



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27.01.2023

Αριθμός απόφασης: 236

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206), εφεξής ΚΦΔ.

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. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

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 Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30.09.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **20499** ενδικοφανή προσφυγή **ΚΟΥΤΣΟΓΙΑΝΝΗ ΟΔΥΣΣΕΑ** του **ΕΥΘΥΜΙΟΥ** με **ΑΦΜ 026680680**, κατά: α) της υπ' αρ. **184/09.08.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αρ. **185/09.08.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, γ) της με αρ. **186/09.08.2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **30.09.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **20499** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα **ΚΟΥΤΣΟΓΙΑΝΝΗ ΟΔΥΣΣΕΑ** του **ΕΥΘΥΜΙΟΥ** με **ΑΦΜ 026680680**, 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 αρ. **184/09.08.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ**, φορολογικού έτους 2015 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **864,30€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό **305,68€**, πλέον πρόσθετοι φόροι των άρθρων 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **432,15€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **1.602,13€**, κατόπιν α) εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του Ν. 4174/2013 και διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 3.607,10€ και β) απόρριψης δαπανών, ύψους 7.040,34€, που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

-Με τη με αρ. **185/09.08.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ**, φορολογικού έτους 2016 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ιατρού κύριος φόρος ύψους **3.717.68€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό **650,80€**, πλέον πρόσθετοι φόροι των άρθρων 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **1.858,84€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **6.227,32€**, κατόπιν α) εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του Ν. 4174/2013 και διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 9.422,20€ και β) απόρριψης δαπανών, ύψους 5.673,84€, που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

-Με την υπ' αρ. **186/09.08.2022** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013, λόγω ανακριβούς έκδοσης τουλάχιστον σε μία (1) περίπτωση απόδειξης παροχής υπηρεσιών, αποκρυσταλλώσεως αξίας 3.607,10€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 ν.4308/2014 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 § 1 του Ν. 4174/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 09.08.2022 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ'αρ. 46/23.02.2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της, κατόπιν της υπ'αρ. 2912/25.10.2021 απόφασης της Δ.Ε.Δ.-Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης επί της υπ'αρ. πρωτ. 4636/16.02.2021 αρχικής ενδικοφανούς προσφυγής του Κουτσογιάννη Οδυσσέα. Η Υπηρεσία μας, συγκεκριμένα, έκρινε ότι η φορολογική αρχή, ενώ προέβη στη λήψη πληροφοριών για το πελατολόγιο του προσφεύγοντος ιατρού και τις παρασχεθείσες από αυτόν υπηρεσίες για τα ελεγχόμενα έτη 2015-2016 από την Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης Α.Ε. (Η.ΔΙ.Κ.Α.) και στην επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών βάσει του αρ. 27 περ. δ' του Ν.4172/2013, εντούτοις εφάρμοσε, αυθαίρετα, άλλη τεχνική, και δη αυτή της αρχής των αναλογιών, αλλάζοντας κατά τρόπο ανεπίτρεπτο και γενικό το πραγματικό μείγμα των παρεχόμενων ιατρικών υπηρεσιών (συνταγογράφησης, εξέτασης) και θέτοντας μια άλλη σχέση, χωρίς να αιτιολογεί το λόγο αμφισβήτησης των δεδομένων του φορέα Η.ΔΙ.Κ.Α., ερειδόμενη στην εμπειρία της από έτερους παρεμφερείς ελέγχους, που πάντως δεν κατονομάζονταν.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς :

-Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας.

-Μη νόμιμη και εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή/με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής

Επειδή σύμφωνα με την **Ε 2015/2020** με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, 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, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου

προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων...»

