



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/06/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2034

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα όπως νομίμως εκπροσωπείται κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την **23/01/2025**, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 484,61 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 242,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **726,92 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιορίστηκε η ζημιά χρήσης στο ποσό των **8.238,53 ευρώ**, ήτοι διαφορά ελέγχου και δήλωσης 40.702,32 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 24.763,55 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 12.381,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **37.145,34 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.102,24 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.551,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.653,37 ευρώ**.

Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία η υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, **κατόπιν εκδόσεως των υπ' αριθ. Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου της Χαλκίδας (τμήμα Α' Μονομελές), ώστε να επαναπροσδιοριστούν ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος, ο Φ.Π.Α. και τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με το διατακτικό των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων.**

Αρχικώς, είχε προηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ Χαλκίδας φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, σύμφωνα με την υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της υπηρεσίας αυτής, κατόπιν διαβίβασης του με αριθμό πρωτ. εισερχόμενου φακέλου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (Δ' Υποδ/νση Λαμίας), με συνημμένη την οικεία έκθεση ελέγχου, όπου σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα διαπιστώθηκε μη έκδοση και ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων με ΦΠΑ με αποτέλεσμα να υπάρχει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Ως εκ τούτου, της καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και της επιβλήθηκαν πρόστιμα με τις εξής πράξεις: την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, δ) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 και ε) την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Κατά των ανωτέρω καταλογιστικών πράξεων η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, μέσω της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή και η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή της έγινε εν μέρει δεκτή δια της εκδοθείσας με αρ. απόφασης του Προϊσταμένου ΔΕΔ. Ειδικότερα με την απόφαση αυτή η προσφυγή απορρίφθηκε κατ' ουσία και τροποποιήθηκαν οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ μόνο ως προς το πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ και επικυρώθηκαν οι λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στην απόφαση.

Περαιτέρω, κατά της ανωτέρω απόφασης της ΔΕΔ ασκήθηκαν οι με αρ. καταχ. προσφυγές της προσφεύγουσας ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας, επί των οποίων εκδόθηκαν οι με αρ. αποφάσεις του Α' τμήματος του Μονομελούς Πρωτοδικείου Χαλκίδας. Σύμφωνα με το διατακτικό των αποφάσεων αυτών, η υπόθεση αναπέμπονταν στη φορολογική Αρχή, προκειμένου να προσδιοριστεί εκ νέου ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος και ο οφειλόμενος ΦΠΑ για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, καθώς και το πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. αφού ληφθεί υπόψη ως προς τις μη ολοκληρωμένες 197 περιπτώσεις Δελτίων Ασθενών φορολογικού έτους 2018 και τις 31 μη ολοκληρωμένες περιπτώσεις Δελτίων Ασθενών φορολογικού έτους 2019, η διαφορά μεταξύ της αξίας των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν και της αξίας των εκδοθεισών σε αντιστοιχία με αυτές αποδείξεων, ήτοι όχι το συνολικό ποσό που αναγράφεται στα Δελτία Ασθενών, αλλά η αξία των υπηρεσιών που πράγματι παρασχέθηκαν.

Σε εκτέλεση των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων και προκειμένου να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εκδόθηκαν από 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν μεταφοράς του τμήματος Ελέγχου της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ 1063104/31.5.2024 (ΦΕΚ Β' 3171/4.6.2024), οι προσβαλλόμενες με την παρούσα Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ.

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

- Η νέα εκκαθάριση δεν είναι ορθή καθώς τα Δελτία Ασθενών δεν αποτελούν συναφθέντα συμφωνητικά παροχής υπηρεσιών αλλά οικονομική προσφορά - ενημέρωση προς τους πελάτες.
- Η παραδοχή του ελέγχου περί διπλασιασμού της αξίας κάθε ΑΠΥ δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα.
- Οι παρεχόμενες υπηρεσίες της είναι καθαρά ιατρικής φύσεως και ως εκ τούτου δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, οι σχετικές ΑΠΥ δεν πρέπει να θεωρηθούν ανακριβείς ως προς τον ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.5104/2024(ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που

έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017): «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ΚΦΔ) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει

συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων» του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του παρόντος, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77), β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, ι) στην περίπτωση του άρθρου 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 (Α' 148).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 65 του ΚΕΔΕ (Ν. 4978/2022): «1. Πριν από την έναρξη της εκτέλεσης ο οφειλέτης μπορεί να ασκήσει ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης και κατά του νόμιμου τίτλου. Με την ανακοπή επιτρέπεται η προβολή αντιρρήσεων ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, καθώς και η αμφισβήτηση της ουσιαστικής βασιμότητας της απαίτησης του Δημοσίου, εφόσον ο προσδιορισμός της δεν έχει ανατεθεί σε δικαστήρια ή σε διοικητικές επιτροπές που αποφαινόμενοι με δύναμη δεδικασμένου.

2. Η ανακοπή του οφειλέτη μετά την έναρξη της εκτέλεσης ασκείται για τους παρακάτω περιοριστικά αναφερόμενους λόγους:

- α) αν η εκτέλεση έλαβε χώρα βάσει άκυρου τίτλου είσπραξης,
- β) αν το χρέος αποσβέστηκε με καταβολή ή συμψηφισμό σύμφωνα με το άρθρο 75 ή λόγω διαγραφής του και αυτά αποδεικνύονται με έγγραφο,
- γ) αν το χρέος αποσβέστηκε επιγενόμενα με άλλον τρόπο και η απόσβεση αποδεικνύεται με έγγραφο,
- δ) αν το χρέος παραγράφηκε,
- ε) αν αυτός, σε βάρος του οποίου επιδιώκεται η είσπραξη ως διάδοχος του υπόχρεου, δεν είναι ο κατά τον νόμο υπόχρεος, και
- στ) αν κατά την εκτέλεση έλαβαν χώρα παραλείψεις ή ακυρότητες, υπό τους όρους του άρθρου 67. Κάθε άλλη αμφισβήτηση σχετικά με την ύπαρξη της οφειλής προς το Δημόσιο είναι απαράδεκτη στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής.»

