



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1194

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **05/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ** κατοίκου Κιλκίς, επί της οδού, Τ.Κ.61100 κατά : α) της με αριθμ. /08-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμ. /08-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και γ της με αριθμ. /08-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου Θεσσαλονίκης (ΕΛ.ΚΕ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **05/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 αριθμ. /**08-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 2.620,59€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 1.335,30€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 521,66€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 4.527,55€.

Με την αριθμ. /**08-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 11.660,52€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 5.830,26€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.150,64€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 19.641,42€.

Με την αριθμ. /**08-12-2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' του ν. 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης στα πλαίσια ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Ειδικότερα, δυνάμει της με αριθ. /15-09-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα ιατρό ειδικότητας νευρολογίας που τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, με έδρα το Κιλκίς. Ο έλεγχος ζήτησε στοιχεία από τον ΕΟΠΥΥ σχετικά με τις συνταγογραφήσεις που πραγματοποίησε κατά το ελεγχόμενο διάστημα και από την αντιπαραβολή τους με τις αντίστοιχες εκδοθείσες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών προς τους ιδιώτες, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής αξίας ύψους 10.050,00€ για το 2017 και ύψους 32.275,00€ για το 2018. Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, τα ακαθάριστα έσοδα επαναπροσδιορίστηκαν στο ύψος των 48.327,00€ για το φορολογικό έτος 2017 και των 67.008,50€ για το φορολογικό έτος 2018, έναντι των δηλωθέντων ύψους 38.277,00€ και 34.733,50€, αντίστοιχα. Παράλληλα της επιβλήθηκε το πρόστιμο της παρ. 2 περ. η' του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας εσφαλμένη και ανεπαρκή αιτιολογία και αδυναμία θεμελίωσης της κρίσης περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και κατ'επέκταση απόκρυψη φορολογητέων εσόδων. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ν. 4987/2022**, 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 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται 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 με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013, 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 περαιτέρω, το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου του νόμου 3918/2011 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 31/02.03.2011) όπως αντικαταστάθηκε με τα άρθρα 37 παρ. 3 και 49 παρ. 3 του Ν.4111/2013 (ΦΕΚ Α 18/25-01-2013) ορίζει ότι: «1. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας εγκρίνεται ο Ενιαίος Κανονισμός Παροχών Υγείας, ύστερα από πρόταση του Δ.Σ. του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., με τον οποίο καθορίζεται το είδος, η έκταση, το ύψος των παροχών υγείας, ο τρόπος και η διαδικασία χορήγησης τους, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.»

Επειδή η με Αριθμ. ΕΜΠ5 (ΦΕΚ Β 3054/18.11.2012) Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών – Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας – Υγείας, με θέμα την «Τροποποίηση της υπ' αριθ. Φ90380/25916/3294/2011 (ΦΕΚ 2456/Β/3-11-2011) κοινής υπουργικής απόφασης **«Ενιαίος Κανονισμός Παροχών Υγείας (Ε.Κ.Π.Υ.) του Εθνικού Οργανισμού Παροχών Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.)»**, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ.Φ90380/5383/738/2012 (ΦΕΚ 1233/Β/11-4-2012) κοινή υπουργική απόφαση και ισχύει, ορίζει ότι:

Άρθρο 1: «Με τον παρόντα Κανονισμό επιδιώκεται να εξασφαλισθεί η ισότιμη πρόσβαση όλων των ασφαλισμένων του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., όπως αυτοί προσδιορίζονται στο άρθρο 3 του παρόντος, σε ενιαίο σύστημα παροχής υπηρεσιών υγείας, που έχει ως σκοπό την πρόληψη, διατήρηση προαγωγή, βελτίωση, αποκατάσταση και προστασία της υγείας. Ειδικότερα με τον παρόντα Κανονισμό καθορίζονται οι παροχές υγείας σε είδος, η έκταση, το ύψος, ο τρόπος και η διαδικασία χορήγησης τους και προσδιορίζονται οι δικαιούχοι των παροχών αυτών, καθώς και ο τρόπος αποζημίωσης της σχετικής δαπάνης. Ως παροχές υγείας νοούνται:

Παροχές Υγείας σε Είδος:

1. πρόληψη και προαγωγή της υγείας
2. πρωτοβάθμια φροντίδα υγείας- ιατρική περίθαλψη -διαγνωστικές ιατρικές πράξεις
3. παρακλινικές εξετάσεις

.....

