



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2020

Αριθμός απόφασης: 937

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).
4. 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».
5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., με αντικείμενο εργασιών Ιατρικές Υπηρεσίες ..., κατά της με αρ. .../17-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) και της με αρ. .../17-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7

παρ.3 ν.4337/2015 χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 12/01/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης. .
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **16/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 :

1.Με τη με αριθμό **.../17-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 1,080,55€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 628,66 € και εισφορά αλληλεγγύης 130,98€, ήτοι συνολικό ποσό 1,840,19 €.

2.Με την με αριθμό **.../17-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.400,00€**, διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις :

α) Δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε σαράντα πέντε (45) συνολικά περιπτώσεις συνολικής αξίας **310,45€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 2 περ. α', 8 περ. α' και 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15. Ποσό καταλογισμού : $800,00 \times 15 = 12.000,00 \times 1/3 = 4.000,00 \text{ €}$.

β) υπέβαλε ανακριβείς καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση με ανακριβείες που αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας κάτω από 14.673,00€ κατά παράβαση του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ. ζ' του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15. Ποσό καταλογισμού : **200,00€** ($600,00 \times 1/3 = 200,00$)

γ) δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων εξόδων το υπ'αρ. **.../04-11-2013** τιμολόγιο επιδότησης αξίας **1.119,04€**, κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ.17 και 18 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ.δ' του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15. Ποσό καταλογισμού : **200,00€** ($600,00 \times 1/3 = 200,00$).

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και των διατάξεων του Ν.2238/1994, δυνάμει της υπ' αρ..../07-02-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Ιατρικές υπηρεσίες ...» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προκειμένου να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, απέστειλε έγγραφο αίτημα (αρ. πρωτ. .../23-04-2019) στον Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε. για παροχή στοιχείων από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης. Ο Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε. σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου απέστειλε το αρ. πρωτ..../23-5-2019 έγγραφο μαζί με ηλεκτρονικό αρχείο με τα στοιχεία συνταγών φαρμάκων και παραπεμπτικών εξετάσεων που εξέδωσε, ο προσφεύγων ιατρός όπως προκύπτουν από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης.

Διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος όλων των εκδοθέντων Α.Π.Υ. συνολικά σε 4.799 Α.Π.Υ. και των δεδομένων από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης συνολικά 7.052 εγγραφές ανά ασθενή. Από αυτές οι 3.136 εγγραφές αφορούν την παροχή υπηρεσιών σε ασθενείς με βάση σύμβαση με τον ΕΟΠΥΥ.

Από τον έλεγχο εξαιρέθηκαν οι κάτωθι περιπτώσεις που αφορούν:

-συνταγές φαρμάκων και παραπεμπτικά εξετάσεων που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα σε Μονάδα Υγείας ΕΟΠΥΥ

-συνταγές φαρμάκων και τα παραπεμπτικά εξετάσεων που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα στο ιατρείο του

-συνταγές φαρμάκων και τα παραπεμπτικά εξετάσεων που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα στο ιατρείο του και ακυρώθηκαν

-συνταγές φαρμάκων και τα παραπεμπτικά εξετάσεων που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα στο ιατρείο του και αντικαταστάθηκαν με την έκδοση νέων συνταγών και παραπεμπτικών εντός ευλόγου διαστήματος (15 ημερών).

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων συνταγών / παραπεμπτικών και εκδοθέντων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών διαπιστώθηκε απόκλιση ανάμεσα στις εκδοθείσες συνταγές και στα παραπεμπτικά σε σχέση με τις εκδοθείσες από τον προσφεύγοντα Α.Π.Υ. σύμφωνα με την από 16/12/2019 Έκθεση Ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και την από 16/12/2019

Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και προέκυψαν οι παρακάτω διαπιστώσεις για την επιχείρηση του προσφεύγοντα στη χρήση 2013:

1. Δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε σαράντα πέντε (45) συνολικά περιπτώσεις συνολικής αξίας **310,45€** (από τις οποίες οι 19 Α.Π.Υ. με αξία και οι 26 Α.Π.Υ. με την ένδειξη «δωρεάν ή μηδενικής αξίας») για τους κάτωθι ασθενείς που τους παρείχε ιατρικές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012),

