



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-05-2023

Αριθμός απόφασης: ε244

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/4-3-2014 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 **27/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /30-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

β)της υπ'αριθμ. /30-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

γ)της υπ'αριθμ. /30-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και

δ)της υπ'αριθμ. /30-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το από 07-04-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά.

6.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ. /30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό κύριου φόρου ύψους 60.515,78€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 30.257,89€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.069,54€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 102.843,21€.
- Με την με αριθμ. /30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό κύριου φόρου ύψους 58.748,97€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 29.374,49€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.348,17€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 99.471,63€.
- Με την με αριθμ. /30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό κύριου φόρου ύψους 49.015,08€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 24.507,54€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 9.422,35€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 82.944,97€.
- Με την με αριθμ. /30-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017-2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00€ διότι :

Α)κατά το χρονικό διάστημα από 07-06-2017 έως 31-12-2017 υπέπεσε στην παράβαση

- της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας καρδιολογίας σε 124 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 24.800,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5 παρ.5, 8, 11, 12 και 13β' του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε' και παρ.2 περ.η' του Ν 4987/2022, όπως προστέθηκαν με τις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν 4474/2017 και σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου, ισχύει από 07-06-2017 και μετά.
- της ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας καρδιολογίας σε 89 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 44.800,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5 παρ.5, 8, 11, 12 και 13β' του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε' και παρ.2 περ.η' του Ν 4987/2022, όπως προστέθηκαν με τις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν 4474/2017 και σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου, ισχύει από 07-06-2017 και μετά.

Β)κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 31-12-2018 υπέπεσε στην παράβαση

- της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας καρδιολογίας σε 193 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 38.600,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5 παρ.5, 8, 11, 12 και 13β' του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε' και παρ.2 περ.η' του Ν 4987/2022, όπως προστέθηκαν με τις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν 4474/2017 και σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου, ισχύει από 07-06-2017 και μετά.
- της ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας καρδιολογίας σε 149 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 67.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5 παρ.5, 8, 11, 12 και 13β' του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε' και παρ.2 περ.η' του Ν 4987/2022, όπως προστέθηκαν με τις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 4 του άρθρου 12

του Ν 4474/2017 και σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου, ισχύει από 07-06-2017 και μετά.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 30-12-2022 εκθέσεων προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων (άρθρο 54 Ν 4987/2022) και ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των υπ' αριθμ.988/20-07-2020 και 42140988/1/9876/12-08-2022 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν:

1) Για το φορολογικό έτος 2016

Διαπιστώθηκαν οι εξής περιπτώσεις **μη έκδοσης/ ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων** για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες :

A) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια : 202 περιπτώσεις συνολικής αξίας 41.800,00€

-Από τραπεζικά δεδομένα : 4 περιπτώσεις συνολικής αξίας 1.750€

B) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια : 202 περιπτώσεις αποκρυσθίας αξίας 88.110,00€

2) Για το φορολογικό έτος 2017

Διαπιστώθηκαν οι εξής περιπτώσεις **μη έκδοσης/ ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων** για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες :

A) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια (01/01-06/06/2017) : 96 περιπτώσεις συνολικής αξίας 19.900,00€

-Από μεριδολόγια (07/06-31/12/2017) : 124 περιπτώσεις συνολικής αξίας 24.800,00€

-Από τραπεζικά δεδομένα (01/01-06/06/2017) : 1 περίπτωση συνολικής αξίας 1.128,00€

B) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια (01/01-06/06/2017) : 85 περιπτώσεις αποκρυσθίας αξίας 37.360,00€

-Από μεριδολόγια (07/06-31/12/2017) : 89 περιπτώσεις αποκρυσθίας αξίας 44.800,00€

3) Για το φορολογικό έτος 2018

Διαπιστώθηκαν οι εξής περιπτώσεις **μη έκδοσης/ ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων** για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες :

A) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια : 193 περιπτώσεις συνολικής αξίας 38.600,00€

B) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια : 149 περιπτώσεις αποκρυσθίας αξίας 67.000,00€

Βάσει των ανωτέρω το εισόδημα για τα υπό κρίση φορολογικά έτη προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ Φ.Σ. | ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΕΚΔΟΣΗ Φ.Σ. | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ |
|-----------------|-----------------------------|-----------------------------------|------------------------------------------------|
| 2016 | 43.550,00 | 88.110,00 | 131.660,00 |

| | | | |
|-------------|------------------|------------------|-------------------|
| 2017 | 45.828,00 | 82.160,00 | 127.988,00 |
| 2018 | 38.600,00 | 67.000,00 | 105.600,00 |

Επιπλέον, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τα κάτωθι ποσά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι αφορούσαν κυρίως προσωπικές δαπάνες και συνεπώς μη παραγωγικές ως προς τη δραστηριότητα της επιχείρησης :

| ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | |
|---------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| ΕΤΟΣ | ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ |
| 2016 | 5.614,86 |
| 2017 | 8.115,69 |
| 2018 | 4.420,75 |

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1)Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτές τις διευκρινήσεις για τις συναλλαγές με α/α 3, 82 και 119 για το φορολογικό έτος 2016. Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα κάτωθι:

- Για την κίνηση με α/α 3 έχουν εκδοθεί οι ΑΠΥ Α 1862 αξίας 150,00€ και η ΑΠΥ Α 1863 αξίας 500,00€ το Σάββατο στις 09-01-2016 και η πίστωση του λογαριασμού έγινε τη Δευτέρα 11-01-2016.
- Για την κίνηση με α/α 82 έχει εκδοθεί η ΑΠΥ Α 2044 την Παρασκευή 01-07-2016 αξίας 500,00€ και η πίστωση στο λογαριασμό έγινε τη Δευτέρα 04-07-2016. Το όνομα ΠΠ στο απόκομμα από το POS είναι το όνομα του ασθενούς ΓΚ και όχι του ίδιου του ασθενούς, πρακτική που συμβαίνει συχνά σε συνοδευόμενους ασθενείς. Εξάλλου, δεν υπάρχει ασθενής με το όνομα ΠΠ στο εγγύς διάστημα πριν και μετά την ημερομηνία της πίστωσης.
- Για την κίνηση με α/α 119 έχει εκδοθεί η ΑΠΥ Α 2098 στις 17-10-2016 αξίας 400,00€ και η εξόφλησή της έγινε στις 19-10-2016, όπως προκύπτει και από το σχετικό απόκομμα από το POS.

Αναφορικά με τη συναλλαγή 153, ο έλεγχος ενώ αναφέρει στη σελίδα 143 ότι αποδέχεται τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, στην επόμενη φράση την κατατάσσει σε αυτές που δεν διαπίστωσε την ορθότητα του ισχυρισμού, χωρίς να δίνει εξηγήσεις.

2) Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτή τη διευκρίνηση για τη συναλλαγή με α/α 24 για το φορολογικό έτος 2017. Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ΤΠΥ 112 αφορά την εν λόγω συναλλαγή. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων τονίζει ότι μέσα στο έτος 2017 υπάρχουν δυο καταθέσεις (α/α 24 στις 15-03-2017 και α/α 132 στις 01-11-2017) ποσού 1.128,00€ προερχόμενες από την εταιρία, βάσει κατατεθέντος συμφωνητικού.

3)Οι τραπεζικοί λογαριασμοί που ελέγχθηκαν στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου, είναι κοινοί του προσφεύγοντα και της συζύγου του, η οποία είναι οδοντίατρος που λειτουργεί ως ελεύθερη επαγγελματίας. Συνεπώς, εφαρμοστέα τυγχάνει η σχετική νομοθετική ρύθμιση για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς (Ν 5638/1932) και οι σχετικές ρυθμίσεις των εγκυκλίων, αλλά και η νομολογία του ΣτΕ και των λοιπών Διοικητικών Δικαστηρίων. Οι ελεγχθείσες πιστώσεις προέρχονται από κοινούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα και της συζύγου του και συνεπώς τα αγνώστου προελεύσεως ποσά ανήκουν στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, σύμφωνα με το τεκμήριο του νόμου.

