



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 559
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 24/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1243

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30/03/2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με τον ν.4684/2020.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης βιβλίων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης βιβλίων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**2019** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ποσού **30.773,70€**, διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

Α) εξέδωσε ανακριβώς Α.Π.Υ. παροχής ιατρικών υπηρεσιών σε **εβδομήντα πέντε (75)** περιπτώσεις, με συνολική αποκρυβείσα αξία **95.607,44€**, αξίας εκάστης μεγαλύτερης των 1.200€, κατά παράβαση των άρθρων 1§1 & 7§1 του ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5§10^α του ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν.4337/2015, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο $95.607,44\text{€} \times 25\% = \mathbf{23.901,86\text{€}}$.

Β) εξέδωσε ανακριβώς Α.Π.Υ. παροχής ιατρικών υπηρεσιών σε **τριακόσιες σαράντα επτά (347)** περιπτώσεις, με συνολική αποκρυβείσα αξία **338.083,42€**, αξίας εκάστης μικρότερης των 1.200€, από 01/01-25/07/2013 και των 5.000€, από 26/7- 31/12/2013, κατά παράβαση των άρθρων 1§1 & 7§1 του ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5§8γ του ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο $800\text{€} \times 15 \times 1/3 = \mathbf{4.000,00\text{€}}$.

Γ) δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. παροχής ιατρικών υπηρεσιών σε **δύο (2)** περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας **2.631,85€**, αξίας εκάστης μικρότερης των 1.200€, από 01/01-25/07/2013 και των 5.000€ από 26/7- 31/12/2013, κατά παράβαση των άρθρων 1§1 & 7§1 του ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5§8^α του ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο $800\text{€} \times 2 \times 1/3 = \mathbf{533,34\text{€}}$.

Δ) δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. παροχής ιατρικών υπηρεσιών σε **δύο (2)** περιπτώσεις, από 1/1/2013-25/07/2013, συνολικής καθαρής αξίας **2.954,00€**, αξίας εκάστης μεγαλύτερης των 1.200€, κατά παράβαση των άρθρων 1§1 & 7§1 του ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5§10α του ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν.4337/2015, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο $2.954,00\text{€} \times 25\% = \mathbf{738,50\text{€}}$.

Ε) δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. παροχής ιατρικών υπηρεσιών σε **έξι (6)** περιπτώσεις, από 1/1/2013-31/12/2013, χωρίς να προσδιοριστεί η αποκρυβείσα αξία αυτών, κατά παράβαση των άρθρων 1§1, 6§14 & 7§1 του ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5§8α του ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο $800\text{€} \times 6 \times 1/3 = \mathbf{1.600,00\text{€}}$.

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν από το πόρισμα της από 23/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2019 **εντολής** μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του: α) τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν, για το υπό κρίση ελεγχόμενο έτος, β) τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από άλλες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ και από τρίτους και γ) τα βιβλία και τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν, διαπίστωσε ότι η αμοιβή που ορίζεται από τις ασφαλιστικές εταιρείες αλλά και από τις ίδιες τις κλινικές σε περίπτωση χειρουργικών επεμβάσεων παρόμοιων με αυτές που αναλάμβανε ο προσφεύγων έχουν πολύ μεγάλη απόκλιση από την αμοιβή που έχει καταχωρήσει στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος θεώρησε τις αμοιβές που ορίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες ότι αποτελούν προϊόν ερευνών των πραγματικών συνθηκών της αγοράς και ότι αντιπροσωπεύουν μια εύλογη και δίκαιη τιμή της αμοιβής που εισπράττουν οι χειρουργοί ιατροί όταν αναλαμβάνουν τις συγκεκριμένες χειρουργικές επεμβάσεις.