α/α	ΑΣΘΕΝΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	...	3/1/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης στις 25/02/2013 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.)
3	...	8/1/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης στις 02/4,30/5,21/8 και 25/11/2013 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία και στις 27/02/2013 με Α.Π.Υ.10€
4	...	8/1/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€ , λόγω επίσκεψης και στις 08/3/2013 με Α.Π.Υ.10€, καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
5	...	11/1/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€ λόγω επίσκεψης και στις 21/02,22/02 και 06/12/2013 με Α.Π.Υ.10€ και στις 18/07/2013 με Α.Π.Υ.20€ καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
6	...	16/1/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 28,09€ Λήφθηκε ο μέσος όρος της αξίας των Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν λόγω επίσκεψης στο ιατρείο και στις 07/01 και 12/8/2013
7	...	29/1/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€ λόγω επίσκεψης και στις 28/6/2013 με Α.Π.Υ.αξίας 10€ και στις 12/03/2013 με Α.Π.Υ.20€,καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
8	...	30/1/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€ λόγω επίσκεψης και στις 15/5/2013 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.) και στις 30/5/2013 και 14/08 με Α.Π.Υ. αξίας 10€ και στις 13/06/2013 με Α.Π.Υ. αξίας 40€, καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
9	...	30/1/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 28,09€ Λήφθηκε ο μέσος όρος της αξίας των Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν λόγω επίσκεψης στο ιατρείο και στις 20/05 και 13/9/2013
10	...	1/2/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης στις

			01/02/2013
12	...	26/2/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης και στις 26/02/2013
13	...	26/2/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€ λόγω επίσκεψης και στις 04/3,06/6 , 23/09/2013 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.) και στις 18/12/2013 με Α.Π.Υ. αξίας 10€, καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
14	...	13/03/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας ,λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης και στις 21/01και 13/02/2013 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία και στις 15/5 με Α.Π.Υ. αξίας 20€ Εμφανώς υπερισχύουν οι δωρεάν συναλλαγές
40	...	21/3/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω συγγένειας
41	...	22/3/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€ , λόγω επίσκεψης και στις 22/02/2013 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία, και στις 09/4,20/8 και 11/12/2013 (Α.Π.Υ. αξίας 10€), καθώς και στις 28/01 και 05/6/2013(Α.Π.Υ. αξίας 20€), καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
43	...	4/4/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης στις 10/6 και 20/9/2013 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.) και 14/10/2013 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία
45	...	12/4/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης στις 08/04/2013 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.) και 12/4/2013(χωρίς Α.Π.Υ.),
46	...	23/4/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης στις 23/4/2013
47	...	24/4/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€ , λόγω επίσκεψης και στις 21/01,04/4,20/6,11/9/2013 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.) και 02/12/2013 (Α.Π.Υ. αξίας 10€), καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
49	...	17/5/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€ λόγω επίσκεψης και στις 15/03,17/4,03/7,16/9,24/9 και 16/12/2013 (Α.Π.Υ. αξίας 10€), στις 22/3 /2013(Α.Π.Υ. αξίας 20€), , καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
50	...	20/5/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης στις 20/5/2013
51	...	21/5/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη

			καταβολής χρημάτων και επίσκεψης και στις 06/3,28/8,18/11/2013 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.)
54	...	13/6/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 28,09€ Λήφθηκε ο μέσος όρος της αξίας των Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν λόγω επίσκεψης στο ιατρείο στο έτος 2013
55	...	14/6/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης στις 14/6/2013
56	...	2/7/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης στις 2/7/2013
58	...	2/7/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης και στις 2/7/2013(χωρίς ΑΠ.Υ. και στις 22/4,22/5 και 23/12 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία
59	...	3/7/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης στις 3/7/2013
60	...	15/7/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 20,00€ λόγω επίσκεψης στο ιατρείο και στις 11/01/2013 (ΑΠ.Υ. αξίας 20,00€), καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
61	...	25/7/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης και στις 30/01,18/02,21/3,15/4.10/6 και 19/9/2013 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία και στις 28/6 με ΑΠ.Υ. αξίας 20€ Εμφανώς υπερισχύουν οι δωρεάν συναλλαγές
62	...	16/8/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας ,λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης και στις 23/4 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.)και στις 16/08 /2013 χωρίς Α.Π.Υ.),και 14/10/2013 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία Εμφανώς υπερισχύουν οι δωρεάν συναλλαγές
63	...	20/8/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 20,00€, λόγω επίσκεψης στο ιατρείο και στις 21/02,09/5,22/7 και 15/10 12/2013 (ΑΠ.Υ. αξίας 20,00€), ,καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
64	...	4/9/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπαλληλικής σχέσης
65	...	19/9/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€, λόγω επίσκεψης και στις 13/5 και 07/11/2013 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.)και στις 19/09 /2013 (χωρίς Α.Π.Υ.),στις 20/11 και 19/12/2013(Α.Π.Υ.10€), και 21/11/2013 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία, καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη

			καταβολής χρημάτων
66	...	20/9/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€ λόγω επίσκεψης στο ιατρείο και στις 19/12/2013 με ΑΠ.Υ. αξίας 10,00€,καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
67	...	20/9/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 28,09€ Λήφθηκε ο μέσος όρος της αξίας των Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν λόγω επίσκεψης στο ιατρείο στο έτος 2013
68	...	20/9/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας, λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης και στις 04/4 και 10/6/2013 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.)και στις 20/09 /2013 χωρίς Α.Π.Υ.),και 14/10/2013 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία
69	...	20/9/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 20,00€ λόγω επίσκεψης στο ιατρείο και στις 27/5/2013 με ΑΠ.Υ. αξίας 20,00€,καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
70	...	10/10/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 10,00€ λόγω επίσκεψης στο ιατρείο και στις 23/5 και 25/7/2013 με ΑΠ.Υ. αξίας 10,00€,καίτοι προσκομίσθηκε υπεύθυνη δήλωση ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων
71	...	29/10/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης και στις 18/02,22/11,και 19/12/2013 με Α.Π.Υ. με αξία 10€ και 19/3,15/4,10/5,06/6,04/7 και 26/8/2013 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία-Εμφανώς υπερισχύουν οι δωρεάν συναλλαγές
72	...	30/10/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης και στις 30/10/2013 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.)και στις 07/03,20/5,25/6,16/7.26/8,30/9 και 17/12/2013 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία
73	...	4/11/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. αξίας τουλάχιστον 28,09€ Λήφθηκε ο μέσος όρος της αξίας των Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν λόγω επίσκεψης στο ιατρείο στο έτος 2013
76	...	15/11/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης στο ιατρείο στις 15/11/2013
77	...	15/11/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και επίσκεψης και στις 30/01 στον ΕΟΠΥΥ (χωρίς Α.Π.Υ.)και στις 21/02 και 28/5 με Α.Π.Υ. με μηδενική αξία
78	...	22/11/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης στο ιατρείο στις 22/11/2013
79	...	26/11/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης στο ιατρείο στις 26/11/2013

80	...	9/12/2013	Μη έκδοση Α.Π.Υ. με την ένδειξη δωρεάν ή μηδενικής αξίας λόγω υπεύθυνης δήλωσης ασθενούς περί μη καταβολής χρημάτων και μοναδικής επίσκεψης στο ιατρείο στις 9/12/2013
----	-----	-----------	--

2. υπέβαλε ανακριβείς καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση με ανακρίβειες που αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας κάτω από 14.673,00€ κατά παράβαση του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012)

3. δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων εξόδων το υπ'αρ. .../04-11-2013 τιμολόγιο επιδότησης αξίας 1.119,04€, κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ.17 και 18 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012),

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν νόμιμα **στις 18-12-2019 και συντάχθηκε έκθεση επίδοσης.**

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους :

Α) Ένσταση επί της εν γένει μεθοδολογίας του ελέγχου. Ο έλεγχος που διενεργήθηκε βάσει αντιπαραβολής του Η.ΔΙ.ΚΑ. και ταυτόχρονης έκδοσης Α.Π.Υ. απεφάνθη για πλήθος 45 παραβάσεων, οι οποίες, ωστόσο δε φέρουν τον εν λόγω χαρακτήρα, καθώς αφορούν σε:

1. περιπτώσεις που ξεπερνούν την έννοια του όρου της δωρεάν παροχής υπηρεσιών για τις οποίες δεν τίθεται ζήτημα είσπραξης .