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014

και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 . Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 , είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013... 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από

επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με ΘΕΜΑ: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία της φορολογουμένης και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε

από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/ δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: - επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. -επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της δυνατότητας παροχής πληροφοριών από τρίτους, απευθύνθηκε με το με αριθμό 158/R582199/24-08-2020 αίτημα παροχής στοιχείων προς την Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης Α.Ε. (Η.ΔΙ.Κ.Α.) η οποία ανταποκρινόμενη απέστειλε με το με αριθμό 204/14-09-2020 έγγραφό της καταστάσεις με ηλεκτρονικά δεδομένα των συνταγογραφήσεων φαρμάκων και εξετάσεων του προσφεύγοντος για τα ελεγχόμενα έτη 2015-2016. Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή προχώρησε σε διασταύρωση των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο προσφεύγων με τις παραπάνω καταστάσεις και προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

1.	3/3/2015	ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
2.	17/3/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
3.	8/4/2015	ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
4.	8/4/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
5.	8/4/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
6.	8/4/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
7.	21/4/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
8.	23/4/2015	ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
9.	29/4/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
10.	8/5/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
11.	27/5/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
12.	11/6/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
13.	7/7/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
14.	3/11/2015	ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
15.	3/11/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
16.	20/11/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
17.	16/12/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

1.	12/02/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
2.	12/02/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
3.	12/02/2016	ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
4.	29/03/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
5.	29/03/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
6.	04/04/2016	ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
7.	06/06/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.

8.	08/06/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
9.	11/07/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
10.	28/07/2016	ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
11.	21/09/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
12.	07/10/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
13.	25/10/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
14.	09/12/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
15.	22/12/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
16.	27/12/2016	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.

Για τις ως άνω παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων φορολογικού έτους 2016 δεν επιβάλλεται πρόστιμο του ΚΦΔ, καθώς δεν προβλέπεται πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013.

Περαιτέρω, από την επεξεργασία των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος σε ένα αριθμό Α.Π.Υ. για τα ελεγχόμενα έτη, προέκυψαν τα παρακάτω:

Φορολογικό έτος 2015

Αξία εκδοθείσας Α.Π.Υ. σε ευρώ	Αριθμός παραστατικών	Ποσοστό επί τις %
5	252	53,28%
10	134	28,33%
15	11	2,33%
20	42	8,88%
30	4	0,85%
50	1	0,21%
Δωρεάν ή Άκυρες	29	6,13%
Πλήθος παραστατικών	473	100%
Δείγματος		

Σύμφωνα με τον ανωτέρω πίνακα, ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2015 και για 473 περιπτώσεις παραστατικών (Α.Π.Υ.) εξέδωσε κατά 90,06% στοιχεία αξίας 5,10,15 ευρώ για συνταγογράφηση φαρμάκων ή εξέταση ή δωρεάν/άκυρα στοιχεία και μόνο κατά 9,94% τα εκδοθέντα στοιχεία είναι αξίας 20,30 ή 50 ευρώ και αφορούν σε κλινική ιατρική εξέταση. Σημειώνεται ότι στο ποσοστό των 90,6% συμπεριλαμβάνονται οι άκυρες αποδείξεις.

Φορολογικό έτος 2016

Αξία εκδοθείσας Α.Π.Υ. σε ευρώ	Αριθμός παραστατικών	Ποσοστό επί τις %
5	464	74,36%
10	115	18,43%
20	4	0,64%
55	1	0,16%
Δωρεάν ή Άκυρες	40	6,41%
Πλήθος παραστατικών Δείγματος	624	100,00%

Ομοίως για το έτος 2016 και για δείγμα παραστατικών ίσο με 624 το 99,20% των Α.Π.Υ. που εξέδωσε ο ελεγχόμενος ήταν αξίας 5 ή 10 ευρώ για συνταγογράφηση φαρμάκων ή εξέταση ή ήταν δωρεάν/άκυρα και μόνο το 0,80% εκδόθηκαν με αξία 20 ή 50 ευρώ και αφορούσαν σε κλινική ιατρική εξέταση.

Ακολούθως, καθόσον διαπιστώθηκε η μη έκδοση/ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, κατόπιν της από 03.05.2022 εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή για εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του προσφεύγοντα με έμμεσο τρόπο ή με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και ειδικότερα της αρχής των αναλογιών του άρθρου 27 περίπτωση α' του Ν.4174/2013 και εκδόθηκε η με αρ. πρωτ. 9361/03.05.2022 σχετική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής. Η φορολογική αρχή, χρησιμοποιώντας τις πληροφορίες προηγούμενων ελέγχων σε ομοειδείς επιχειρήσεις, προσδιόρισε έμμεσα το πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντος γενικού ιατρού, λαμβάνοντας υπόψη τα συναλλακτικά ήθη και τη συναλλακτική πρακτική, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ				
	ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	(%x641/100)	ΠΛΗΘΟΣ Χ ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
6% ΔΩΡΕΑΝ ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	0 €	38,46	38,46x0,00	0,00
57% ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΕΙΣ	5,10,15 €	365,37	365,37x10,00	3.653,70
37% ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	20 €	237,17	237,17x20,00	4.743,40
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	641			
			ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΙΔΙΩΤΕΣ	8.397,10
ΣΥΝΟΛΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	3		ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ	4.655,01
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ				13.052,11
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΔΗΛΩΣΗΣ				9.445,01
ΔΙΑΦΟΡΑ				3.607,10