Συνεπώς, ο έλεγχος κατόπιν εκτίμησης των ως άνω καταστάσεων έκρινε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία ήτοι Α.Π.Υ. σε 422 περιπτώσεις και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας σε 10 περιπτώσεις, για τις ιατρικές υπηρεσίες που παρείχε.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πλημμέλειες και ακυρότητες της προδικασίας. Δεν του έχει επιδοθεί η εντολή/2019, η οποία έπρεπε να του έχει κοινοποιηθεί εντός του κατά νόμου προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος. Το γεγονός αυτό του προξένησε σημαντικότερη οικονομική βλάβη, αφού του αποστέρησε τον κατάλληλο χρόνο για αναζήτηση και λήψη αποδεικτικών στοιχείων, με αποτέλεσμα να μη δύναται να τα επικαλεστεί και να τα προσκομίσει με την έκθεση απόψεων του, αλλά τα προσκομίζει για πρώτη φορά με την παρούσα προσφυγή.
2. Μη τέλεση εν συνόλω των αποδιδομένων παραβάσεων περί έκδοσης ανακριβών στοιχείων. Ο έλεγχος αυθαίρετα, υποθετικά και εσφαλμένα θεώρησε, με μοναδικό στοιχείο την πρόσβαση στο μεριδολόγιο του στην κλινική «.....» στην οποία χειρουργεί, ότι εισπράττει αμοιβές μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες. Οι αμοιβές του διαχωρίζονται πάντα, όπως και της συντριπτικής πλειονότητας συναδέλφων ιατρών, αναλόγως αν πληρωτής ήταν η ασφαλιστική εταιρεία ή αν πρόκειται για ιδιώτη πληρωτή, ο οποίος δεν καλύπτεται από κάποια ιδιωτική ασφάλιση, αλλά είναι ασφαλισμένος σε ΕΟΠΥΥ ή ανασφάλιστος και η δυνατότητα καταβολής αμοιβών όλως περιορισμένη. Όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες ιατροί, όπως και ο προσφεύγων, διαφοροποιούν την αμοιβή τους με κριτήριο όχι μόνο τη βαρύτητα της χειρουργικής επέμβασης αλλά και την οικονομική δυνατότητα του ασθενούς του.
1. α) Νομικό μέρος – μη απόδειξη φορολογικής παράβασης – έλλειψη ενδείξεων απόκρυψης εισοδήματος- μη διενέργεια διασταυρώσεων και επαληθεύσεων – τα ευρήματα του ελέγχου αποδεικνύουν την ακριβή δήλωση εισοδήματος. Συγκεκριμένα, ως προς τον α΄ ισχυρισμό της φορολογικής διοίκησης είναι αυθαίρετη και αβάσιμη η βάση υπολογισμού των αμοιβών του. Η κρίση

του ελέγχου είναι συμπερασματική χωρίς να υφίστανται αποδείξεις για την ύπαρξη ενδείξεων απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Υπέρμετρες οι αποκλίσεις μεταξύ των αμοιβών που καλύπτουν οι διάφορες ασφαλιστικές. Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του ελέγχου (β, γ και δ) είναι αβάσιμοι καθώς η φορολογική αρχή δεν προχώρησε σε επαληθεύσεις. Αβάσιμη η αιτιολογία του ελέγχου για τους γιατρούς του διότι με έγγραφό του τα κέντρο ξεκαθαρίζει ότι οι αμοιβές που απέστειλε στον έλεγχο αφορούν αμοιβές πελατών κλινικής που προσέρχονται για εγχείριση στην κλινική χωρίς προηγούμενη συμφωνία με θεράποντα ιατρό. Οι συνεργαζόμενοι με το χειρουργοί καθορίζουν ελεύθερα τις αμοιβές τους με τους δικούς τους ασθενείς. Αβάσιμη η αιτιολογία του ελέγχου ότι σε 11 περιπτώσεις ασθενών του εξέδωσε ΑΠΥ με αμοιβή ίση με αυτή που προσδιόρισε ο έλεγχος, διότι όπως προέκυψε από τα αρχεία της κλινικής οι ασθενείς αυτοί θα αποζημιώνονταν από ιδιωτική ασφαλιστική εταιρεία μη συμβεβλημένη από την κλινική.