14. αποκατάσταση της υγείας ...»

Άρθρο 2: «...Ως «πάροχοι υπηρεσιών υγείας», νοούνται τα φυσικά πρόσωπα (γιατροί, οδοντίατροι, φαρμακοποιοί, φυσικοθεραπευτές και άλλοι επαγγελματίες υγείας) ή τα νομικά πρόσωπα (νοσοκομεία, ιδιωτικές κλινικές, θεραπευτήρια χρόνιων παθήσεων, ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια, κέντρα αποθεραπείας και αποκατάστασης, ιατρικές εταιρείες, πολυιατρεία, πολυοδοντιατρεία και τμήματα εξωτερικών ιατρείων νοσοκομείων και ιδιωτικών κλινικών), καθώς οι Μ.Χ.Α.-Μ.Τ.Ν. και τα ιδιωτικά εργαστήρια φυσικής ιατρικής και αποκατάστασης τα οποία παρέχουν νόμιμα υπηρεσίες φροντίδας υγείας.....».

Άρθρο 8: «...Για την πραγματοποίηση ιατρικών πράξεων και παρακλινικών εξετάσεων, ο Οργανισμός αποζημιώνει τους συμβεβλημένους παρόχους υγείας με το ποσό που προβλέπεται κάθε φορά από το κρατικό τιμολόγιο, ή το ποσό που προκύπτει μετά από διαπραγμάτευση και σύμφωνα με την ισχύουσα κάθε φορά σύμβαση, ή την ασφαλιστική αποζημίωση, ή το ποσό που προκύπτει από τη διαδικασία διενέργειας διαγωνισμού, με ποσοστό συμμετοχής των ασφαλισμένων (άμεσα και έμμεσα) 15%. Σε κάθε περίπτωση η τιμή αποζημίωσης δε μπορεί να ξεπερνά το αντίστοιχο ποσό που προβλέπεται κάθε φορά από το κρατικό τιμολόγιο, ο Οργανισμός δε, μέσω της Επιτροπής Διαπραγμάτευσης, στοχεύει στην επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής εξοικονόμησης δαπάνης, επιτυγχάνοντας τις χαμηλότερες δυνατές τιμές. Απαραίτητη προϋπόθεση για την αποζημίωση κάθε εξέτασης, στους συμβεβλημένους παρόχους υγείας είναι η συμβατότητα αυτής με τα διαγνωστικά πρωτόκολλα, όπως αυτά αναρτώνται στην ιστοσελίδα του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. Τα συμβεβλημένα διαγνωστικά κέντρα δεν απαιτούν επιπλέον δαπάνη από τους ασφαλισμένους του Οργανισμού για τις εξετάσεις αυτές. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται: «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.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.
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 (αυτοτιμολόγηση) 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.
6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.
7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 11** παρ.1 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.» Ακολουθως, με τις διατάξεις του **άρθρου 12** 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. 2... 3...», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 13** ότι : «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, ...,β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 54 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α
2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε και ιστ της παραγράφου 1,».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4987/2022**, 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, ενώ περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου ως άνω κώδικα 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, επιπλέον με τις διατάξεις του άρθρου 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 στην προκειμένη περίπτωση, από την από 8/12/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν τα εξής: Η προσφεύγουσα είναι γιατρός με την ειδικότητα του νευρολόγου και διατηρεί ιατρείο στο Κιλκίς, για την παρακολούθηση δε των εργασιών ιατρείου της, τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Η φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, απέστειλε έγγραφο αίτημα (αρ. πρωτ. /13-10-2023) στον ΕΟΠΥΥ για παροχή στοιχείων σχετικά με τις συνταγογραφήσεις που πραγματοποίησε τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Ο ΕΟΠΥΥ σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου απέστειλε στοιχεία, όπως προέκυψαν από το ηλεκτρονικό αρχείο MIS-BI. Ωστόσο, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των στοιχείων με τις εκδοθείσες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει αποδείξεις, των οποίων η αξία προσδιορίστηκε για το έτος 2017 σε 10.050,00€ και για το έτος 2018 σε 32.275,00€. Ειδικότερα προέκυψαν 2.340 συνταγογραφήσεις σε διαφορετικά ΑΜΚΑ, ανά μήνα για το 2017, στις οποίες εφαρμόζοντας την αξία 10,00 ευρώ, ανά πράξη, τα