Από τον ανωτέρω πίνακα προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **3.607,10 ευρώ** λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον μία περίπτωση για παροχή ιατρικών υπηρεσιών.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ				
	ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	(%x1312/100)	ΠΛΗΘΟΣ Χ ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
6% ΔΩΡΕΑΝ ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	0 €	78,72	78,72X0,00	0,00
57 % ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΕΙΣ	5,10,15€	747,84	747,84X10,00	7,478,40
37% ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	20€	485,44	485,44X20,00	9.708,80
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	1312			
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ				17.187,20
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ				17.187,20
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΔΗΛΩΣΗΣ				7.765,00
	ΔΙΑΦΟΡΑ			9.422,20

Από τον ανωτέρω πίνακα προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **9.422,20 ευρώ** λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον μία περίπτωση για παροχή ιατρικών υπηρεσιών.

Επίσης, η φορολογική αρχή διαπίστωσε λογιστικές διαφορές, ήτοι δαπάνες που δεν πληρούν τις οριζόμενες στα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, ήτοι:

Φορολογικό έτος 2015

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2015
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2015-31/12/2015
	(€)
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	3.567,12
ΑΓΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ! ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ευρώ ΧΩΡΙΣ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	1.900,00
ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	254,00
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	1.319,22
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	7.040,34
Μείον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	0,00
Υπόλοιπο λογιστικών διαφορών ελέγχου	7.040,34

Φορολογικό έτος 2016

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2016
	01/01/2016-31/12/2016
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	2,382,71
ΑΓΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ευρώ ΧΩΡΙΣ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	2.637,80

ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	549,72
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	1.319,22
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	6.889,45
Μείον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	1.215,61
Υπόλοιπο λογιστικών διαφορών ελέγχου	5.673,84

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ			
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες	4.655,01	4.655,01	0,00
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	4.790,00	8.397,10	3.607,10
γ. Παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο			
δ. Λοιπά έσοδα παροχής υπηρεσίας			
ε. Λοιπά έσοδα			
Άλλα Έσοδα			
ΣΥΝΟΛΟ	9.445,01	13.052,11	3.607,10
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	13.443,99	6.403,65	7.040,34
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	-3.998,98	6.648,46	10.647,44
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ			
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες			
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	7.765,00	17.187,02	9.422,02
γ. Παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο			
δ. Λοιπά έσοδα παροχής υπηρεσίας			
ε. Λοιπά έσοδα			
Άλλα Έσοδα			
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	7.765,00	17.187,02	9.422,02
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	11.359,03	5.685,19	5.673,84
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	-3.594,03	11.501,83	15.095,86
Πλέον: ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΩΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ			
ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	1.245,61	1.245,61	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	-2.348,42	12.747,44	15.095,86

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 άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 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.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣΤΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα).