β) Παραβίαση θεμελιωδών αρχών και συνταγματικών διατάξεων κατά το μέρος που η φορολογική διοίκηση δεν ανταποκρίθηκε στην υποχρέωση απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες στο πρόσωπό του φορολογικές παραβάσεις. Συγκεκριμένα, Ο έλεγχος δεν εφάρμοσε ορθά το άρθρο 67 του ΚΦΕ περί τεχνικών έμμεσων ελέγχων, την ΔΕΣ Α 1077357ΕΞ 2013/10-5-2013 (Β'1136/203) απόφαση του Υφυπ. Οικονομικών, τη πρόσφατη νομολογία ΣτΕ 884/2016, 1895/2018, 2934/2017, 3261-3262/1994 περί δυνατότητας έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Ο έλεγχος δεν εφάρμοσε, ως ηδύνατο και ως είχε κατά νόμο υποχρέωση, τις ως άνω έμμεσες τεχνικές ελέγχου, προκειμένου να εξεύρει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων καθώς από πουθενά δεν προέκυψε η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος. Επίσης δεν προέβη σε διασταυρωτικούς ελέγχους καλώντας, τουλάχιστον, έστω και δειγματοληπτικά τους ασθενείς του. Οι ασφαλιστικές εταιρίες δεν τιμολογούν με βάση της τιμής στην αγορά, αλλά η προβλεπόμενη κάλυψη που προσφέρουν είναι αποτέλεσμα αναλογιστικής μεθόδου, συνιστάμενη δικών τους εσωτερικών και άσχετων με την αγορά της υπηρεσίας υγείας παραμέτρων. Όσους περισσότερους ασφαλισμένους έχουν, όσο υψηλότερο ασφάλιστρο εισπράττουν, αναγκαστικά τόσο μεγαλύτερη κάλυψη πρέπει να παρέχουν, ώστε να αποφεύγονται ζημιές και τα καταπλεονεκτικά κέρδη. Ο έλεγχος αυθαίρετα αγνόησε τις διαπιστώσεις του περί δικαιολόγησης των τραπεζικών του κινήσεων και των δαπανών του και χρησιμοποίησε ως μοναδικό «τεκμήριο» των αποδιδόμενων παραβάσεων τους πίνακες αμοιβών των ασφαλιστικών εταιριών. Το στοιχείο αυτό δεν δύναται καν να αποτελέσει συγκριτικό στοιχείο δε συνιστά τεχνική έλεγχο, ούτε καν ένδειξη, εφόσον δεν υφίσταται ούτε ως πρόσφορη ούτε ως για την απόδειξη της πραγματικής βάσης των αποδιδόμενων παραβάσεων ούτε να αναχθεί σε τεκμήριο εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, προερχόντως διότι οι αμοιβές των ελεύθερων ιατρών προσδιορίζονται από τους ίδιους και αποτελούν προϊόν συμφωνίας με τους ασθενείς τους. Ειδικά για τους χειρουργούς, πάντα συνεκτιμάται η βαρύτητα της χειρουργικής πράξης, η οικονομική δυνατότητα του ασθενούς και η εκτίμηση για την μετεγχειρητική πορεία του ασθενούς.

γ) Νομική πλημμέλεια κατά την εφαρμογή των διατάξεων περί επιβολής των προσβαλλόμενων

προστίμων, εφόσον του καταλογίστηκαν παραβάσεις κατά παράβαση της αρχής της ευνοϊκότερης φορολογικής κύρωσης που, στην υπό κρίση περίπτωση, θα οδηγούσε σε διαφορετική επιμέτρηση των προσβαλλόμενων προστίμων. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει το άρθρο 66§4 του ΚΦΔ, ως ευμενέστερη διάταξη κατά το κρίσιμο χρόνο, για όλη τη χρήση 2013, ενιαία, δηλαδή και για όσες παραβάσεις φέρονται να διαπράχθηκαν μέχρι 25/7/2013 και η οποία θα είχε ως αποτέλεσμα, εφόσον δεν του αποδίδεται μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων άνω των 5.000€, την εφαρμογή των κυρώσεων των διατάξεων του άρθρου 5§8 περ. α' και γ' και §9 του ν.2523/1997 που θα οδηγούσε στην μη επιβολή προστίμου των υπό στοιχείο α' και δ' προστίμων αλλά στην επιβολή μόνο των υπό στοιχείου β' και ε' προσβαλλόμενων προστίμων για όλη τη χρήση.

Επειδή, στην παράγραφο Ε' της υποπαρ. Ε1 στο **άρθρο 6§1 του ν.4093/2012** ορίζεται ότι:

Τιμολόγηση Συναλλαγών

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.»