α). έκδοση απόδειξης σε όνομα συγγενούς π.χ. στο όνομα του υιού του,

β). έκδοσης απόδειξης για 39 άτομα ασθενών που δεν κατέβαλαν αμοιβή, Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις ασθενών.

γ). ο έλεγχος αυθαίρετα και με αβάσιμο σκεπτικό του καταλογίζει ότι δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε ασθενείς του, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, οι οποίες αναφέρονται στις σελίδες από 27 έως 30 της Έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος, ενώ είχε προσκομίσει υπεύθυνες δηλώσεις σχετικά με τη μη είσπραξη αντιτίμου.Ο έλεγχος θεώρησε ότι εισπράχθηκε αμοιβή, επειδή σε κάποια άλλη χρονική στιγμή, εντός του ίδιου έτους, είχε εκδοθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Το ποσό, λοιπόν, αυτό, που αναφερόταν στις εκάστοτε αποδείξεις, ο έλεγχος θεώρησε ότι εισπράχθηκε και για τις περιπτώσεις για τις οποίες προσκομίστηκαν υπεύθυνες δηλώσεις.

α/α	ΑΣΘΕΝΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ
1	...	3/1/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της ...,κόρη της ασθενούς, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπτεμπτικού.Η ... αδυνατεί να μετακινηθεί εκτός της οικίας της, λόγω σοβαρών προβλημάτων
3	...	8/1/2013	Προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της ασθενούς,όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπτεμπτικού.
4	...	8/1/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της ασθενούς, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπτεμπτικού.

5	...	11/1/2013	,προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού.
7	...	29/1/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού.
8	...	30/1/2013	Προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της ... ,θυγατέρας του ..., όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού.[... είναι αποθανών
10	...	1/2/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της ασθενούς, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού.
12	...	26/2/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της ασθενούς, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού.
13	...	26/2/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού.
14	...	13/03/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού.
40	...	21/3/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του που βεβαιώνει ότι είναι υιός του
41	...	22/3/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού.
43	...	4/4/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού λόγω της στενής οικογενειακής μας σχέσης.
45	...	12/4/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού, λόγω συναδελφικής μου σχέσης με τη μητέρα του ,ιατρό δερματολόγο.
46	...	23/4/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού.
47	...	24/4/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
49	...	17/5/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
50	...	20/5/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
51	...	21/5/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
55	...	14/6/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού λόγω οικογενειακής σχέσης
56	...	2/7/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
58	...	2/7/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού λόγω συναδελφικής σχέσης (είναι Οδοντίατρος)
59	...	3/7/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
60	...	15/7/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της ... (ανιψιά της) η οποία έχει αναλάβει την ευθύνη της υγείας της , όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
61	...	25/7/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού λόγω της ιδιότητας της ως μητέρα συναδέλφου ιατρού
62	...	16/8/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού λόγω οικογενειακής σχέσης
63	...	20/8/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
64	...	4/9/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, από την οποία προκύπτει ότι η συγκεκριμένη ήταν υπάλληλος του ιατρείου του και προσκομίζει Οριστική Φ.Μ.Υ. όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή
65	...	19/9/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
66	...	20/9/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
68	...	20/9/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν

			κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού λόγω στενής φιλικής σχέσης
69	...	20/9/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
70	...	10/10/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
71	...	29/10/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού λόγω στενής φιλικής σχέσης
72	...	30/10/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της κόρης του ... (ιατρός μικροβιολόγος) όπου βεβαιώνεται ότι ο ασθενής, δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού ως πατέρα συναδέλφου ιατρού.
76	...	15/11/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού ως πατέρα συναδέλφου ιατρού.
77	...	15/11/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού ως μητέρα συναδέλφου ιατρού.
78	...	22/11/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού λόγω στενής φιλικής και οικογενειακής σχέσης
79	...	26/11/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού
80	...	9/12/2013	προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του ασθενή, όπου βεβαιώνεται ότι δεν κατέβαλλε καμιά αμοιβή για την έκδοση παραπεμπτικού

2. Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και προκειμένου για την ενιαία εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες, αναφέρει ότι στην υπ' αριθμ. 1258/24-05-2019 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, έγινε δεκτό και δεν καταλογίστηκε πρόστιμο για μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με την ένδειξη δωρεάν σε δέκα (10) περιπτώσεις για τις οποίες ο προσφεύγων προσκόμισε υπεύθυνες δηλώσεις.