4)Προσδιορισμός της προσαύξησης περιουσίας-Έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου που καταλογίζουν στον προσφεύγοντα εισοδήματα που ουδέποτε εισέπραξε-Ο έλεγχος καταλήγει στη διαπίστωση δυο βασικών παραβάσεων:α)της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ωστόσο στην πραγματικότητα έχει εκδοθεί συγκεντρωτικό τιμολόγιο στην κλινική με την οποία συνεργαζόταν και β)της ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου με τη χρήση αμοιβής που ο ίδιος ο έλεγχος όρισε χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα (ΣτΕ 886/2016, ΔΕΔ 1243 και 1244/2020)-Ελευθερία των συμβάσεων και του ελεύθερου ανταγωνισμού-Οριζόντιος και άνευ κριτηρίων προσδιορισμός συγκεκριμένου ύψους αμοιβής

- Αναφορικά με τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για στεφανιογραφίες:

α)Ασθενείς ασφαλισμένοι ΕΟΠΥΥ που υποβλήθηκαν στη Γενική κλινική μόνο σε απλή στεφανιογραφία

Η κλινική παρέχει στον ασφαλιστικό φορέα του ιδιώτη ασφαλισμένου (ΕΟΠΥΥ) υπηρεσίες και τιμολογεί σύμφωνα με τις σχετικές προβλέψεις για τις διενεργούμενες πράξεις και ο ΕΟΠΥΥ καταβάλλει στην κλινική τα ποσά που αντιστοιχούν στις πράξεις αυτές. Συγχρόνως, η κλινική εκδίδει προς τον ασθενή φορολογικό στοιχείο για το ποσό που αυτός καταβάλλει, κατά περίπτωση ως συμμετοχή. Ο ιατρός που εργάζεται στην κλινική, λαμβάνει από αυτήν συγκεκριμένο ποσό ανά ιατρική πράξη, το οποίο στην υπό κρίση περίπτωση για τον προσφεύγοντα ήταν 6,5€ ανά στεφανιογραφία. Ακολούθως, η κλινική πίστωνε το ποσό των 6,5€ ανά περιστατικό στο μεριδολόγιο του ιατρού, ο οποίος είχε υποχρέωση έκδοσης συγκεντρωτικών τιμολογίων προς την κλινική και όχι προς τον ασθενή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει βεβαίωση της Γενικής Κλινικής.

β)Ασθενείς ασφαλισμένοι ΕΟΠΥΥ που τους παρασχέθηκαν υπηρεσίες πέραν της απλής στεφανιογραφίας

Στις περιπτώσεις αυτές η κλινική πίστωνε την αμοιβή των 6,5€ για τη στεφανιογραφία στο μεριδολόγιο του ιατρού, ενώ για τις επιπλέον υπηρεσίες ο ιατρός αμειβόταν από τον ασθενή και εξέδιδε απόδειξη σειράς Α προς τον ασθενή.

γ)Ασθενείς χωρίς ασφάλιση ΕΟΠΥΥ

Στην περίπτωση αυτή ο ιατρός είχε την υποχρέωση να εκδόσει παραστατικό σειράς Α προς τον ασθενή, ενώ η κλινική δεν είχε υποχρέωση να του πιστώσει συγκεκριμένο ποσό στο μεριδολόγιό του για οποιαδήποτε πράξη ή υπηρεσία. Κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, από το μεριδολόγιο του προσφεύγοντα προκύπτουν 51 περιπτώσεις ασθενών χωρίς ΕΟΠΥΥ. στις 47 από αυτές, στη

στήλη «Ποσό Αμοιβής» αναφέρεται ο αριθμός 0, δηλαδή δεν πιστώθηκε αμοιβή από την κλινική. Διαπιστώθηκαν 4 περιπτώσεις ασθενών χωρίς ΕΟΠΥΥ, στις οποίες πιστώθηκε στο μεριδολόγιο η αμοιβή των 6,5€. Πρόκειται για μια περίπτωση (α/α 13) όπου ο ασθενής Π.Χ. ήταν ασφαλισμένος του ΕΟΠΥΥ/ΟΑΕΕ και συνεπώς ορθά πιστώθηκε το ποσό των 6,5€. Για τις υπόλοιπες 3 περιπτώσεις, εσφαλμένα πιστώθηκε το ποσό των 6,5€, ωστόσο ο προσφεύγων εξέδωσε το σχετικό φορολογικό στοιχείο.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσκομίζει συγκεντρωτικούς πίνακες με αντιστοίχιση στεφανιογραφιών με εκδοθέντα παραστατικά για κάθε ένα από τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

- Αναφορικά με την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων

Ο έλεγχος θεωρεί τις ονομαστικές καταθέσεις ασθενών στην τράπεζα πραγματικές συναλλαγές και ασφαλές κριτήριο προσδιορισμού του ύψους της αμοιβής με την οποία ο προσφεύγων τιμολογεί αντίστοιχες πράξεις. Ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι επέλεξε τη χαμηλότερη τιμή, ωστόσο για συνδυαστικές πράξεις (στεφανιογραφίας και αγγειοπλαστικής) η χαμηλότερη αξία ήταν τα 100,00€ και όχι τα εννιακόσια που προσδιόρισε ο έλεγχος. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται συγκεκριμένες πιστώσεις, το φορολογικό στοιχείο που έχει εκδοθεί και το είδος της παρεχόμενης ιατρικής πράξης.

Οι αμοιβές των ιατρών προσδιορίζονται από τους ίδιους και αποτελούν προϊόν συμφωνίας με τους ασθενείς. Οι περιπτώσεις που αντιμετωπίζει ο επεμβατικός καρδιολόγος ποικίλουν, όχι μόνο κατά πράξη, αλλά και ως προς τα ειδικά προβλήματα που αντιμετωπίζει κατά την παροχή της υπηρεσίας. Ομοειδείς ιατρικές πράξεις διαφέρουν μεταξύ τους ως προς την πολυπλοκότητα και τις κλινικές συνθήκες.

Ενόψει των ανωτέρω, ο προσφεύγων παρουσιάζει σύνοψη των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από τα τραπεζικά δεδομένα και τα μεριδολόγια, ως εξής:

1) Για το φορολογικό έτος 2016

A) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια : 2 περιπτώσεις (για τις υπόλοιπες 200 έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία)

-Από τραπεζικά δεδομένα : 1 περίπτωση συνολικής αξίας 200,00€

B) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια : καμία περίπτωση (αυθαίρετος ορισμός ανακριβούς από τον έλεγχο)

2) Για το φορολογικό έτος 2017

A) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια (01/01-06/06/2017) : 1 περίπτωση (για τις υπόλοιπες 95 έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία)

-Από μεριδολόγια (07/06-31/12/2017) : καμία περίπτωση (και για τις 124 περιπτώσεις έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία)

-Από τραπεζικά δεδομένα (01/01-06/06/2017) : καμία περίπτωση (για 1.128,00€ υπάρχει ΤΠΥ 112 προς MEDTRONIC)

B) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια καμία περίπτωση (αυθαίρετος ορισμός ανακριβούς από τον έλεγχο)

3) Για το φορολογικό έτος 2018

A) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια : καμία περίπτωση (και για τις 196 περιπτώσεις έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία)

B) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.