Επειδή, στην παράγραφο Ε' της υποπαρ. Ε1 στο **άρθρο 7§1 του ν.4093/2012** ορίζεται ότι:

Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

«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.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτουν οι κάτωθι ενέργειες / διαπιστώσεις του ελέγχου:

Με το **αρ. πρωτ./2018 έγγραφο**, ο έλεγχος έλαβε γνώση του μεριδολογίου του προσφεύγοντος από την με την οποία συνεργαζόταν, για το διάστημα 01/01/2012-31/12/2014 και διαπίστωσε ότι σε δέκα (10) περιπτώσεις ο προσφεύγων δεν εξέδωσε το προσήκον φορολογικό στοιχείο. Η αξία των ως άνω συναλλαγών προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των **5.585,85€**.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος έλεγξε τις αμοιβές του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων εξόδων (Α.Π.Υ.) για κάθε νοσηλευόμενο – ασθενή και διαπίστωσε ότι έχει εκδώσει πολλάκις φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) για:

- λαπαροσκοπική χολοκυστεκτομή με αμοιβή 200,00€ για κάθε χειρουργική επέμβαση,
- ολική θυρεοειδεκτομή με αμοιβή 300,00€ για κάθε χειρουργική επέμβαση,
- γαστρεκτομή με αμοιβή 400,00€ για κάθε χειρουργική επέμβαση.

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω αμοιβές είναι ιδιαίτερα μικρής αξίας για τις συγκεκριμένες ιατρικές πράξεις/ χειρουργικές επεμβάσεις δεδομένου της σοβαρότητας, πολυπλοκότητας και βαθμού ευθύνης που ενέχει εκάστη πράξη.

Επιπλέον, ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω αμοιβές δεν ανταποκρίνονται στο προφίλ του προσφεύγοντος ο οποίος ασκεί το ιατρικό επάγγελμα του χειρουργού από το 1980, περίπου δηλαδή 40 έτη, κατέχει ήδη τη βαθμίδα του και συνεργάζεται με μία από τις μεγαλύτερες και πιο σύγχρονες κλινικές της, τον

Δηλαδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, οι προαναφερόμενες αμοιβές οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων κρίθηκαν ότι απέχουν παρασάγγας από τις υπάρχουσες συνθήκες της αγοράς και σε καμία περίπτωση δεν αντιπροσωπεύουν την μακροχρόνια επαγγελματική εμπειρία και την επιστημονική του κατάρτιση.

Ακολούθως, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο ελεγχόμενος εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) στις περισσότερες περιπτώσεις για τις ίδιες ιατρικές πράξεις- χειρουργικές επεμβάσεις με μεγάλη απόκλιση στην οριζόμενη αμοιβή όταν ο ασθενής –νοσηλευόμενος είναι ασφαλισμένος σε ιδιωτική εταιρεία ασφάλισης και όταν είναι ασφαλισμένος σε φορέα του δημοσίου π.χ. ΕΟΠΠΥ.

Εκ της παραπάνω επισημάνσεως, ο έλεγχος οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι σε αυτές τις περιπτώσεις καθώς είναι απαραίτητο το φορολογικό στοιχείο ήτοι Α.Π.Υ. του χειρουργού ιατρού προκειμένου να αποζημιωθεί ο ασφαλισμένος από την ασφαλιστική εταιρεία, ο προσφεύγων εξέδιδε φορολογικό στοιχείο με το πραγματικό ύψος της αμοιβής του ή τουλάχιστον με το ύψος της αμοιβής που αποζημιώνει η ιδιωτική ασφαλιστική εταιρεία τον ασθενή.

Ενδεικτικά ο έλεγχος αναφέρει τα κάτωθι για τις αμοιβές του προσφεύγοντος:

Είδος χειρουργικής επέμβασης	Αμοιβή όταν ο ασθενής είναι ασφαλισμένος σε ιδιωτική ασφαλιστική εταιρεία	Αμοιβή όταν ο ασθενής είναι ασφαλισμένος σε δημόσιο φορέα
Λαπαροσκοπική χολοκυστεκτομή	1.900,00€	200,00€
Ολική θυρεοειδεκτομή	1.900,00€	300,00€
Λαπαροσκοπική πλαστική με τοποθέτηση πλέγματος αποκατάσταση βουβωνοκήλης	1.400,00€	250,00€

Ο έλεγχος επίσης διαπίστωσε ότι κανένας (εκτός ελαχίστων περιπτώσεων) από τους ασθενείς του δεν χρησιμοποίησε τραπεζικό μέσο για την πληρωμή της αμοιβής του προσφεύγοντος παρόλο που αποτελεί ένα σύνηθες τρόπο εξόφλησης.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος ζήτησε βάσει του άρθρου 15 §3 του ν.4174/2013 από την συνεργαζόμενη κλινική «.....» καθώς και από λοιπές ιδιωτικές κλινικές της να του γνωρίσουν τις αμοιβές που ορίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες ως αμοιβή χειρουργού στις χειρουργικές επεμβάσεις που αναφέρονται στις σελίδες 54-55 της έκθεσης και τις αμοιβές που ορίζει η κλινική/νοσοκομείο όταν αναλαμβάνονται οι εν λόγω επεμβάσεις σε ασθενείς που προσέρχονται στην κλινική χωρίς προγενέστερη συνεννόηση με θεράποντα γιατρό.