συνολικά έσοδα προς ιδιώτες έπρεπε να ανέρχονται στο ύψος των 23.400,00 ευρώ και όχι στο ύψος 13.350,00€, όπως αντίστοιχα δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα, εντοπίζοντας με αυτόν τον τρόπο, διαφορά ακαθαρίστων εσόδων από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 10.050,00€ (23.400-13.350,00). Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα και λαμβάνοντας υπόψη τα τιμολόγια ύψους 24.927,00€, που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τον ΕΟΠΥΥ για το έτος 2017, τα συνολικά έσοδα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ύψος των 48.327,00€ (23.400,00+24.927,00).

Αντίστοιχα, για το έτος 2018 προέκυψαν 4.458 συνταγογραφήσεις σε διαφορετικά ΑΜΚΑ ανά μήνα, στις οποίες εφαρμόζοντας την αξία, των 10,00 ευρώ ανά πράξη, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα συνολικά έσοδα προς ιδιώτες θα έπρεπε να ανέρχονται στο ύψος των 44.580,00 ευρώ και όχι στο ύψος των 12.305,00€, όπως αντίστοιχα δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα, εντοπίζοντας με αυτόν τον τρόπο, διαφορά ακαθαρίστων εσόδων από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 32.275,00€ (44.580-12.305,00). Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα και λαμβάνοντας υπόψη τα τιμολόγια ύψους 22.428,50€, που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τον ΕΟΠΥΥ για το έτος 2018, τα συνολικά έσοδα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ύψος των 67.008,50€ (44.580,00+22.428,50).