-Από μεριδολόγια : καμία περίπτωση (αυθαίρετος ορισμός ανακριβούς από τον έλεγχο)

Τα συνολικά ποσά των καταθέσεων μετρητών, στα οποία αναφέρεται ο έλεγχος, είναι κατά πολύ χαμηλότερα από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ανά έτος. Οι καταθέσεις στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς εσφαλμένα αποδίδονται σε εισοδήματα αποκλειστικά του προσφεύγοντα και εσφαλμένα και παραπλανητικά χρησιμοποιούνται για την αναζήτηση αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης. Μάλιστα, για να υπολογιστούν τα δηλωθέντα έσοδα που εισπράχθηκαν με μετρητά, από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα αφαιρέθηκαν τα ποσά που η αμοιβή πιστώθηκε στους επαγγελματικούς λογαριασμούς μέσω POS ή ονομαστικής κατάθεσης με αποτέλεσμα να προκύπτουν τα ποσά για τα οποία έχουν εκδοθεί παραστατικά που εξοφλήθηκαν με μετρητά ως κάτωθι:

| Φ.Σ. ΜΕΤΡΗΤΑ | 2016 | 2017 | 2018 | ΣΥΝΟΛΟ |
|--------------|------------|-----------|-----------|------------|
| ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ | 65.453,00 | 57.668,75 | 41.873,25 | 164.995,00 |
| ΣΥΖΥΓΟΥ | 37.677,41 | 22.929,35 | 36.920,37 | 97.527,13 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 103.130,41 | 80.598,10 | 78.793,62 | 262.522,13 |

5) Ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφο των παραστατικών για τις εξετάσεις επαναπιστοποίησης στην Επεμβατική Καρδιολογία από το American board of Internal Medicine, για τις οποίες μετέβη σε ειδικό εξεταστικό κέντρο στην Κωνσταντινούπολη, τον Ιανουάριο του 2018.

6) Αναφορικά με την με αριθμό /2022 πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, δεν υπέπεσε στις παραβάσεις μη έκδοσης, αλλά ούτε και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

7) Χρήση έμμεσης τεχνικής ελέγχου χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ΚΦΔ. Δεν τίθεται ζήτημα αδυναμίας κάλυψης των δαπανών διαβίωσης, ούτε διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας. Συνεπώς ελλείπει το νομικό έρεισμα και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει δεκτή η εφαρμογή των γενικών διατάξεων.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία

γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α /2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « *Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.*».

Επειδή, με την απόφαση Α 1293/2019 καταρτίσθηκε πρόγραμμα ελέγχου που αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Επειδή, στο άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης ορίζεται ότι «*Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.*»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι “ 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, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 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.

.....

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.

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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.

B. 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, η χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, καθώς και η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μία εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με βάση τις γενικές διατάξεις, η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Ωστόσο, με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, ο νομοθέτης εξειδίκευσε τις προϋποθέσεις επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου. Σύμφωνα με αυτό, το εισόδημα των φυσικών προσώπων, είτε ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είτε όχι, προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο όταν συντρέχει τουλάχιστον μια από τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Μεταξύ αυτών, στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «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».

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. αποτελούν απλώς κριτήρια επιλογής των υποθέσεων για τις οποίες ο έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Συνεπώς, η ύπαρξη μεγαλύτερων δαπανών σε σχέση με το δηλούμενο εισόδημα σε ένα έτος, δίνει τη δυνατότητα στη Φορολογική Αρχή, να προσδιορίσει το εισόδημα και με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, πέραν του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν της με αριθμ. /1/9876/12-08-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, των φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 στον προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «Ιατρικές Υπηρεσίες Ειδικότητας Καρδιολογίας», για την άσκηση της οποίας τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

| ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | |
|-----------------------------------------------------------------|---------------------|
| ΕΤΟΣ | ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ |
| 2016 | 5.614,86 |
| 2017 | 8.115,69 |
| 2018 | 4.420,75 |

Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το εισόδημα έπρεπε να προσδιοριστεί με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, διότι ο ελεγχόμενος εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4172/2-13, καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2016, από την υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, δήλωση φορολογίας εισοδήματος και από το πρόγραμμα TAXIS, προκύπτουν τα ακόλουθα:

| | Δηλούμενο Εισόδημα | | | Προσωπικές Δαπάνες Διαβίωσης | |
|---------------------------------------------------------|--------------------|---------------|----------------------------------------------------------|------------------------------|-----------|
| | Προσφεύγων | Σύζυγος | | Προσφεύγων | Σύζυγος |
| Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδ.401) | 60.564,33 | 14.743,32 | Δωρεές χρηματικών ποσών άρθρου 19 ΚΦΕ (κωδ.059) | 2.140,00 | |
| Μερίσματα ημεδαπής προέλευσης (κωδ.291-293, 292-294) | 171,36 | 24,12 | Δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727-728) | 17.299,13 | 12.615,48 |
| Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (κωδ.667-675, 668-676) | 291,10 | 291,11 | Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία (κωδ.769) | 15.651,25 | |
| | | | Φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε εντός του 2016 | 32.335,29 | |
| | | | ΕΝΦΙΑ που καταβλήθηκε εντός του 2016 | 890,25 | 1.077,88 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 76.085,34 | ΣΥΝΟΛΟ | 82.009,28 | | |

Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2017, προκύπτουν τα ακόλουθα:

| | Δηλούμενο Εισόδημα | | | Προσωπικές Δαπάνες Διαβίωσης | |
|--|--------------------|---------|--|------------------------------|---------|
| | Προσφεύγων | Σύζυγος | | Προσφεύγων | Σύζυγος |

| | | | | | |
|---------------------------------------------------------|------------------|---------------|--------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδ.401) | 27.828,75 | 12.047,81 | Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ.049 και 050) | 33.481,65 | 18.098,35 |
| Μερίσματα ημεδαπής προέλευσης (κωδ.291-293, 292-294) | 39,13 | 107,84 | Δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727-728) | 21.431,96 | 16.825,28 |
| Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (κωδ.667-675, 668-676) | 264,16 | 1,45 | Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία (κωδ.769) | 18.205,70 | |
| | | | Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων κλπ (κωδ.719) | | 6.693,55 |
| | | | Φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε εντός του 2017 | 29.330,14 | |
| | | | ΕΝΦΙΑ που καταβλήθηκε εντός του 2017 | 890,25 | 1.073,09 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 40.289,14 | ΣΥΝΟΛΟ | 146.029,97 | | |

Τέλος, για το φορολογικό έτος 2018, προκύπτουν τα ακόλουθα:

| | | | |
|--|--------------------|--|------------------------------|
| | Δηλούμενο Εισόδημα | | Προσωπικές Δαπάνες Διαβίωσης |
|--|--------------------|--|------------------------------|

| | Προσφεύγων | Σύζυγος | | Προσφεύγων | Σύζυγος |
|---------------------------------------------------------|------------------|-----------|--------------------------------------------------------------|------------------|----------|
| Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδ.401) | 34.502,24 | 13.001,12 | Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ.049 και 050) | 21.550,00 | 7.850,00 |
| Μερίσματα ημεδαπής προέλευσης (κωδ.291-293, 292-294) | 26,64 | 171,77 | Δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727-728) | 6.197,03 | 1.609,18 |
| Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (κωδ.667-675, 668-676) | 50,07 | 9,29 | Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία (κωδ.769) | 13.437,75 | |
| | | | Φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε εντός του 2018 | 1.676,38 | |
| | | | ΕΝΦΙΑ που καταβλήθηκε εντός του 2018 | 786,65 | 924,94 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 47.761,13 | | ΣΥΝΟΛΟ | 54.031,93 | |

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι και για τα τρία υπό κρίση φορολογικά έτη, το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και, συνεπώς πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ.2 του Ν. 4172/20113, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τις διευκρινήσεις που παρείχε αναφορικά με τις με α/α 3, 82 και 119 συναλλαγές φορολογικού έτους 2016, στον με αριθμό λογαριασμό τράπεζας EUROBANK.

| ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK Αριθμός Λογαριασμού GR18 0260 1220 0004 0020 0523 283 | | | | | |
|------------------------------------------------------------------------|-----------------------|------------------|-----------------------|---------------------------------|-----------------|
| ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ: ΚΑΠΕΤΑΝΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ του ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ | | | | | |
| A/A | Ημερομηνία συναλλαγής | Κωδ.Καταστήματος | Ονομασία Καταστήματος | Αιτιολογία Συναλλαγής | Ποσό Συναλλαγής |
| 3 | 2016-01-11 | 0001 | EUROBANK CARDS AE | ΚΩΔ:0021054598 ΗΜ:2016-01-11 | 640,90 |
| 82 | 2016-07-04 | 0001 | EUROBANK CARDS AE | ΚΩΔ:0021054598 ΗΜ:2016-07-04 | 494,00 |
| 119 | 2016-10-20 | 0001 | EUROBANK CARDS AE | ΚΩΔ:0021054598 ΗΜ:2016-10-20 | 395,20 |

Ειδικότερα:

- Για την με α/α 3 πίστωση, που πραγματοποιήθηκε την 11-01-2016, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχουν εκδοθεί με ημερομηνία 09-01-2016 (ημέρα Σάββατο), οι :

1) ΑΠΥ Α 1862 αξίας 150,00€ προς τον και

2) ΑΠΥ Α 1863 αξίας 500,00€ προς τον κ..... και η πίστωση του συνολικού ποσού (650,00€) έγινε τη Δευτέρα 11-01-2016. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει τις επικαλούμενες ΑΠΥ.