Από την επεξεργασία των ως άνω απαντήσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η αμοιβή που ορίζεται από τις ασφαλιστικές εταιρείες αλλά και από τις ίδιες τις κλινικές σε περίπτωση χειρουργικών επεμβάσεων παρόμοιων με αυτές που αναλάμβανε ο ελεγχόμενος έχουν πολύ μεγάλη απόκλιση από την αμοιβή που έχει καταχωρήσει στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.).

Επίσης, ο έλεγχος έκρινε ότι οι αμοιβές που ορίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες αποτελούν προϊόν ερευνών των πραγματικών συνθηκών της αγοράς και αντιπροσωπεύουν μία εύλογη και δίκαιη τιμή της αμοιβής που εισπράττουν οι χειρουργοί ιατροί όταν αναλαμβάνουν τις συγκεκριμένες χειρουργικές επεμβάσεις.

Κατόπιν συνολικής εκτίμησης των ως άνω, ο έλεγχος, προέβη στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία ήτοι Α.Π.Υ. σε 422 περιπτώσεις όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελίδες (121- 179 της έκθεσης) για το ελεγχόμενο διάστημα 1/1/2013-31/12/2013 και ότι δεν εξέδωσε το προσήκον φορολογικό στοιχείο ήτοι Α.Π.Υ. σε 10 περιπτώσεις

Εν συνεχεία, προκειμένου να προσδιορίσει το ύψος της αποκρυσβαίας φορολογητέας ύλης καθώς δεν είναι δυνατός ο ακριβής προσδιορισμός της αμοιβής για τις χειρουργικές επεμβάσεις που έχει αναλάβει ο προσφεύγων και για λόγους χρηστής διοίκησης έλαβε υπόψη του την κατώτερη αμοιβή για κάθε είδος χειρουργικής επέμβασης από όλες τις ασφαλιστικές εταιρείες αλλά και από τον τιμοκατάλογο των κλινικών παρόλο που το επαγγελματικό και επιστημονικό προφίλ του δεν υποστηρίζει μία τέτοια παραδοχή.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία, ήτοι Α.Π.Υ. σε 422 περιπτώσεις και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας σε 10 περιπτώσεις με συνολική αποκρυσβαία αξία ποσού **438.095,71**.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται, σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί αποκρυσβαίας φορολογητέας ύλης, ότι ο έλεγχος δεν εφάρμοσε ορθά το άρθρο 67 του ΚΦΕ περί τεχνικών έμμεσων ελέγχων, την ΔΕΣ ΑΕΞ 2013/10-5-2013 (Β'1136/203) απόφαση του Υφυπ. Οικονομικών, την πρόσφατη νομολογία ΣτΕ 884/2016, 1895/2018, 2934/2017, 3261-3262/1994 περί δυνατότητας έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων καθώς από πουθενά δεν προέκυψε η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος. Ο έλεγχος αυθαίρετα αγνόησε τις διαπιστώσεις του περί δικαιολόγησης των τραπεζικών του κινήσεων και των δαπανών του και χρησιμοποίησε ως μοναδικό «τεκμήριο» των αποδιδόμενων παραβάσεων τους πίνακες αμοιβών των ασφαλιστικών εταιριών. Το στοιχείο αυτό δεν δύναται καν να αποτελέσει συγκριτικό στοιχείο δε συνιστά τεχνική ελέγχου, ούτε καν ένδειξη, εφόσον δεν υφίσταται ούτε