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο προσδιορισμός του αριθμού των ασθενών που επισκέφτηκαν το ιατρείο της, με βάση την μηνιαία συνταγογράφηση σε διαφορετικό ΑΜΚΑ, είναι εντελώς ανακριβής και λανθασμένος, καθόσον στις περιπτώσεις των τριμηνιαίων και εξαμηνιαίων συνταγογραφήσεων, που είναι και η πλειονότητα των συνταγογραφήσεων, ένας ασθενής που με μία επίσκεψη λαμβάνει τρεις μηνιαίες συνταγές, εμφανίζεται εσφαλμένα βάσει των συγκεκριμένων καταστάσεων του ΕΟΠΥΥ να έχει κάνει τρεις επισκέψεις (μία κάθε μήνα) ενώ στην πραγματικότητα πραγματοποίησε μόνο μία επίσκεψη. Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις των εξαμηνιαίων συνταγογραφήσεων, όπου βάσει του σκεπτικού ο ασθενής αυτός λογίζεται ότι έκανε έξι επισκέψεις. Επιπλέον, βάσει συναφθείσας με τον ΕΟΠΥΥ σύμβασης, για μέχρι 200 επισκέψεις ασθενών μηνιαίως δεν αμοιβεται από τον ασθενή, αλλά από τον ΕΟΠΥΥ (με 10€ ανά ασθενή) και κατά συνέπεια δεν εκδίδει καμία ΑΠΥ προς τους ασθενείς. Τόνισε δε ότι η τυχόν έκδοση ΑΠΥ για αυτούς τους διακόσιους ασθενείς ανά μήνα θα ήταν παράνομη και θα συνιστούσε λόγο καταγγελίας της σύμβασης από τον ΕΟΠΥΥ. Για την αμοιβή της για αυτή την κατηγορία ασθενών εξέδωσε τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών στον ΕΟΠΥΥ μηνιαίως. Συνεπώς υπάρχει εσφαλμένη και ανεπαρκής αιτιολογία του ελέγχου και σε καμία περίπτωση δε μπορεί να θεμελιώσει την κρίση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και κατ'επέκταση απόκρυψης φορολογητέων εσόδων. Απεναντίας, από το προσκομισθέντα στοιχεία του ΕΟΠΥΥ, προκύπτει ότι για το 2017 ο συνολικός αριθμός επισκέψεων ασθενών ήταν 3.451, αφαιρουμένου δε του αριθμού των ασθενών που προσήλθαν μέσω του ΕΟΠΥΥ 2.398, (3.451-2.398), προκύπτει ότι για 1.053 ασθενείς όφειλε να εκδώσει ισόποσο αριθμό ΑΠΥ. Ωστόσο, η ίδια εξέδωσε 1.131 ΑΠΥ για το 2017, δηλαδή 78 επιπλέον, οι οποίες αφορούσαν επισκέψεις ασθενών που δεν εντάσσονται στην ηλεκτρονική συνταγογράφηση, όπως των στρατιωτικών, των προσώπων που εντάσσονται στο Ταμείο της Εθνικής Τράπεζας κλπ.. Ομοίως,

για το 2018 προκύπτει συνολικός αριθμός επισκέψεων ασθενών 3.227, αφαιρούμενου δε του αριθμού των ασθενών που προσήλθαν με τον ΕΟΠΥΥ 2.396 (3.227-2.396) προκύπτει ότι 831 ασθενείς, όφειλε να εκδώσει ισόποσο αριθμό ΑΠΥ. Η ίδια εξέδωσε 924, δηλαδή 93 επιπλέον, οι οποίες πάλι αφορούσαν επισκέψεις προσώπων/ ασθενών που δεν εντάσσονται στην ηλεκτρονική συνταγογράφηση, όπως των στρατιωτικών, των προσώπων που εντάσσονται στο Ταμείο της Εθνικής Τράπεζας κλπ.

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών, ανήρτησε στο ηλεκτρονικό σύστημα elenxis:

- πίνακες με τις μηνιαίες επισκέψεις όλων των ασθενών για το ελεγχόμενο διάστημα 2017 και 2018, στοιχεία που εξήγαγε από το επίσημο site του ΕΟΠΥΥ e-συνταγογράφηση (Η.ΔΙ.Κ.Α.), από το οποίο προκύπτει το σύνολο των επισκέψεων ασθενών και οι χρεωμένες στο όριο επισκέψεις (2400) ανά έτος (σχετ. 15 και 21)
- σύμβαση με τον ΕΟΠΥΥ, στο παράρτημα της οποίας αναφέρεται ότι για ιατρικές επισκέψεις έως 200 ανά μήνα η αποζημίωση ορίζεται σε 10,00€, ανά επίσκεψη (σχετ. 33).

Επειδή, με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία (σχετ. 15 και 21), προκύπτει ότι για το έτος 2017 ο συνολικός αριθμός επισκέψεων ασθενών ήταν 3.451, αφαιρούμενου δε του αριθμού των ασθενών που προσήλθαν μέσω του ΕΟΠΥΥ, 2400 προκύπτει ότι για 1051 ασθενείς η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει ισόποσο αριθμό ΑΠΥ. Ωστόσο, αυτή εξέδωσε 1131 ΑΠΥ, δηλαδή 80 επιπλέον. Αντίστοιχα, για το έτος 2018, ο συνολικός αριθμός επισκέψεων ασθενών ήταν 3.227, αφαιρούμενου δε του αριθμού των ασθενών που προσήλθαν μέσω του ΕΟΠΥΥ, 2400 προκύπτει ότι για 827 ασθενείς η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει ισόποσο αριθμό ΑΠΥ. Ωστόσο, αυτή εξέδωσε 924 ΑΠΥ, δηλαδή 97 επιπλέον.