Ωστόσο, από την κίνηση του με αριθμό τραπεζικού λογαριασμού τράπεζας Eurobank προκύπτει ότι ο κ. κατέθεσε την 11-01-2016 το ποσό των 500,00€ (α/α συναλλαγής 4) μέσω του δικού του τραπεζικού λογαριασμού, ο οποίος αναφέρεται ως «απέναντι» λογαριασμός και όχι από πληρωμή μέσω κάρτας, όπως εν προκειμένω. Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός γίνεται εν μέρει αποδεκτός και μόνο ως προς το ποσό των 150,00€, που αφορά τον

- Για την με α/α 82 πίστωση, που πραγματοποιήθηκε την 04-07-2016, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει εκδοθεί η ΑΠΥ Α 2044 την Παρασκευή 01-07-2016 και η πίστωση στο λογαριασμό έγινε τη Δευτέρα 04-07-2016.

Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον εν λόγω ισχυρισμό, καθώς δεν ταυτίζεται το όνομα της ΑΠΥ με το όνομα του λογαριασμού και συγκεκριμένα στο απόκομμα από το POS αναφέρεται το όνομα ενώ η επικαλούμενη ΑΠΥ έχει εκδοθεί στο όνομα του Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αμοιβή του πληρώθηκε από τον συνοδό του ασθενούς, όπως συμβαίνει σε πολλές περιπτώσεις. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του, σύμφωνα με την οποία η με αριθμό ΑΠΥ του προσφεύγοντα εξοφλήθηκε μέσω της πιστωτικής κάρτας του συνοδού του κ.

Ωστόσο, από μια επισκόπηση του αποκόμματος POS που επικαλείται ο προσφεύγων για τη συγκεκριμένη πίστωση διαπιστώνουμε ότι η πληρωμή πραγματοποιήθηκε την 02-07-2016, ενώ η επικαλούμενη ΑΠΥ Α 2044 εκδόθηκε την 01-07-2016, δηλαδή κατά την ημέρα της παροχής και της επαφής του με τον πελάτη. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Για την με α/α 119 πίστωση που πραγματοποιήθηκε την 20-10-2016, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει εκδοθεί η ΑΠΥ Α 2098 με ημερομηνία 17-10-2016 προς τον, ποσού 400,00€ και η εξόφλησή της έγινε στις 19-10-2016, όπως προκύπτει και από το απόκομμα POS. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την επικαλούμενη ΑΠΥ.

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον εν λόγω ισχυρισμό διότι η υπό κρίση ΑΠΥ είναι καταχωρημένη στα βιβλία του προσφεύγοντα την 12-10-2016. Ωστόσο, από το προσκομιζόμενο απόκομμα POS προκύπτει η πληρωμή ποσού 400,00€ από την, σύζυγο του, την 19-10-2016 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

- Αναφορικά με την με α/α 153 συναλλαγή, ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτές τις διευκρινήσεις του προσφεύγοντα

| ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK Αριθμός Λογαριασμού GR18 0260 1220 0004 0020 0523 283 | | | | | |
|------------------------------------------------------------------------|-----------------------|------------------|------------------------------|-----------------------|-----------------|
| ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ: ΚΑΠΕΤΑΝΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ του ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ | | | | | |
| A/A | Ημερομηνία συναλλαγής | Κωδ.Καταστήματος | Όνομασία Καταστήματος | Αιτιολογία Συναλλαγής | Ποσό Συναλλαγής |
| 153 | 2016-12-27 | 8199 | PAYPLUS INTERFACE PROFILE | ΡΟΙ ΓΙΑ ΤΕΡ | 800,00 |

Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μετά την έκδοση των παρεχόμενων ιατρικών υπηρεσιών, εκδόθηκε η ΑΠΥ Α 2161 την 23-12-2016 συνολικού ποσού 1.000,00€. Κατά την ολοκλήρωση της υπηρεσίας καταβλήθηκε σε μετρητά το ποσό των 200,00€ και μετά το εορταστικό τριήμερο των Χριστουγέννων, πιστώθηκε το υπόλοιπο των 800,00€ μέσω τραπεζής από τον Α.Ι. εκ μέρους της ασθενούς Τ.Ε. στις 27-12-2016.

Επειδή, από την επισκόπηση της ΑΠΥ Α 2161 με ημερομηνία 23-12-2016 διαπιστώνουμε ότι αυτή εκδόθηκε στο όνομα της Τ.Ε. και ο Α.Ι. που πραγματοποίησε την πίστωση των 800,00€ την 27-12-2016 στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα είναι ο σύζυγος της ασθενούς. Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Επισημαίνεται ότι η διαφορά μεταξύ του ποσού πίστωσης και της αναγραφόμενης επί της ΑΠΥ αμοιβής στις ως άνω περιπτώσεις αφορά σε προμήθειες που παρακρατεί η Τράπεζα.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τις διευκρινήσεις που παρείχε αναφορικά με την με α/α 24 συναλλαγή φορολογικού έτους 2017, στον με αριθμό λογαριασμό τράπεζας EUROBANK.

| ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK Αριθμός Λογαριασμού GR18 0260 1220 0004 0020 0523 283 | | | | | |
|------------------------------------------------------------------------|-----------------------|------------------|---------------------------------|-----------------------|-----------------|
| ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ: ΚΑΠΕΤΑΝΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ του ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ | | | | | |
| A/A | Ημερομηνία συναλλαγής | Κωδ.Καταστήματος | Όνομασία Καταστήματος | Αιτιολογία Συναλλαγής | Ποσό Συναλλαγής |
| 24 | 2017-03-15 | 8199 | PAYPLUS INTERFACE PROFILE | ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ | 1.128,00 |

Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά το ΤΠΥ 112 προς τη, με ημερομηνία έκδοσης την 30-12-2016. Μέσα στο έτος 2017 υπάρχουν δυο πιστώσεις ποσού 1.128,00€ η κάθε μια προερχόμενες από την εταιρία, βάσει κατατεθέντος συμφωνητικού. Το τιμολόγιο εκδόθηκε τη χρονική στιγμή που το ζήτησε η ως άνω εταιρία προκειμένου να αποστείλει τη σχετική πίστωση από τα κεντρικά της γραφεία στην Ελβετία. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει το σχετικό φορολογικό παραστατικό.

Δεδομένου ότι από επισκόπηση στον με αριθμό λογαριασμό τράπεζας EUROBANK του προσφεύγοντα, από την ημερομηνία έκδοσης του προαναφερθέντος ΤΠΥ (30-12-2016) μέχρι την ημερομηνία της υπό κρίση πίστωσης (15-03-2017) δεν βρέθηκε άλλη πίστωση του ίδιου ποσού και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά....”.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτή δαπάνη του προσφεύγοντα ύψους 1.431,47€, η οποία ήταν καταχωρημένη στα φορολογικά του βιβλία (ABIM ID 226492), καθώς δεν προσκομίσθηκε το κατάλληλο δικαιολογητικό/παραστατικό.

Επειδή, στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο του παραστατικού (ABIM ID) για τη συμμετοχή του στις εξετάσεις επαναπιστοποίησης στην Επεμβατική Καρδιολογία από το American board of Internal Medicine, για τις οποίες μετέβη σε ειδικό εξεταστικό κέντρο στην Κωνσταντινούπολη, τον Ιανουάριο του 2018 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός και οι λογιστικές διαφορές του έτους 2018 διαμορφώνονται στις 2.989,28€.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τις ελεγχθείσες πιστώσεις που προέρχονται από κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, του ίδιου και της συζύγου του, τα αγνώστου προελεύσεως ποσά ανήκουν στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, σύμφωνα με το τεκμήριο του νόμου.

Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός θα πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς από τον έλεγχο στους συγκεκριμένους τραπεζικούς λογαριασμούς, δεν προσδιορίσθηκε προσαύξηση περιουσίας.

Ως προς τον τέταρτο και έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει.».

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014) περί “ΕΛΠ” ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄.

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

.....

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

.....

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.”

Άρθρο 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.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

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.....”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν 4308/2014 «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.».

Επειδή, στο άρθρο 12 του Ν 4308/2014 ορίζεται ότι «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....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ’ ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του ΚΦΔ**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ «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, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου,

εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση υπ' αριθμ. -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 κρινόμενη, 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, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι 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. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989** (έκθεση ελέγχου), στην παράγραφο 2 ζ' του οποίου

ορίζεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣΤΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣΤΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994).

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*).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι από 30-12-2022 εκθέσεις προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων (άρθρο 54 Ν 4987/2022) και ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρου 23 Ν 4987/2022) του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων που εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα.

Ειδικότερα, η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΥΓΕΙΑΣ ΑΕ (πρώην - ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ) ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτ. /12-04-2022 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών που της απέστειλε ο έλεγχος και παράθεσε τις καταστάσεις του μεριδολογίου του ελεγχόμενου ιατρού, καθώς και συνοπτική κατάσταση με το είδος και το πλήθος των ιατρικών περιπτώσεων που περιλαμβάνονται σε αυτά, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

| ΕΙΔΟΣ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΠΛΗΘΟΣ ΑΝΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΟ ΑΝΑ ΕΤΟΣ | | |
|-------------------------|---------------------------------|------|------|
| | 2016 | 2017 | 2018 |
| ΣΤΕΦΑΝΙΟΓΡΑΦΙΕΣ | 422 | 401 | 347 |
| ΑΓΓΕΙΟΠΛΑΣΤΙΚΕΣ | 129 | 107 | 94 |
| ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΕΙΣ ΒΗΜΑΤΟΔΟΤΗ | 3 | 1 | 1 |

Βάσει των ανωτέρω καταστάσεων διενεργήθηκε από τον έλεγχο συσχετισμός των παρασχεθέντων ιατρικών υπηρεσιών του ελεγχόμενου σε κάθε ασθενή του μεριδολογίου με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και την αξία αυτών.

Από τον έλεγχο των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, σειράς Α, οι οποίες εκδόθηκαν για τις περιπτώσεις των ασθενών, στους οποίους παρασχέθηκαν οι ιατρικές υπηρεσίες από τον

ελεγχόμενο στην ιδιωτική κλινική της διαπιστώθηκε ότι η πλειοψηφία τους δεν αναγράφει το είδος της παρεχόμενης ιατρικής υπηρεσίας, αντιθέτως αναγράφεται το λεκτικό «ΠΑΡΟΧΗ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ». Σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις γίνεται εκτενής αναφορά στις ιατρικές πράξεις, στις οποίες η αμοιβή είναι μεγαλύτερη ή και δυσανάλογα μεγαλύτερη και διαφοροποιείται από τις υπόλοιπες, για τις οποίες ο έλεγχος κρίνει ότι αφορούν περιπτώσεις, όπου η εξόφληση της αμοιβής γίνεται είτε με κατάθεση, είτε με κάρτα και ανταποκρίνεται στο πραγματικό ποσό που εισπράττεται.

Ακολουθεί πίνακας, στον οποίο αποτυπώνονται αναλυτικά οι διακυμάνσεις των αμοιβών.

| ΑΜΟΙΒΗ σε € | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 | | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017 | | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 | |
|----------------|--------------------------------------------------------------|------------------|--------------------------------------------------------------|------------------|--------------------------------------------------------------|------------------|
| | ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΑΠΥ (σειρας Α) ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΗΣ ΑΞΙΑΣ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΑΠΥ (σειρας Α) ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΗΣ ΑΞΙΑΣ | ΠΟΣΟ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΑΠΥ (σειρας Α) ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΗΣ ΑΞΙΑΣ | ΠΟΣΟ |
| 0,00 | 10 | 0,00 | 7 | 0,00 | 4 | 0,00 |
| 5,00 | - | - | 1 | 5,00 | | |
| 10,00 | 3 | 30,00 | 7 | 70,00 | 2 | 20,00 |
| 20,00 | 19 | 380,00 | 33 | 660,00 | 14 | 280,00 |
| 30,00 | 2 | 60,00 | 6 | 180,00 | 2 | 60,00 |
| 50,00 | 72 | 3600,00 | 56 | 2800,00 | 56 | 2800,00 |
| 70,00 | 1 | 70,00 | | | | |
| 100,00 | 68 | 6800,00 | 94 | 9400,00 | 69 | 6900,00 |
| 150,00 | 42 | 6300,00 | 6 | 900,00 | 22 | 3300,00 |
| 200,00 | 18 | 3600,00 | 6 | 1200,00 | 10 | 2000,00 |
| 250,00 | | | 2 | 500,00 | 1 | 250,00 |
| 300,00 | 36 | 10800,00 | 16 | 4800,00 | 24 | 7200,00 |
| 330,00 | | | | | 1 | 330,00 |
| 380,00 | | | | | 1 | 380,00 |
| 400,00 | 10 | 4000,00 | 4 | 1600,00 | 8 | 3200,00 |
| 450,00 | 1 | 450,00 | 1 | 450,00 | | |
| 480,00 | | | 1 | | | |
| 500,00 | 11 | 5500,00 | 5 | 2500,00 | 4 | 2000,00 |
| 600,00 | 1 | 600,00 | 1 | 600,00 | 1 | 600,00 |
| 650,00 | 1 | 650,00 | | | | |
| 700,00 | 2 | 1400,00 | 1 | 700,00 | | |
| 800,00 | 1 | 800,00 | | | | |
| 1000,00 | 6 | 6000,00 | | | 1 | 1000,00 |
| 1100,00 | | | | | 1 | 1100,00 |
| 1200,00 | 1 | 1200,00 | 1 | 1200,00 | | |
| 1300,00 | | | 1 | | | |
| 1500,00 | 7 | 10500,00 | 1 | 1500,00 | 4 | 6000,00 |
| 1750,00 | | | 1 | | | |
| 2000,00 | 3 | 6000,00 | 5 | 10000,00 | 2 | 4000,00 |
| ΣΥΝΟΛΑ | 315 | 68.740,00 | 256 | 39.065,00 | 227 | 41.420,00 |

Από τον συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων προκύπτει ότι ενώ ο ελεγχόμενος ιατρός παρείχε τις υπηρεσίες του σε πολλές και διαφορετικής βαρύτητας ιατρικές πράξεις (στεφανιογραφίες, αγγειοπλαστικές), η αμοιβή του, όπως αποτυπώνεται στην αξία των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε, δεν ακολουθεί μία εύλογη κλιμάκωση ανάλογα με την περίπτωση του κάθε ασθενή, αλλά η έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων γίνεται χωρίς κανένα κριτήριο που να συνάδει με την κοινή πρακτική. Δεν υφίσταται συσχετισμός στη διακύμανση της αμοιβής για τις παρεχόμενες υπηρεσίες ανάλογα με το βαθμό δυσκολίας ή τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ασθενών και ανάλογα με τις ιατρικές γνώσεις, την μακρόχρονη επαγγελματική εμπειρία και την επιστημονική κατάρτιση του ελεγχόμενου.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των καταστάσεων από το μεριδολόγιο του ελεγχόμενου ιατρού που παρείχε η – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και των εκδοθέντων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΣΕΙΡΑΣ Α') διαπιστώθηκε αρχικά ότι δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων για όλες τις περιπτώσεις εισαγωγής ασθενών στην κλινική. Προκειμένου να εξακριβωθεί σε ποιες περιπτώσεις εισαγωγής ασθενών δεν εκδόθηκε ή εκδόθηκε ανακριβώς φορολογικό στοιχείο, ακολουθήθηκε από τον έλεγχο η εξής μεθοδολογία:

Αρχικά εντοπίστηκαν περιπτώσεις ασθενών, οι οποίοι εισήχθηκαν στην ιδιωτική κλινική και υποβλήθηκαν σε αμφότερες τις ιατρικές πράξεις τόσο της ΣΤΕΦΑΝΙΟΓΡΑΦΙΑΣ όσο και της ΑΓΓΕΙΟΠΛΑΣΤΙΚΗΣ. Το στοιχείο που ταυτίζει αυτές τις περιπτώσεις έγκειται στον αριθμό εισαγωγής των ασθενών, ο οποίος είναι ταυτάριθμος τόσο στην κατάσταση των εισαχθέντων ασθενών για Στεφανιογραφία, όσο και σε αυτήν της Αγγειοπλαστικής. Ακολούθως, απομονώθηκαν οι περιπτώσεις ασθενών, οι οποίοι εισήχθηκαν μόνο για ΣΤΕΦΑΝΙΟΓΡΑΦΙΑ και μόνο για ΑΓΓΕΙΟΠΛΑΣΤΙΚΗ.

Μετά την κατηγοριοποίηση των ασθενών ανά ιατρική πράξη, ο έλεγχος αντιστοίχισε τις περιπτώσεις εισαγωγής ασθενών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων του ελεγχόμενου ιατρού (Α.Π.Υ σειράς Α). Διαπιστώθηκαν περιπτώσεις, όπου για ομοειδείς ιατρικές πράξεις εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία με μεγάλη απόκλιση στο ύψος της εισπραττόμενης αμοιβής. Συγκεκριμένα, εντοπίστηκαν μεμονωμένες περιπτώσεις όπου για συνδυαστικές ιατρικές πράξεις (στεφανιογραφίας και αγγειοπλαστικής) η αμοιβή κυμαίνεται από 1.000,00€ έως 2.000,00€, ενώ σε πλειάδα αντίστοιχων περιπτώσεων η αμοιβή κυμαίνεται κυρίως από 100,00€ έως και 800,00€. Τις υψηλές αμοιβές ο έλεγχος τις εντόπισε ονομαστικά και στις τραπεζικές καταθέσεις του ελεγχόμενου, με αποτέλεσμα να καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αυτές ανταποκρίνονται σε πραγματική τιμολόγηση για τις παρασχεθείσες ιατρικές πράξεις και ως εκ τούτου αποτελούν μία βάση υπολογισμού για τις υπόλοιπες περιπτώσεις, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι η αμοιβή δύναται σε κάποιες περιπτώσεις να διαφοροποιείται με βάση υποκειμενικά κριτήρια του ελεγχόμενου.

Ως εκ τούτου, από τον έλεγχο αυτό προέκυψαν, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος οι εξής περιπτώσεις:

- 1) έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, η αμοιβή των οποίων ανταποκρίνεται στα πραγματικά δεδομένα, καθώς η εξόφλησή τους συντελείται είτε με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου, είτε πραγματοποιείται με χρήση χρεωστικής κάρτας,

- 2) έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, η αμοιβή των οποίων κρίνεται δυσανάλογα χαμηλή για ομοειδείς ιατρικές πράξεις και
- 3) μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για μεμονωμένες ή συνδυαστικές ιατρικές πράξεις.
- Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψιν το εύρος της αμοιβής, με την οποία ο ελεγχόμενος ιατρός τιμολόγησε τις ιατρικές πράξεις που παρείχε στους ασθενείς του (μεμονωμένες ή συνδυαστικές) και οι οποίες άπτονται της πραγματικότητας, θέτει ως βάση υπολογισμού τον μέσο όρο αυτών, προκειμένου να προσδιορίσει την αποκρουστική αξία επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, καθώς και των περιπτώσεων για τις οποίες δεν εκδόθηκαν σχετικά παραστατικά.
- Ως εκ τούτου, προσδιορίζει ως ελάχιστη αμοιβή ανά ιατρική πράξη (μεμονωμένη ή συνδυαστική) τις κάτωθι:

| ΕΙΔΟΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ | ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΜΟΙΒΗΣ, ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ |
|---------------------------------|--------------------------------------|
| ΣΤΕΦΑΝΙΟΓΡΑΦΙΑ & ΑΓΓΕΙΟΠΛΑΣΤΙΚΗ | 900,00€ |
| ΣΤΕΦΑΝΙΟΓΡΑΦΙΑ | 200,00€ |
| ΑΓΓΕΙΟΠΛΑΣΤΙΚΗ | 700,00€ |

Επειδή, όλες οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με τον προσδιορισμό της αμοιβής επί των διαπιστωθέντων παραβάσεων, για τις ιατρικές περιπτώσεις, οι οποίες προκύπτουν από τις καταστάσεις μεριδολογίων της ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (πρώην) **βασίστηκαν στα δεδομένα και την επεξεργασία των βιβλίων και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων του προσφεύγοντα**, καθώς και στα στοιχεία που παρασχέθηκαν από τη Γενική Κλινική.

Επειδή, η συνεργασία του προσφεύγοντα με τη Γενική Κλινική, δεν διέπεται από έγγραφη σύμβαση, βάσει της οποίας να καθίστανται σαφείς οι μεταξύ τους οικονομικοί όροι. Για τον λόγο αυτό άλλωστε, τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου σχετική βεβαίωση εκ μέρους της Κλινικής, από το περιεχόμενο της οποίας, επιβεβαιώνεται, από την αντισυμβαλλόμενη εταιρία, η αμοιβή των 6,50€, την οποία λαμβάνει ο ελεγχόμενος ανά απλή στεφανιογραφία (σε περιπτώσεις ασθενών ασφαλισμένων στον ΕΟΠΥΥ), με την υποχρέωση να εκδίδει μηνιαίως Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, τακτοποιώντας συγκεντρωτικά τις εν λόγω αμοιβές. Ο έλεγχος εστίασε στις συναλλαγές του προσφεύγοντα με τους ασθενείς που εισέρχονται στην Κλινική, κάτι για το οποίο η Διοίκηση της Κλινικής δεν παίρνει θέση στην έγγραφη βεβαίωση που χορήγησε στον προσφεύγοντα. Επί της εν λόγω βεβαίωσης, περιγράφεται το συγκεκριμένο πλαίσιο συνεργασίας, αφήνοντας ανοιχτό το περιθώριο στον ελεγχόμενο να προβεί σε τιμολόγηση των παρεχόμενων ιατρικών του υπηρεσιών σε ασθενείς της κλινικής, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, ανάλογα με την ιδιαιτερότητα κάθε περίπτωσης.

Ως προς την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων

Επειδή, στις σελίδες 72 έως 119 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρεται με σαφήνεια και πληρότητα η μεθοδολογία του ελέγχου για κάθε ένα από τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιορίζει με σαφήνεια το ύψος της αμοιβής για τη διενέργεια συγκεκριμένων ιατρικών πράξεων, βασιζόμενος αποκλειστικά στα δεδομένα των εκδοθέντων ΑΠΥ και του βιβλίου εσόδων-εξόδων του προσφεύγοντα.

Ακολούθως, συγκρίνει τις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα σε ασθενείς για τη διενέργεια των συγκεκριμένων ιατρικών πράξεων με το ύψος της αμοιβής που έχει προηγουμένως προσδιορίσει και διαπιστώνει την ανακριβή έκδοση των προαναφερθέντων ΑΠΥ.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, ως προς την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων, δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου, που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά οι σχετικές διατάξεις, τα πραγματικά περιστατικά και γίνεται ορθά η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον σχετικό κανόνα δικαίου.