ως πρόσφορή ούτε ως για την απόδειξη της πραγματικής βάσης των αποδιδόμενων παραβάσεων ούτε να αναχθεί σε τεκμήριο εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, προερχόντως διότι οι αμοιβές των ελεύθερων ιατρών προσδιορίζονται από τους ίδιους και αποτελούν προϊόν συμφωνίας με τους ασθενείς τους. Ειδικά για τους χειρουργούς, πάντα συνεκτιμάται η βαρύτητα της χειρουργικής πράξης, η οικονομική δυνατότητα του ασθενούς και η εκτίμηση για την μετεγχειρητική πορεία του ασθενούς. Ο πίνακας που έλαβε ως βάση υπολογισμού ο έλεγχος για την αναδόμηση εισοδήματος, που προσιδιάζει μόνο σε συγκεκριμένες ειδικές περιπτώσεις, χωρίς ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, χωρίς περαιτέρω ουσιαστική διασταύρωση και επαλήθευση και χωρίς να συνεκτιμάται με τα λοιπά ευρήματα διασταυρώσεων και επαληθεύσεων, συνιστά υπέρβαση του ορίου ελέγχου και γίνεται παρά το νόμο, αφού δύναται να καταστεί γενικευμένη πρακτική αναδόμησης εισοδήματος, όλων των χειρουργών που χειρουργούν δικούς τους ασθενείς σε ιδιωτικές κλινικές, δημιουργώντας έτσι νόμιμες αμοιβές, χωρίς έρεισμα σε γενική ή ειδική νομοθετική διάταξη και κατά παράβαση των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν ειδικά το θέμα. Επίσης δεν προέβη σε διασταυρωτικούς ελέγχους καλώντας, τουλάχιστον, έστω και δειγματοληπτικά τους ασθενείς του. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή όφειλε να αιτηθεί την συνδρομή των αλλοδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων προκειμένου να επαληθεύσει εάν διαθέτει τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή. Οι δε ισχυρισμοί της Διοίκησης περί τραπεζικής θυρίδας και ότι δύναται να διαθέτει χρήματά στην οικεία του είναι αυθαίρετοι και αβάσιμοι.

Επειδή, από στη με αριθ./2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδ. 517 «ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος» το ποσό των **256.0001,00€** και στον κωδ. 501 «καθαρό εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα» το ποσό των **199.034,14€**.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος απέκτησε πρόσβαση στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, έλεγξε τις τραπεζικές καταθέσεις του προσφεύγοντος και της συζύγου του και έκρινε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **9.902,86€** που αφορούν τον προσφεύγοντα αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τη χρήση 2013, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, με το αριθ. Πρωτ./2019 έγγραφο της «.....» προς το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. τους γνώρισε ότι δεν υπάρχει καθορισμένη αμοιβή ούτε εύρος αμοιβής που να είναι γνωστή στην Κλινική και ότι η αμοιβή αποτελεί θέμα προσωπικό του χειρουργού χωρίς να ελέγχεται και να γνωστοποιείται σε αυτήν.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση

για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013: «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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση υπ' αριθμ. 3261-3262/94 του ΣΤΕ Τμήμα Β' αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή, επιπρόσθετα, η υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψεις 8 και 9) ΣΤΕ αναφέρει: «η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται

έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρίνόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου.»

Επειδή, τα ως άνω αναφέρονται και στην ΣτΕ 2934/2017 (σκέψη 10) .

Επειδή, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν τις παραβάσεις της ανακριβούς έκδοσης, θεμελίωσε το πόρισμά της μόνο στη διαπίστωση ότι υφίστανται διαφορές μεταξύ εκδοθέντων στοιχείων και των αμοιβών που καλύπτουν οι ασφαλιστικές εταιρείες, χωρίς να αποδείξει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε μεγαλύτερο ποσό από τον αναγραφέν στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία καθώς τούτο δεν προέκυψε ούτε από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος ούτε από έλεγχο των δαπανών του.

Συγκεκριμένα, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι από την επεξεργασία των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντος προέκυψαν τριακόσιες ογδόντα πέντε «385» πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ποσού **803.635,55€** για τις οποίες ο έλεγχος ζήτησε πληροφορίες από τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων παρείχε διευκρινήσεις / αποδείξεις, οι οποίες έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, για το μεγαλύτερο μέρος των ως άνω ελεγχόμενων καταθέσεων. Δεν δικαιολογήθηκαν καταθέσεις συνολικού ποσού 9.902,86€, οι οποίες και φορολογήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994.