3. Τέλος, ισχυρίζεται ότι οι 45 περιπτώσεις για τις οποίες σύμφωνα με τον έλεγχο, δεν εκδόθηκαν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, αντιστοιχούν σε ποσοστό 0,937% του συνόλου των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (4.799) που εκδόθηκαν για τη χρήση αυτή. Το γεγονός αυτό ενισχύει και τον αρχικό ισχυρισμό του, ότι δεν εισπράχθηκε καμιά αμοιβή, ενώ στην έγγραφη απάντησή του στο υπ' αριθμ. ... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αναφέρθηκε στις διατάξεις του Ν. 3418/2005, όπου ορίζεται η αμοιβή του ιατρού.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται το άρθρο 19 - Αμοιβή ιατρού, του Ν. 3418/2005 (Κώδικας Ιατρικής Δεοντολογίας), ορίζεται ότι: « 1. Ο ιατρός παρέχει τις υπηρεσίες του με αμοιβή και χειρίζεται το θέμα αυτό με λεπτότητα, διακριτικότητα και χωρίς πρόθεση εκμετάλλευσης του ασθενή. Η διεκδίκηση της νόμιμης αμοιβής ή κάθε άλλο θέμα σχετικό με αυτήν πρέπει να διενεργείται με τρόπο ο οποίος να μην απάδει προς την αξιοπρέπεια και τον κατεξοχήν ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος. 2. Ο ιατρός μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή ή με μειωμένη αμοιβή σε ειδικές κατηγορίες ασθενών, με βάση κριτήρια, που είναι κοινωνικώς πρόσφορα, παραδεκτά και σύμφωνα με το βαθύτερο ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος. 3. Ο ιατρός παρέχει τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή στους συναδέλφους του και στους συγγενείς προς τους οποίους αυτοί έχουν νόμιμη υποχρέωση, καθώς και στους φοιτητές της Ιατρικής. ... ».

Ως προς τους παραπάνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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 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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν εγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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, στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του Ν.4093/2012 ορίζεται :

«Άρθρο 7 Απόδειξεις Λιανικών Συναλλαγών

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. [...]

3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες

ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης.

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α) ... β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. [...]

Άρθρο 10 Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν.4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ., ορίζεται ότι: « απόδειξη δωρεάν εκδίδεται όταν ένας ελεύθερος επαγγελματίας προσφέρει τις υπηρεσίες του και δεν έχει σκοπό να εισπράξει αμοιβή για λόγους κοινωνικούς ή οικογενειακούς κ.λπ. Όταν όμως ο ελεύθερος επαγγελματίας παρέχει υπηρεσίες σε πελάτη του και δεν εισπράττει αμοιβή στη συγκεκριμένη επίσκεψη, αλλά θα εισπράξει την αμοιβή του με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή στο συμφωνημένο χρόνο, τότε δεν έχει υποχρέωση να εκδώσει απόδειξη δωρεάν στην επίσκεψη αυτή, γιατί απλούστατα δεν προσφέρει τις υπηρεσίες του δωρεάν....»

Με το ίδιο σκεπτικό έχει εκδοθεί και η απόφαση Δ. Πρ.ΑΘ 3568/87 Δ.Φ.Ν. σελ.465/88.0 φορολογικός προληπτικός έλεγχος μπορεί και πρέπει να διασταυρώσει από τον πελάτη αν κατέβαλε ή όχι αμοιβή και αν δεν κατέβαλε αν οι υπηρεσίες του προσφέρθηκαν δωρεάν.

Η απόδειξη λιανικής, για παροχή υπηρεσιών πρέπει να εκδίδεται από τον ελεύθερο επαγγελματία με την ολοκλήρωση της παροχής. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή, η εν λόγω απόδειξη πρέπει να εκδίδεται αμέσως μετά την παροχή των υπηρεσιών αυτών (ΣΤΕ 2887/92).

Τα όρια της δωρεάν προσφοράς υπηρεσιών στις ιατρικές εξετάσεις είναι πάρα πολύ δυσδιάκριτα από τις περιπτώσεις εκείνες που ο γιατρός οφείλει να συνταγογραφήσει χωρίς χρέωση γιατί η αμοιβή έχει ήδη καταβληθεί ή θα καταβληθεί συγκεντρωτικά σε άλλη επίσκεψη (άρα δεν έχει προσφερθεί δωρεάν υπηρεσία).

Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα σημειώνουμε ότι το ΣΤΕ με την απόφαση 774/91 δέχεται ότι «ο αναιρεσίβλητος γιατρός όφειλε εν πάση περιπτώσει να εκδώσει θεωρημένες διπλότυπες

αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με την ένδειξη «άνευ αμοιβής», έστω και αν δεν έλαβε ο ίδιος αμοιβή από τις πελάτισσές του «για τη λήψη Τραχηλικού επιχρίσματος».

Τέλος, διευκρινίζεται σχετικά με τον αριθμό των αποδείξεων λιανικής που μπορούν να εκδίδονται δωρεάν από τους γιατρούς από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ ως γνωστόν, δεν τίθεται περιορισμός.

(Δ. Σταματόπουλος ΚΦΑΣ-ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ - ΕΚΔΟΣΕΙΣ eliforin ΑΘΗΝΑ 2013 σελ.740, 741).

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 16/12/2019 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και στην από 16/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, διαπιστώθηκε η έκδοση συνταγών και η έκδοση παραπεμπτικών χωρίς την έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.)

Η συνταγογραφία από τον γιατρό, αποτελεί παροχή υπηρεσίας, αφού στην περίπτωση αυτή ο γιατρός μελετά τα συμπτώματα ή τις εξετάσεις του ασθενούς και προβαίνει με βάση τα αποτελέσματά τους, σε ιατρική διαπίστωση - γνωμάτευση, γράφοντας στη συνέχεια τα φάρμακα που θεωρεί ότι απαιτούνται για την φαρμακευτική αγωγή και θεραπεία. Στις περιπτώσεις όμως που δεν καταβάλλεται αμοιβή για τη συνταγογραφία, δεδομένου ότι η υπηρεσία αυτή παρέχεται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την κύρια εξέταση (για την οποία εισπράττεται αμοιβή) δεν συντρέχει λόγος έκδοσης απόδειξης λιανικής έστω και «δωρεάν» ούτε τήρησης των υποχρεώσεων πληροφόρησης της παρ. 23 του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ, δηλαδή ενημέρωσης του πρόσθετου βιβλίου ασθενών, (σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1216/1992 παρ. 2). Αντίθετα στις περιπτώσεις που προσκομίζονται εξετάσεις στο γιατρό χωρίς να έχει προηγηθεί κύρια εξέταση, τότε για τη συνταγογραφία απαιτείται η έκδοση απόδειξης λιανικής έστω και αν παρέχεται δωρεάν, καθώς και η αναγραφή του ασθενούς στο τηρούμενο βιβλίο. (Δ. Σταματόπουλος ΚΦΑΣ-ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ - ΕΚΔΟΣΕΙΣ eliforin ΑΘΗΝΑ 2013 σελ.740, 741).

Ως εκ τούτου, το ηλεκτρονικό αρχείο με τα στοιχεία από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης αποτελεί το πλέον πρόσφορο μέσο για τη διενέργεια του ελέγχου, καθώς απεικονίζει με αντικειμενικό τρόπο το πλήθος των ασθενών που δέχθηκαν τις υπηρεσίες του ιατρού σε δεδομένη χρονική περίοδο.