Επειδή, τα εκδοθέντα για το έτος 2017 προς τον ΕΟΠΥΥ φορολογικά στοιχεία ανέρχονται στο ύψος των 24.927,00€ και για το έτος 2018 στο ύψος των 22.428,50€.

Επειδή, η φορολογική αρχή θεμελίωσε το πόρισμά της μόνο στη διαπίστωση ότι υφίστανται διαφορές μεταξύ των εκδοθέντων Α.Π.Υ. με το σύνολο των συνταγογραφήσεων του ΕΟΠΥΥ, μη λαμβάνοντας όμως υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε Τ.Π.Υ. προς τον ΕΟΠΥΥ, που αφορούν σε υπηρεσίες της προς τους ασθενείς της.

Επειδή, οι ίδιοι ως άνω ισχυρισμοί προβλήθηκαν στον έλεγχο στα πλαίσια της κλήσης προς ακρόαση, ωστόσο η φορολογική αρχή δεν τους απέρριψε, αναφέροντας ως αιτιολογία απόρριψής τους, ότι δε μπορεί να γίνει διασταύρωση των προσωπικών πελατών εκτός ΕΟΠΥΥ που επισκέφτηκαν το ιατρείο, ενώ δεν αναφέρονται οι περιπτώσεις που εκδίδει μηδενικές ΑΠΥ για δωρεάν επίσκεψη, επιρρίπτοντας με αυτόν τον τρόπο το βάρος της απόδειξης στην προσφεύγουσα.

Επειδή από τη διενέργεια του συνόλου των ελεγκτικών επαληθεύσεων δε διαπιστώθηκε καμία παρατυπία, αντιθέτως ο έλεγχος κατέληξε ότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης τηρήθηκαν σύμφωνα με τις προβλέψεις του ν. 4987/2022 και του Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις γενικές διατάξεις, διενεργήθηκε και έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας με τη δημιουργία των προβλεπόμενων πινάκων εσόδων και αναλώσεων, από την οποία δεν προέκυψε διαφορά προς φορολόγηση.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την πραγματική βάση τέλεσης της παράβασης της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και κατέπεκταση της απόκρυψης φορολογητέων εσόδων, αλλά κατέληξε συμπερασματικά, χρησιμοποιώντας ως μοναδικό στοιχείο τη σύγκριση μεταξύ του αριθμού των συνταγογραφήσεων του ΕΟΠΥΥ και των εκδοθέντων ΑΠΥ, στοιχείο ωστόσο που δεν τεκμηριώνει την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων με αποτέλεσμα το πόρισμα του ελέγχου να καθίσταται μη αιτιολογημένο.

Επειδή η φορολογική διοίκηση, σύμφωνα με τα παραπάνω, δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ως είχε την υποχρέωση βάσει του άρθρου 64 του ν. 4987/2022 για τα γεγονότα, τα στοιχεία και τη νομική βάση, τα οποία οδήγησαν στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη απόδειξης από την φορολογική αρχή της τέλεσης της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καθώς και περί ελλιπούς αιτιολογίας των με ημερομηνία θεώρησης 08/12/2023 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και συνακόλουθα των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλονται βάσιμα και γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **05/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΑΜΥΝΤΑ ΣΠΑΝΟΥ ΜΑΡΙΑΝΝΑΣ** του **ΓΕΩΡΓΙΟΥ** με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./**08-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, συνολικό ποσό φόρου: 0,00€.

Επί της υπ' αρ./**08-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου: 0,00€.

Επί της υπ' αριθμ./**08-12-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, πρόστιμο : 0,00€.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο 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.