Ως προς τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων

Επειδή, αναφορικά με τη διαπίστωση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ασθενείς, ασφαλισμένους του ΕΟΠΥΥ, οι οποίοι υποβλήθηκαν στη μόνο σε απλή στεφανιογραφία. Σε αυτές τις περιπτώσεις και σύμφωνα με την προσκομιζόμενη βεβαίωση της προαναφερθείσας κλινικής, ο προσφεύγων λάμβανε μέρος της ΚΕΝ από την κλινική, εκδίδοντας τα σχετικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς την Γενική κλινική. Για πράξεις και υπηρεσίες πέραν της απλής διαγνωστικής στεφανιογραφίας, ο προσφεύγων ήταν ελεύθερος να αξιολογήσει την επιπλέον υπηρεσία και να ζητήσει ανάλογη αμοιβή από τον ασθενή, για την οποία όφειλε να εκδώσει το σχετικό παραστατικό.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε τα παρακάτω:

- Για το φορολογικό έτος 2016
 - Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες στεφανιογραφίας και αγγειοπλαστικής σε δυο (2) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 1.800,00€.
 - Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες μόνο στεφανιογραφίας σε διακόσιες (200) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 40.000,00€.
- Για το φορολογικό έτος 2017
 - Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες στεφανιογραφίας και αγγειοπλαστικής σε μια (1) περίπτωση, συνολικής αξίας 900,00€.

- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες μόνο στεφανιογραφίας σε διακόσιες δέκα εννέα (219) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 43.800,00€.
- Για το φορολογικό έτος 2018
 - Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες μόνο στεφανιογραφίας σε εκατόν ενενήντα τρεις (193) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 38.600,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για όλες τις περιπτώσεις για τις οποίες δεν εξέδωσε φορολογικό παραστατικό (ΑΠΥ) για τη διενέργεια απλής στεφανιογραφίας, εξέδωσε το αντίστοιχο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς την κλινική και έλαβε την αμοιβή του, ύψους 6,5€, από τη Γενική Κλινική.

Επειδή, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν τις παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών, θεμελίωσε το πόρισμά της μόνο στη διαπίστωση ότι παρασχέθηκαν υπηρεσίες στεφανιογραφίας, χωρίς να αποδείξει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε ποσό από τον ασθενή, πέραν του ποσού που εισέπραξε από τη Γενική Κλινική.

Επειδή, ο έλεγχος δεν πραγματοποίησε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστώσει εάν ο προσφεύγων είχε συνταγογραφήσει την εξέταση της στεφανιογραφίας στους συγκεκριμένους ασθενείς, ήτοι εάν υπήρχε σχέση ιατρού-ασθενούς πριν την πραγματοποίηση της στεφανιογραφίας ή να επικοινωνήσει με τους ασθενείς και να λάβει τη μαρτυρία τους.

Επειδή, η φορολογική αρχή καταλήγει συμπερασματικώς ότι τελέσθηκαν οι φερόμενες παραβάσεις της μη έκδοσης Α.Π.Υ. χωρίς να αιτιολογεί ειδικώς τις περιπτώσεις της μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών, στο βαθμό που για τις ίδιες παροχές έχουν εκδοθεί Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς την κλινική, με αποτέλεσμα το πόρισμα του ελέγχου να καθίσταται πλημμελώς αιτιολογημένο.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ως είχε την υποχρέωση βάσει του άρθρου 64 του ΚΦΔ, για τα γεγονότα, τα στοιχεία και τη νομική βάση, τα οποία οδήγησαν στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και ειδικότερα για τις παρακάτω διαπιστώσεις:

- Για το φορολογικό έτος 2016
 - Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες μόνο στεφανιογραφίας σε διακόσιες (200) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 40.000,00€.
- Για το φορολογικό έτος 2017

- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες μόνο στεφανιογραφίας σε διακόσιες δέκα εννέα (219) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 43.800,00€.
- Για το φορολογικό έτος 2018
- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες μόνο στεφανιογραφίας σε εκατόν ενενήντα τρεις (193) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 38.600,00€.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζουν, ότι: “1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.”.

Επειδή, δεδομένων των ανωτέρω απαιτούνταν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου ο φορολογικός έλεγχος, αφού λάβει υπόψη του όλα τα στοιχεία, να οδηγηθεί σε ασφαλές συμπέρασμα.

Κατά συνέπεια, η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως προς τη διαπίστωση της μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών για παρασχεθείσες ιατρικές πράξεις στεφανιογραφίας. Ο προϊστάμενος δε της ελεγκτικής αρχής δύναται να εκδώσει εκ νέου πράξη, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής (άρθρο 36 παρ. 1 του ΚΦΔ), ήτοι εντός του διαστήματος της κανονικής πενταετούς παραγραφής, στο βαθμό που μπορεί να στοιχειοθετήσει και να προσδιορίσει (εκ νέου) επαρκώς την απόκρυψη φορολογητέας ύλης που αναφέρεται στις προσβαλλόμενες πράξεις.

ΣΥΝΟΨΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΤΑ ΜΕΡΙΔΟΛΟΓΙΑ

1)Φορολογικό έτος 2016

A) Περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου

- Από μεριδολόγια, δυο (2) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 1.800,00€.
- Από τραπεζικά δεδομένα τρεις (3) περιπτώσεις συνολικής αξίας 1.200,00€.

B) Περιπτώσεις ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου

- Από μεριδολόγια, (202) διακόσιες δυο περιπτώσεις αποκρυβείσας αξίας 88.110,00€

2)Φορολογικό έτος 2017

A) Περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου

- Από μεριδολόγια (21-01-2017) μια (1) περίπτωση συνολικής αξίας 900,00€.

Β) Περιπτώσεις ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου

- Από μεριδολόγια (01/01-06/06/2017), ογδόντα πέντε (85) περιπτώσεις αποκρυβείσας αξίας 37.360,00€.
- Από μεριδολόγια (07/06-31/12/2017), ογδόντα εννέα (89) περιπτώσεις αποκρυβείσας αξίας 44.800,00€.

3)Φορολογικό έτος 2018**Α) Περιπτώσεις ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου**

- Από μεριδολόγια, εκατόν σαράντα εννέα (149) περιπτώσεις αποκρυβείσας αξίας 67.000,00€.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ & ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΕΚΔΟΣΗ Φ.Σ., ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΜΕΡΙΔΟΛΟΓΙΩΝ

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ Φ.Σ. | ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΕΚΔΟΣΗ Φ.Σ. | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-----------------|-----------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| 2016 | 3.000,00 | 88.110,00 | 91.110,00 |
| 2017 | 900,00 | 82.160,00 | 83.060,00 |
| 2018 | 0,00 | 67.000,00 | 67.000,00 |

| ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | |
|--------------------------------------------------------------|---------------------|
| ΕΤΟΣ | ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ |
| 2016 | 5.614,86 |
| 2017 | 8.115,69 |
| 2018 | 2.989,28 |

| ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ / ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ | | | |
|------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----------|-----------|
| | 2016 | 2017 | 2018 |
| Ακαθάριστα έσοδα, βάσει βιβλίων | 106.873,06 | 83.515,73 | 80.312,62 |
| (-) Σύνολο εξόδων, βάσει βιβλίων | 49.074,07 | 58.687,62 | 45.931,34 |
| Καθαρά κέρδη / ζημιές (+/-), βάσει βιβλίων | 57.798,99 | 24.828,11 | 34.381,28 |
| (+) Έσοδα προερχόμενα από μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου, βάσει | 91.110,00 | 83.060,00 | 67.000,00 |

| | | | |
|----------------------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| απόφασης | | | |
| (+) Λογιστικές διαφορές | 5.614,86 | 8.115,69 | 2.988,53 |
| Καθαρά κέρδη / ζημίες (+/-), ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ | 154.523,85 | 116.003,80 | 104.369,81 |

| ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2016 | | | | | |
|-----------------------------------------------|--------------|-----------|---------------|-----------|---------------------------------|
| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | Ποσά Δήλωσης | | Ποσά Απόφασης | | Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης |
| | Υπόχρεου | Συζύγου | Υπόχρεου | Συζύγου | |
| Ακίνητη περιουσία | 1.661,86 | 537,80 | 1.661,86 | 537,80 | |
| Τόκοι-Μερίσματα- Δικαιώματα | 532,89 | 369,29 | 532,89 | 369,29 | |
| Επιχειρηματική Δραστηριότητα | 60.564,33 | 14.743,32 | 154.523,85 | 14.743,32 | 93.959,52 |
| Συνολικό δηλωθέν εισόδημα | 62.759,08 | 15.650,41 | 156.718,60 | 15.650,41 | 93.959,52 |
| Φορολογητέο εισόδημα | 62.759,08 | 15.650,41 | 156.718,60 | 15.650,41 | 93.959,52 |
| Εισόδημα επιβολής ειδ.εισφοράς αλληλεγγύης | 62.759,08 | 15.650,41 | 156.718,60 | 15.650,41 | 93.959,52 |

| ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2017 | | | | | |
|-----------------------------------------------|--------------|-----------|---------------|-----------|---------------------------------|
| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | Ποσά Δήλωσης | | Ποσά Απόφασης | | Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης |
| | Υπόχρεου | Συζύγου | Υπόχρεου | Συζύγου | |
| Ακίνητη περιουσία | 1.661,86 | 537,80 | 1.661,86 | 537,80 | |
| Τόκοι-Μερίσματα- Δικαιώματα | 356,80 | 128,57 | 356,80 | 128,57 | |
| Επιχειρηματική Δραστηριότητα | 27.828,75 | 12.047,81 | 116.003,80 | 12.047,81 | 88.175,05 |
| Συνολικό δηλωθέν εισόδημα | 29.847,41 | 12.714,18 | 118.022,46 | 12.714,18 | 88.175,05 |
| Φορολογητέο εισόδημα | 29.847,41 | 12.714,18 | 118.022,46 | 12.714,18 | 88.175,05 |
| Εισόδημα επιβολής ειδ.εισφοράς αλληλεγγύης | 29.847,41 | 12.714,18 | 118.022,46 | 12.714,18 | 88.175,05 |

| ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2018 | | | | | |
|-------------------------------------------|--------------|---------|---------------|---------|---------------------------------|
| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | Ποσά Δήλωσης | | Ποσά Απόφασης | | Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης |
| | Υπόχρεου | Συζύγου | Υπόχρεου | Συζύγου | |
| Ακίνητη περιουσία | 1.661,86 | 537,80 | 1.661,86 | 537,80 | |
| Τόκοι-Μερίσματα- Δικαιώματα | 90,28 | 213,03 | 90,28 | 213,03 | |

| | | | | | |
|--------------------------------------------|-----------|-----------|------------|-----------|-----------|
| Επιχειρηματική Δραστηριότητα | 34.502,24 | 13.001,12 | 104.370,56 | 13.001,12 | 69.868,32 |
| Συνολικό δηλωθέν εισόδημα | 36.254,38 | 13.751,95 | 106.122,70 | 13.751,95 | 69.868,32 |
| Φορολογητέο εισόδημα | 36.254,38 | 13.751,95 | 106.122,70 | 13.751,95 | 69.868,32 |
| Εισόδημα επιβολής ειδ.εισφοράς αλληλεγγύης | 36.254,38 | 13.751,95 | 106.122,70 | 13.751,95 | 69.868,32 |

Αποφάσιζομε

Τη μερική αποδοχή της από 27-01-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του με ΑΦΜ:, και ειδικότερα:

1)Την τροποποίηση της με αριθμ. /30-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

2)Την τροποποίηση της με αριθμ. /30-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

3)Την τροποποίηση της με αριθμ. /30-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

4)την τροποποίηση της με αριθμ. /30-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, ως προς την αιτιολογία αυτής

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ'αριθμ. /30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 | | | | | |
|----------------------------------|----------------|-----------|------------|------------|-----------|
| ΑΝΑΛΥΣΗ | | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου | 62.759,08 | 197.238,60 | 156.718,60 | 93.959,52 |
| | της συζύγου | 15.650,41 | 15.650,41 | 15.650,41 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου | Πιστωτικό ποσό | | | | |
| | Χρεωστικό ποσό | 5.139,29 | 65.655,07 | 47.430,59 | 42.291,30 |
| Προκαταβολή φόρου | | 19.777,61 | 19.777,61 | 19.777,61 | 0,00 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | 30.257,89 | 21.145,65 | 21.145,65 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | | 3.113,24 | 15.182,78 | 11.535,98 | 8.422,74 |
| Τέλος επιτηδεύματος | | 1.300,00 | 1.300,00 | 1.300,00 | 0,00 |
| Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών | για καταβολή | 29.330,14 | 132.173,35 | 101.189,83 | 71.859,69 |
| | για επιστροφή | | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | |

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

2) Υπ'αριθμ. /30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017 | | | | | |
|----------------------|--------------|-----------|------------|------------|-----------|
| ΑΝΑΛΥΣΗ | | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου | 29.847,41 | 162.950,46 | 118.022,46 | 88.175,05 |

| | | | | | |
|---------------------------------------------|----------------------|-----------|------------|-----------|-----------|
| | της συζύγου | 32.985,81 | 32.985,81 | 32.985,81 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου | Πιστωτικό ποσό | 10.304,85 | | | |
| | Χρεωστικό ποσό | | 48.444,12 | 28.226,52 | 38.531,37 |
| Προκαταβολή φόρου | | 9.142,78 | 9.142,78 | 9.142,78 | 0,00 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | 29.374,49 | 19.265,69 | 19.265,69 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | | 1.538,45 | 12.886,62 | 8.843,10 | 7.304,65 |
| Τέλος επιτηδεύματος | | 1.300,00 | 1.300,00 | 1.300,00 | 0,00 |
| Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών | για καταβολή | 1.676,38 | 101.148,01 | 66.778,09 | 65.101,71 |
| | για επιστροφή | | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | |

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

3) Υπ' αριθμ. /30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 | | | | | |
|---------------------------------------------|----------------------|----------------|----------------|-----------------|----------------|
| ΑΝΑΛΥΣΗ | | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου | 36.254,38 | 146.154,17 | 106.122,70 | 69.868,32 |
| | της συζύγου | 13.751,95 | 13.751,95 | 13.751,95 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου | Πιστωτικό ποσό | 1.982,49 | | | |
| | Χρεωστικό ποσό | | 47.032,59 | 29.018,43 | 31.000,92 |
| Προκαταβολή φόρου | | 5.869,33 | 5.869,33 | 5.869,33 | 0,00 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | 24.507,54 | 15.500,46 | 15.500,46 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | | 1.121,07 | 10.543,42 | 6.940,58 | 5.819,51 |
| Τέλος επιτηδεύματος | | 1.300,00 | 1.300,00 | 1.300,00 | 0,00 |
| Διαφορά συμψηφισμού | | -6.307,91 | -6.307,91 | -6.307,91 | 0,00 |
| Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών | για καταβολή | | 82.944,97 | 52.320,89 | 52.320,89 |
| | για επιστροφή | | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | |

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

4) Υπ' αριθμ. /30-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017-2018 : 500,00€ διότι :

Α) κατά το χρονικό διάστημα από 07-06-2017 έως 31-12-2017 υπέπεσε στην παράβαση

- της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εισόδου για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας καρδιολογίας σε μια (1) περίπτωση, συνολικής αξίας 900,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5 παρ.5, 8, 11, 12 και 13β' του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε' και παρ.2 περ.η' του Ν 4987/2022, όπως προστέθηκαν με τις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν 4474/2017 και σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου, ισχύει από 07-06-2017 και μετά.

- της ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας καρδιολογίας σε 89 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 44.800,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5 παρ.5, 8, 11, 12 και 13β' του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε' και παρ.2 περ.η' του Ν 4987/2022, όπως προστέθηκαν με τις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν 4474/2017 και σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου, ισχύει από 07-06-2017 και μετά.

Β)κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 31-12-2018 υπέπεσε στην παράβαση

- της ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας καρδιολογίας σε 149 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 67.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5 παρ.5, 8, 11, 12 και 13β' του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε' και παρ.2 περ.η' του Ν 4987/2022, όπως προστέθηκαν με τις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν 4474/2017 και σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου, ισχύει από 07-06-2017 και μετά.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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