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε καταθέσεις ασθενών του προσφεύγοντος, εκτός από δύο περιπτώσεις ασθενών του και της

Επειδή, από τις εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τους ως άνω προκύπτουν τα εξής:

α/α	Όνομ/μο ασθενή	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΑΠΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΙΣΟΔΟΥ	ΤΑΜΕΙΟ	ΑΦΜ	ΔΙΑΓΝΩΣΗ
22	..... .....	1.503,28	400	1.103,28	29/01/2013	..... .....	.....	..... .....
224	..... .....	1.500,00	300,00	1.200,00	19/9/2013	..... .....	.....	..... ..... .....
	Σύνολο	3.003,28	700,00	2.303,28				

α/α	Τράπεζα	IBAN	Ημερ. Συναλ.	Περιγραφή κωδικού	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό
16			06/08/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	..... .....	500,00
25			23/09/2013	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	..... .....	1.499,80
						1.999,80€

Επειδή, με την με αριθ./2020 απόφαση της Υπηρεσίας επί της με αριθ./27-01-2020 ενδικοφανής προσφυγής του προσφεύγοντος κρίθηκε ότι η κατάθεση μετρητών από την την 06/08/2013 δεν σχετίζεται με την χειρουργική επέμβαση που υποβλήθηκε την 29/01/2013 από τον προσφεύγοντα, όποτε κρίθηκε ότι δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία για την πηγή και την προέλευση της εν λόγω πίστωσης και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν υφίστανται καταγγελία εις βάρος του προσφεύγοντος ούτε ένορκες καταθέσεις από ασθενείς του προσφεύγοντος που να στοιχειοθετούν το πόρισμα της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν ζήτησε τη συνδρομή της Δ.Ο.Σ. προκειμένου να διερευνηθεί η ύπαρξη τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή.

Επειδή, η φορολογική αρχή καταλήγει συμπερασματικώς ότι τελέσθηκαν οι φερόμενες παραβάσεις της ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. χωρίς να εξειδικεύει και να αιτιολογεί ειδικώς τις περιστάσεις των εν λόγω παραβάσεων, καθώς οι επικαλούμενοι πίνακες αμοιβών ανά χειρουργική επέμβαση που καλύπτουν οι ασφαλιστικές εταιρίες δεν δύναται να θεωρηθούν έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), με αποτέλεσμα και οι διαπιστώσεις, με όλες τις επιπτώσεις τους να καθίστανται απολύτως άκυρες, ως αναιτιολόγητες.

Επειδή στις διατάξεις των ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και. 2238/1994 (ΚΦΔ) δεν προβλέπεται συγκεκριμένο ύψος αμοιβής ανά χειρουργική επέμβαση.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ποια τεχνική έμμεσου ελέγχου (άρθρο 67β του ν.2238/1994) εφάρμοσε η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ως είχε την υποχρέωση βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013, για τα γεγονότα, τα στοιχεία και τη νομική βάση, τα οποία οδήγησαν στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, είναι τυπικώς πλημμελής και πρέπει να τροποποιηθεί.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. **6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Β) Σχετικές οδηγίες έχουν δοθεί με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου*».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:** και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης βιβλίων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013

Πρόστιμο	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. στ' του ν.4337/2015	Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. Σε 75 περιπτώσεις συνολικής αξίας 95.607,44€ $95.607,44€ \times 25\% = 23.901,86€$	ΜΗΔΕΝ
Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015	Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. Σε 347 περιπτώσεις με συνολική αποκρυβείσα καθαρή αξία 338.083,42€ $800€ \times 15 \times 1/3 = 4.000,00€$	Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. Σε 1 περίπτωση (.....) με αποκρυβείσα καθαρή αξία 1.199,80€ $800 \times 1 \times 1/3 = 266,66€$
Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015	Μη έκδοση Α.Π.Υ. Σε 2 περιπτώσεις $800 \times 2 \times 1/3 = 533,34€$	ΜΗΔΕΝ

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. στ' του ν.4337/2015	Σε 2 περιπτώσεις $2.954,00 \times 25\% = 738,50\text{€}$	ΜΗΔΕΝ
Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015	Σε 6 περιπτώσεις χωρίς να προσδιοριστεί η αποκρυβείσα αξία $800 \times 6 \times 1/3 = 1.600,00\text{€}$	Σε 6 περιπτώσεις χωρίς να προσδιοριστεί η αποκρυβείσα αξία $800 \times 6 \times 1/3 = 1.600,00\text{€}$
Σύνολο	30.773,70€	1.866,66€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.