Επειδή στο άρθρο 41 παρ.4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «4. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για την καταβολή του φόρου βάσει απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Επειδή περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. 1651/2018 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Αθηνών, 1249/2016 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Θεσσαλονίκης κ.α), η πράξη εκκαθάρισης του φόρου, η οποία διενεργείται σε εκτέλεση οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του Κ.Διοικ.Δικ. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νομίμου τίτλου), με την οποία έχει ήδη επιλυθεί οριστικά η σχετική φορολογική διαφορά. Η αμφισβήτηση της εκκαθάρισης σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης, ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης και προσβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή του άρθρου 217 του Κ.Διοικ.Δικ κατά της σχετικής ατομικής ειδοποίησης, με την οποία μπορούν να προβληθούν λόγοι σχετικά με την ενδεχομένως λανθασμένη ή μη νόμιμη συμμόρφωση με το διατακτικό της δικαστικής απόφασης.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, με τις με αρ. Αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας έγιναν εν μέρει δεκτές οι από προσφυγές της προσφεύγουσας ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας και διατάχθηκε ο εκ νέου προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ήτοι η διενέργεια νέας εκκαθάρισης του οφειλόμενου φόρου, αφού ληφθεί υπόψη ως προς τις μη ολοκληρωμένες 197 περιπτώσεις Δελτίων Ασθενών φορολογικού έτους 2018 και τις 31 μη ολοκληρωμένες περιπτώσεις Δελτίων Ασθενών φορολογικού έτους 2019, η διαφορά μεταξύ της αξίας των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν και της αξίας των εκδοθεισών σε αντιστοιχία με αυτές αποδείξεων, ήτοι όχι το συνολικό ποσό που αναγράφεται στα Δελτία Ασθενών, αλλά η αξία των υπηρεσιών που πράγματι παρασχέθηκαν.

Σε εκτέλεση των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων εκδόθηκαν από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν μεταφοράς του τμήματος Ελέγχου της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ 1063104/31.5.2024 (ΦΕΚ Β' 3171/4.6.2024), οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή επομένως, η προσφεύγουσα αμφισβητεί με την παρούσα τις πράξεις εκκαθάρισης του φόρου, που αφορούν τις αρχικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018 και 2019, σε εκτέλεση των με αριθ. Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας. Σημειώνεται δε ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας έχουν ήδη κριθεί από τις ως άνω δικαστικές αποφάσεις, κατά των οποίων έχουν ήδη ασκηθεί εφέσεις από την υπηρεσία μας (με αριθμ.) ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, οι οποίες εκκρεμούν.

Συγκεκριμένα όσον αφορά την φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών η με αριθ. έχει κρίνει ότι : «το Δικαστήριο κρίνει ότι η φορολογική Αρχή απέδειξε, με βάση τα πρόσφορα

στοιχεία που συνέλεξε και βάσει αντικειμενικών ενδείξεων (και ιδίως από την περιγραφή υπηρεσιών από τα Δελτία Ασθενών, την απουσία ιατρικού προσωπικού και την ανυπαρξία ιατρικών αρχείων), ότι οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν κατά το κρίσιμο διάστημα ήταν, στο σύνολό τους, αισθητικής φύσης, χωρίς να απαιτείται, για τον λόγο αυτόν, η γνωμάτευση ειδικού ιατρού. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα δεν ανταπέδωσε ότι κάποιες, όπως υποστήριξε, από τις παρεχόμενες υπηρεσίες ήταν ιατρικής φύσης, δοθέντος ότι ουδέν στοιχείο προσκόμισε, πέραν του καταστατικού της, στο οποίο εξάλλου, αναγράφεται ως σκοπός της εταιρείας και αυτός της παροχής ιατρικών πράξεων αισθητικής φύσης, καθώς και πράξεων σωματικής ευεξίας. Ούτε απαριθμεί συγκεκριμένα τις πράξεις ιατρικής φύσης που διενεργήθηκαν, ώστε να προσδιορίσει ποιες από αυτές εκτίμησε λανθασμένα η Αρχή, ως αισθητικής φύσης. Άλλωστε, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι λειτουργεί βάσει αδείας του ιατρικού συλλόγου Χαλκίδας και ότι υπεύθυνος είναι πλαστικός χειρουργός (που, πάντως, δεν ονοματίζεται) χωρίς, όμως, να προσκομίζονται τα σχετικά έγγραφα, ενώ, υποστηρίζει ότι την ώρα του ελέγχου (17:30) το ιατρικό προσωπικό απουσίαζε λόγω επικείμενης λήξης του ωραρίου, ωστόσο από τα Δελτία ελέγχου προκύπτει ότι το ωράριο λειτουργίας της λήγει στις 19:00. Τα δε ιατρικά αρχεία που επικαλείται ότι διατηρεί δεν τα προσκόμισε, ως όφειλε, για την υποστήριξη της υπόθεσής της, ενώπιον του ελέγχου (ούτε έστω, ενώπιον του Δικαστηρίου). Κατόπιν τούτων, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην αποδιδόμενη σε βάρος της παράβαση της ανακριβούς έκδοσης ΑΠΥ, δοθέντος ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες της ήταν, στο σύνολο τους, αισθητικής φύσης και άρα δεν απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ...»

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991) και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που με αυτή αμφισβητείται η πράξη εκκαθάρισης του φόρου σε εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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