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

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα και εσφαλμένα εφαρμόστηκε η έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών καθώς και ότι ελλείπει η νόμιμη και επαρκής αιτιολογία για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα (Ε 2016/2020) προκύπτει ότι η αρχή των αναλογιών ενδείκνυται για εμπορικές επιχειρήσεις, όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση αποθεμάτων ή τα αποθέματα είναι ελεγχόμενα (π.χ. λόγω τήρησης βιβλίου απογραφών) ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος. Η ορθότητα της τεχνικής βασίζεται στην αξιοπιστία αναλογιών (ποσοστών) που καθορίζονται με βάση τα πραγματικά δεδομένα μιας επιχείρησης (λογιστικά αρχεία και άλλα διαθέσιμα στοιχεία) ή με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Ενδεικτικά, δύνανται να χρησιμοποιηθούν η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους-πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους-κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων-πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους, που εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους, ώστε να προσδιοριστούν τα έξοδα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντος γενικού ιατρού (και όχι ασκούντος εμπορική ατομική επιχείρηση), η φορολογική αρχή επέλεξε την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, λαμβάνοντας υπόψη αρχικώς δεδομένα του, όσον αφορά το πελατολόγιό του και τις παρασχεθείσες υπηρεσίες (συνταγογράφηση, εξέταση), που άντλησε από τα λογιστικά του αρχεία αλλά και το έγγραφο του φορέα Η.ΔΙ.Κ.Α. αναφορικά με ένα δείγμα εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.). Από το δείγμα προέκυψαν αναλογίες απευθείας ως προς την αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών, ήτοι α) για το έτος 2015 ποσοστό 90,06% για εκδοθέντα στοιχεία αξία 5€, 10€, 15€ λόγω συνταγογράφησης ή δωρεάν/άκυρα στοιχεία και ποσοστό 9,94% για εκδοθέντα στοιχεία αξίας 20€, 30€, 50€ λόγω εξέτασης και β) για το έτος 2016 ποσοστό 99,20% για εκδοθέντα στοιχεία αξίας 5€, 10€, λόγω συνταγογράφησης ή δωρεάν/άκυρα στοιχεία και ποσοστό 0,80% για εκδοθέντα στοιχεία αξίας 20€, 55€ λόγω εξέτασης. Ακολούθως η φορολογική αρχή,

επικαλούμενη απλώς την εμπειρία της από προηγούμενους ελέγχους σε ομοειδείς επιχειρήσεις, γενικώς και αορίστως, χωρίς τη μνεία συγκεκριμένων ελέγχων και των πορισμάτων αυτών, αλλά και τα συναλλακτικά ήθη και τη συναλλακτική πρακτική, ήτοι χωρίς σαφή, ειδική, και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, προέβη στην μεταβολή των ως άνω αναλογιών αυθαίρετα (ποσοστό 6% για εκδοθέντα στοιχεία δωρεάν παροχών, ποσοστό 57% για εκδοθέντα στοιχεία αξίας 5€, 10€, 15€ από συνταγογράφηση και ποσοστό 37% για εκδοθέντα στοιχεία αξίας 20€ από εξέταση).

Επειδή ως προς τις λογιστικές διαφορές, ήτοι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής τη έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών καθώς και έλλειψης ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ /ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ /ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ					
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες	4.655,01	4.655,01	4.655,01	0,00	0,00
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	4.790,00	8.397,10	4.790,00	0,00	3.607,10
ΣΥΝΟΛΟ	9.445,01	13.052,11	9.445,01	0,00	3.607,10
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	13.443,99	6.403,65	6.403,65	7.040,34	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	(ζημία) -3.998,98	Κέρδη 6.648,46	Κέρδη 3.041,36	3.041,36	3.607,10
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016					
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ					
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες					
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	7.765,00	17.187,02	7.765,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	7.765,00	17.187,02	7.765,00	0,00	9.422,02
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	11.359,03	5.685,19	5.685,19	5.673,84	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	-3.594,03	11.501,83	2.079,81	2.079,81	9.422,02
Πλέον: ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	1.245,61	1.245,61	1.245,61	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	(ζημία) 2.348,42	Κέρδη 12.747,44	Κέρδη 3.325,42	3.325,42	9.422,02

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30.09.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **20499** ενδικοφανή προσφυγή του **ΚΟΥΤΣΟΓΙΑΝΝΗ ΟΔΥΣΣΕΑ** του **ΕΥΘΥΜΙΟΥ** με **ΑΦΜ 026680680** και συγκεκριμένα: α) την τροποποίηση της υπ' αρ. **184/09.08.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αρ. **185/09.08.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και β) την ακύρωση της με αρ. **186/09.08.2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Η με αρ. **184/09.08.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	864,30	389,45
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	432,15	194,73
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	305,68	233,54
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	1.602,13	817,72

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Β) Η με αρ. **185/09.08.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	3.717,68	598,57
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	1.858,84	299,29
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	650,80	166,27
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	6.227,32	1.064,13

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Γ) Η με αρ. **186/09.08.2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013	250,00	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της