Επίσης, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τον εθιμικό τρόπο λειτουργίας των γιατρών και τις συνολικά 4.799 Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σαράντα πέντε (45) περιπτώσεις, από αυτές οι δεκαεννέα (19) με αξία και οι είκοσι έξι (26) με την ένδειξη «δωρεάν ή μηδενικής αξίας» οι οποίες ανέρχονται σε 0,937% των συνολικών Α.Π.Υ., γεγονός το οποίο σημαίνει ότι σε ελάχιστους ασθενείς για τους οποίους συνταγογραφεί/εκδίδει παραπεμπτικά, ο γιατρός δεν λαμβάνει αμοιβή, είτε για λόγους επαναλαμβανόμενης υπηρεσίας, είτε για κοινωνικούς – οικονομικούς λόγους.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν λήφθηκαν υπόψη οι περιπτώσεις ασθενών που δεν κατέβαλαν αμοιβή για τη ληφθείσα παροχή ιατρικών υπηρεσιών, διότι πρόκειται για πρόσωπα του στενού φιλικού και οικογενειακού περιβάλλοντός του. Ειδικότερα η με α/α 40 περίπτωση αφορά τον υιό του, η με α/α 64 περίπτωση αφορά την υπάλληλο του ιατρού του, οι υπόλοιπες (43) περιπτώσεις αφορούν συγγενείς συναδέλφων και φίλους.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 2 του άρθρου 19 του Ν. 3418/2005 (Κώδικα Ιατρικής Δεοντολογίας), ο ιατρός μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του «χωρίς αμοιβή» σε ειδικές κατηγορίες ασθενών, με βάση κοινωνικώς παραδεκτά κριτήρια και σύμφωνα με το βαθύτερο ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος και δεδομένου ότι ο έλεγχος από το αρχικό σύνολο των 82 περιπτώσεων ασθενών για τους οποίους δεν εκδόθηκαν αποδείξεις, ύστερα από το με αρ.πρωτ. .../03-12-2019 υπόμνημά του προσφεύγοντα σε απάντηση του με αρ..../01-11-2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, αποδέχθηκε τον ως άνω ισχυρισμό σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ 26-27).

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι οι γιατροί - οδοντίατροι, και στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες σε τρίτους (συναδέλφους, συγγενείς), χωρίς να εισπράττουν αμοιβή, για λόγους οικογενειακούς, κοινωνικούς κλπ. κατά τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 19 του Ν. 3418/2005 (Κώδικα Ιατρικής Δεοντολογίας) και εφόσον αυτό δεν προσκρούει σε άλλες διατάξεις, υποχρεούνται να εκδίδουν Α.Π.Υ. στις οποίες αναγράφεται η ένδειξη «ΔΩΡΕΑΝ». Διευκρινίζεται ότι **δεν** τίθεται από τις φορολογικές διατάξεις όριο έκδοσης αποδείξεων «Δωρεάν», που ως πραγματικό γεγονός κρίνεται από την αρμόδια για τον έλεγχο φορολογική Αρχή (σχετική η εγκύκλιος 1007917/86/26.2.2003). Συνεπώς, όταν ο γιατρός προσφέρει τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή, εκδίδει Α.Π.Υ. με την ένδειξη «Δωρεάν» αμέσως μετά την παροχή των υπηρεσιών (σχετ. απόφαση Σ.τ.Ε. 2887/1992 και το υπ' αριθ. έγγραφο 1091990/775/12.10.2000 του Υπουργείου Οικονομικών προς τον Ιατρικό Σύλλογο Καρδίτσας). Στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τις αντίστοιχες Α.Π.Υ. με την ένδειξη «Δωρεάν», ως όφειλε, ώστε να αποδεικνύεται ότι όντως οι (45) Α.Π.Υ. ή έστω οι είκοσι έξι (26) περιπτώσεις μη έκδοση Α.Π.Υ., αφορούν σε συναδέλφους του γιατρού και σε συγγενείς του, από τους οποίους δεν εισέπραξε αμοιβή, για λόγους οικογενειακούς ή κοινωνικούς κλπ., όπως ισχυρίζεται.

Επειδή, ο προσφεύγων στον επιμέρους ισχυρισμό του, επικαλείται ότι ο έλεγχος αυθαίρετα και με αβάσιμο σκεπτικό του καταλογίζει ότι δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε ασθενείς του, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, οι οποίες αναφέρονται στις σελίδες από 27 έως 30 της Έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος, ενώ είχε προσκομίσει υπεύθυνες δηλώσεις σχετικά με τη μη εισπράξη αντιτίμου. Ο έλεγχος θεώρησε ότι εισπράχθηκε αμοιβή, επειδή σε κάποια άλλη χρονική στιγμή, εντός του ίδιου έτους, είχε εκδοθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δύναται να προσδιορίζει το εισόδημα του ελεγχόμενου με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, για την εξεύρεση της αποκρυβείσας ύλης και, περαιτέρω, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσδιορισμός της αξίας της παρεχόμενης υπηρεσίας ανά ασθενή σε πέντε (5) περιπτώσεις, οι με α/α 6, 9, 54, 67 και 73 προέκυψε από δεδομένα του προσφεύγοντα και συγκεκριμένα από το λόγο της συνολικής αξίας των εκδοθέντων Α.Π.Υ. του έτους, με το σύνολο των εκδοθέντων αποδείξεων, με αποτέλεσμα ο μέσος όρος της παρεχόμενης υπηρεσίας ανά ασθενή να ανέρχεται, για το έτος 2013 σε **28,09€** € (134.815,00/4.799), ήτοι, συνολικής αξίας **28,09x5= 140,45€** και ο προσδιορισμός της αξίας της παρεχόμενης υπηρεσίας ανά ασθενή σε δεκατέσσερις (14) περιπτώσεις οι με α/α 4, 5, 7, 8, 13, 41, 47, 49, 60, 63, 65, 66, 69 και 70 προέκυψε από το μέσο όρο των ΑΠ.Υ. που είχαν εκδοθεί σε προηγούμενες επισκέψεις εντός του έτους ,αξίας τουλάχιστον 10€ ή 20€ ήτοι, συνολικής αξίας **170,00€** .

