεις και β) στα φορολογικά παραστατικά που εξέδωσε η κλινική προς τους ασθενείς που κατονομάζονται στις καταστάσεις περιστατικών ασθενών, που προσκομίστηκαν ως επισυναπτόμενα στα Νο 2/30-6-2016, 3/1-8-2016, 4/8-9-2016, 5/5-10-2016, 6/4-11-2016 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, δεν περιλαμβάνεται στις χρεώσεις της κλινικής προς τον ασθενή αμοιβή χειρουργού. Επίσης ο ιατρός παράλληλα με τα Νο 2/30-6-2016, 3/1-8-2016, 4/8-9-2016, 5/5-10-2016, 6/4-11-2016 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την κλινική εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για επεμβάσεις που πραγματοποίησε σε ορισμένους από τους ασθενείς, που αναγράφονται στις καταστάσεις περιστατικών ασθενών, που προσκομίστηκαν στον έλεγχο ως συνημμένες στα προαναφερόμενα παραστατικά, όπως αυτές αποτυπώνονται ανά φορολογικό έτος αναλυτικά σε πίνακες στην οικεία έκθεση ελέγχου, γεγονός που ενισχύει το συμπέρασμα ότι η αμοιβή των 1.300,00€ που εισέπραττε ο ιατρός αφορούσε αποκλειστικά την συνεργασία του με την κλινική σύμφωνα με το από 1-6-2016 μεταξύ τους ιδιωτικό συμφωνητικό και δεν συμπεριλαμβάνεται σε αυτήν η αμοιβή του για της επεμβάσεις που πραγματοποίησε.

Ο ιατρός παράλληλα με τα Νο 7/1-12-2016, 8/31-12-2016 και 11/30-4-2017 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την κλινική «Για παροχή ιατρικών υπηρεσιών χειρουργικών περιστατικών» τους μήνες Νοέμβριο-Δεκέμβριο 2016 και Ιανουάριο-Απρίλιο 2017, σε ορισμένους από τους ασθενείς του, που είχαν υποβληθεί σε χειρουργικές επεμβάσεις το ίδιο χρονικό διάστημα και περιλαμβάνονται στο μεριδολόγιο του με το είδος των επεμβάσεων (καταστάσεις περιστατικών ασθενών), που απέστειλε η κλινική, εξέδωσε και αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, όπως αυτές αποτυπώνονται αναλυτικά σε πίνακες στην οικεία έκθεση ελέγχου, γεγονός που ενισχύει το προαναφερόμενο συμπέρασμα. Επίσης από τον έλεγχο των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών άνευ σειράς που εξέδωσε τα έτη 2016-2017 ο ιατρός στο ιατρείο διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία των ασθενών προς τους οποίους δεν έχει εκδώσει φορολογικά παραστατικά για τις επεμβάσεις που πραγματοποίησε, είχε εκδώσει πριν ή και μετά την επέμβαση αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας 5,00€ η καθεμία με αιτιολογία «επίσκεψη», όπως αποτυπώνονται ενδεικτικά ανά φορολογικό έτος σε πίνακες στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η διαμόρφωση της τιμής/αμοιβής του Ιατρού είναι προϊόν ελεύθερης διαπραγμάτευσης με τον πελάτη/ασθενή, σημειώνεται ότι ο προσδιορισμός της αξίας των ιατρικών πράξεων/υπηρεσιών και κατά επέκταση της πραγματικής αμοιβής του ιατρού έγινε από τον έλεγχο μετά από αξιολόγηση των στοιχείων που τέθηκαν στην διάθεση του από τις τρεις ασφαλιστικές εταιρίες, βάσει των αμοιβών που ορίζονται από αυτές για τις επεμβάσεις γενικής χειρουργικής όπως αποτυπώνονται ανά ασφαλιστική εταιρία και κλινική σε πίνακες και οι οποίες αποτελούν για τους λόγους που αναφέρονται αναλυτικά στην οικεία έκθεσης τα συγκριτικά στοιχεία που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για την αντιπαραβολή τους με τις αμοιβές του ιατρού, που αναγράφονται στα εκδοθέντα

φορολογικά στοιχεία. Επίσης κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015 — 2017 ο αποβιώσας ιατρός ήταν ήδη αναγνωρισμένος ιατρός στην ειδικότητά του και διακεκριμένος επιστήμονας σύμφωνα με τα στοιχεία του βιογραφικού σημειώματός του, που ήταν αναρτημένο στον Δεν μπορεί να εξηγηθεί από τα διδάγματα της κοινής πείρας το γεγονός ότι ένας γενικός χειρουργός με τις γνώσεις, την μακρόχρονη επαγγελματική εμπειρία και την επιστημονική κατάρτιση του αποβιώσαντα ιατρού, όπως αναλυτικά προαναφέρθηκε, λάμβανε την ίδια αμοιβή τόσο για συντηρητική αγωγή και παρακολούθηση κατά την διάρκεια νοσηλείας όσο για επέμβαση πχ πλάγιας σφιγκτηροτομής, αφαίρεσης ογκιδίου μαστού, αφαίρεση πολύποδα εντέρου, αιμορροϊδεκτομής και αποκατάσταση βουβωνοκήλης καθώς επίσης και το γεγονός ότι για επεμβάσεις που σύμφωνα με την εμπειρία και γνώση του ήταν διαφορετικής βαρύτητας λάμβανε την ίδια αμοιβή. Παράλληλα δεν συνάδει με την κοινή πείρα και λογική, σχετικά με το ύψος της αμοιβής των γενικών χειρουργών η διαπίστωση ότι στην συντριπτική πλειοψηφία των ιατρικών πράξεων/υπηρεσιών που παρείχε ο αποβιώσας ιατρός, οι αμοιβές του κυμαίνονταν μεταξύ 100,00€ - 200,00€ γιατί αυτές δεν συμβαδίζουν με την πραγματικότητα και ότι για την ίδια επέμβαση λάμβανε από έναν ασθενή του χαμηλή αμοιβή και από έναν άλλο ιδιαίτερα δυσανάλογα μεγαλύτερη. Εξάλλου η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι ο ιατρός αξιολογούσε και διαπραγματευόταν διαφορετικά κάθε ιατρική πράξη ή/και κάθε ασθενή, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις εκάστοτε συνθήκες ή διαπροσωπικές σχέσεις, καθώς και το βαθμό δυσκολίας μιας επέμβασης, τυχόν εκτιμώμενες επιπλοκές και, γενικώς, όλες τις κατά περίπτωση ιδιαιτερότητες. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αόριστος.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προσβάλλονται και: α) ο με αριθ. /20-09-2021 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2015, β) ο με αριθ. /20-09-2021 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2016 και γ) ο με αριθ. /20-09-2021 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή οι πράξεις αυτές, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά εντάσσονται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, επομένως απαραδέκτως προσβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή οι θέσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 26.10.2021 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **01/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., ως συγκληρονόμου εξ αδιαθέτου και κατά ποσοστό 3/8 του θανόντα πατέρα της με ΑΦΜ και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθ. /27-10-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	40.493,41 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	20.246,71 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.715,03 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	69.455,15 €

β) της υπ' αριθ. /27-10-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	68.620,52 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	34.310,26 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	13.697,30 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	116.628,08 €

γ) της υπ' αριθ. /27-10-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	88.402,70 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	44.201,35 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	18.075,93 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	150.679,98 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.