Περαιτέρω, δεν καθιστά μη επιτρεπτή την προσέγγιση αυτή στην προκειμένη περίπτωση και, συνακόλουθα, νομικώς πλημμελή την πράξη που εκδόθηκε με βάση τα εξαχθέντα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται ανωτέρω, αφ' ενός μεν η προσέγγιση αυτή δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, αφ' ετέρου δε, αποτελεί πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδο, δεδομένης, άλλωστε, της συναφούς αδυναμίας προσδιορισμού της αξίας της κάθε εξέτασης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. (ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από Καρδιολόγο).

Κατά κοινή πείρα, οι ανωτέρω αξίες που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο δεν απέχουν από τη συναλλακτική πρακτική ομοειδών επιχειρήσεων, ενώ ο προσφεύγων δεν επιχειρηματολογεί σχετικά με τον ισχυρισμό του περί αυθαιρεσίας του ελέγχου λόγω εφαρμογής της ανωτέρω μεθόδου υπολογισμού και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ.1, το ακαθάριστο εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα και τις διαπιστώσεις ελέγχου, οι οποίες καθιστούν ανακριβή τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και προκύπτουν με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία και τις πληροφορίες που συνέλεξε ο έλεγχος για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης ως κάτωθι:

-Ακαθάριστα έσοδα για τη χρήση 2013 προσδιορίσθηκαν στο ποσό 295.869,14 ευρώ (294.439,65 ευρώ πλέον ποσό 1.429,49 ευρώ (μη έκδοση Α.Π.Υ. ποσό 310,45€ και μη καταχώρηση στα βιβλία του υπ'αρ. .../04-11-2013 τιμολογίου αξίας 1.119,04€).

-Το καθαρό εισόδημα προσδιορίσθηκε στο ποσό των 213.024,79 ευρώ (καθαρά κέρδη ποσό 195.824,89 ευρώ με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους 17.199,90 ευρώ βάσει ελέγχου).

Επειδή, για την υπ' αρ με αριθμό .../17-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), δεν προβάλλεται κανένας τυπικός ή ουσιαστικός ισχυρισμός.

Επειδή, όπως ορίζουν οι αρχές της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή, ουδόλως παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, ως αντικείμενες στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **16/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ ... και την επικύρωση της α) με αριθμό .../17-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και β) με αριθμό .../17-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.-31.12.2013)

Η με αριθμό .../17-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά κύριου φόρου	1.080,55	1.080,55

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	628,66	628,66
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	130,98	130,98
Σύνολο για καταβολή	1.840,19	1.840,19

Πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ. έτος 2013

Η με αριθμό πράξη .../17-12-2019 επιβολής προστίμου ύψους 4.400 ευρώ, χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για τις κάτωθι περιπτώσεις:

α) άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15. Ποσό καταλογισμού : $800,00 \times 15 = 12.000,00 \times 1/3 = 4.000,00 \text{ €}$.

β) άρθρου 5 παρ. 6 περ. ζ' του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15. Ποσό καταλογισμού : **200,00€** ($600,00 \times 1/3 = 200,00$)

γ) άρθρου 5 παρ. 8 περ.δ' του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15. Ποσό καταλογισμού : **200,00€** ($600,00 \times 1/3 = 200,00$).

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 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.