



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-05-2022

Αριθμός απόφασης: 1311

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατά της με αριθμό /23-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό /23-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 21/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό /23-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 989,40€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 494,70€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.484,10€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 23-12-2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Κομοτηνής, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. /04-11-2021 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 21-10-2021 έκθεση μερικού ελέγχου Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, Δ' Υποδιεύθυνση-Τμήμα Δ2, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των υπ'αριθμ...../2021 και/2021 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της. Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ...../17 ΠΔ της ίδιας ως άνω υπηρεσίας και τα επισυναπτόμενα σε αυτό έγγραφα.

Συγκεκριμένα, την 22-10-2020 και ώρα 10:00 πμ, ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Δ' Υποδιεύθυνση, μετέβησαν στο ιατρείο του προσφεύγοντα επί της οδού στην Κομοτηνή, προκειμένου να διενεργήσουν έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014. Ο έλεγχος έλαβε γνώση του λογισμικού παρακολούθησης ραντεβού των πελατών-ασθενών και εντόπισε και εξήγαγε ηλεκτρονικά αρχεία με καταχωρημένα στοιχεία (προγενεστέρων ετών) επισκέψεων των ασθενών, τα αντέγραψε σε δυο (2) οπτικούς δίσκους και προέβη στην κατάσχεση των δυο παραπάνω οπτικών δίσκων και τριών (3) μπλοκ αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών (No 54451-54500, No 54501-54550 και No 54551-54600) τα οποία εντοπίστηκαν στο ιατρείο. Το συνεργείο συνέταξε την υπ'αριθμ...../2020 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων, αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, ενώ παράλληλα συντάχθηκε και επιδόθηκε η υπ'αριθμ...../2020 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων για το χρονικό διάστημα 01-11-2015 έως 22-10-2020 (ημέρα διενέργειας επιτόπιου ελέγχου).

Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητούμενα λογιστικά αρχεία, για τα οποία, βάσει της με αριθμ...../2021 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου, συντάχθηκε η υπ'αριθμ...../05-02-2021 έκθεση κατάσχεσης. Με την υπ'αριθμ...../2021 έκθεση κατασχέθηκαν τα κάτωθι:

1. Πεντακόσια δέκα εννέα (519) μπλοκ Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών για Παροχή Υπηρεσιών χωρίς ΦΠΑ, με αρίθμηση από Νο 28551 έως Νο 54450, τα οποία αφορούν τη χρονική περίοδο 29-10-2015 έως 14-10-2020.
2. Ένα (1) τετράδιο πενήντα φύλλων με δική του αρίθμηση 1-49β με τίτλο «Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων», το οποίο αφορά τη χρονική περίοδο από Μάρτιο-Απρίλιο 2013 έως Μάιο-Ιούνιο του 2017.
3. Ένα (1) τετράδιο πενήντα φύλλων με αρίθμηση του ελέγχου 1-50 με τίτλο «Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων Ελευθ.Επαγγελματία», το οποίο αφορά τη χρονική περίοδο από Μάιο-Ιούνιο του 2017 έως Δεκέμβριο 2020.

Ο έλεγχος εξήγαγε από το λογισμικό παρακολούθησης ραντεβού των πελατών-ασθενών, τα ηλεκτρονικά αρχεία με καταχωρημένα στοιχεία επισκέψεων των ασθενών για το χρονικό διάστημα από 09-11-2015 έως 31-12-2015, καθώς δεν εντοπίστηκαν προγενέστερα στοιχεία. Στο ηλεκτρονικό αρχείο εντοπίστηκαν τετρακόσια ογδόντα τέσσερα (484) ραντεβού-επισκέψεις των ασθενών για το ανωτέρω χρονικό διάστημα, στο οποίο καταγράφεται η ημερομηνία εξέτασης, ο κωδικός αριθμός (ID) του κάθε πελάτη και στην πλειονότητα η περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας. Σημειώνεται ότι σε κανένα σημείο των ηλεκτρονικών αρχείων που εξήχθησαν δεν υπάρχει σημείωση ότι οποιοδήποτε από τα ραντεβού έχει ακυρωθεί. Στη συνέχεια διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος στα εκδοθέντα παραστατικά (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών) και στα δεδομένα του εν χρήσει λογισμικού παρακολούθησης των ραντεβού-επισκέψεων των ασθενών για το ανωτέρω χρονικό διάστημα, και διαπιστώθηκε ότι:

1. Σε 195 περιπτώσεις ο ελεγχόμενος έχει εκδώσει απόδειξη λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών με την αξία ανά παρεχόμενη υπηρεσία. Η περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας επί του ηλεκτρονικού αρχείου είναι, σε 123 περιπτώσεις «ΕΠΙΣΚΕΨΗ», σε 36 περιπτώσεις «ΓΑΣΤΡΟΣΚΟΠΗΣΗ», σε 26 περιπτώσεις «ΚΟΛΟΝΟΣΚΟΠΗΣΗ», σε 4 περιπτώσεις «Ε» ενώ σε 6 περιπτώσεις δεν υπάρχει περιγραφή.
2. Σε 151 περιπτώσεις ο ελεγχόμενος έχει εκδώσει απόδειξη λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών με μηδενική αξία. Η περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας επί του ηλεκτρονικού αρχείου είναι, σε 109 περιπτώσεις «ΕΠΙΣΚΕΨΗ», σε 19 περιπτώσεις «ΓΑΣΤΡΟΣΚΟΠΗΣΗ», σε 5 περιπτώσεις «ΚΟΛΟΝΟΣΚΟΠΗΣΗ», σε 1 περίπτωση «ΟΡΘΟΣΚΟΠΗΣΗ», σε 8 περιπτώσεις «Ε» ενώ σε 9 περιπτώσεις δεν υπάρχει περιγραφή.
3. Σε 138 περιπτώσεις πελατών-ασθενών οι οποίοι εμφανίζεται ότι είχαν ραντεβού, ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο. Συγκεκριμένα, εντοπίστηκαν 86 ραντεβού με την περιγραφή «ΕΠΙΣΚΕΨΗ», 15 ραντεβού με την περιγραφή «ΓΑΣΤΡΟΣΚΟΠΗΣΗ», 17 ραντεβού με την περιγραφή «ΚΟΛΟΝΟΣΚΟΠΗΣΗ», 2 ραντεβού με την περιγραφή

«ΟΡΘΟΣΚΟΠΗΣΗ», 9 ραντεβού με την περιγραφή «Ε» και 9 ραντεβού όπου δεν υπήρχε περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Για τις 138 αυτές περιπτώσεις στις οποίες όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο παρασχέθηκαν ιατρικές υπηρεσίες, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν εξέδωσε το νόμιμο φορολογικό στοιχείο κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8 έως 13 του Ν.4308/2014.

Λόγω της ποικιλομορφίας και μεγάλης απόκλισης που έχουν οι αξίες των ΑΛΣ για την ίδια υπηρεσία, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των 138 αυτών παρεχόμενων υπηρεσιών, επέλεξε τη μέθοδο της μέσης τιμής λαμβάνοντας υπόψη την αξία όλων των εκδοθέντων ΑΛΣ ανά κατηγορία υπηρεσίας (Κλινική εξέταση-Επίσκεψη, Γαστροσκόπηση, Κολονοσκόπηση), όπως εμφανίζεται στον παρακάτω Πίνακα 1.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕΣΗΣ ΤΙΜΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΚΔΟΘΕΙΣΩΝ ΑΛΣ									
κατά το χρονικό διάστημα 11/11/2015-31/12/2015									
ΓΑΣΤΡΟΣΚΟΠΗΣΗ (αξία ΑΛΣ - αρ. εκδ/σων ΑΛΣ)									
10€ (1)	20€ (1)	30€ (4)	50€ (3)	60€ (7)	70€ (4)	80€ (5)	100€ (13)	120€ (1)	140€ (1)
ΣΥΝΟΛΟ ΑΛΣ									
40									
Μ.Τ. 71,50 €									
ΚΟΛΟΝΟΣΚΟΠΗΣΗ (αξία ΑΛΣ - αρ. εκδ/σων ΑΛΣ)									
20€ (1)	30€ (2)	50€ (5)	60€ (4)	70€ (4)	80€ (3)	100€ (4)	120€ (5)	140€ (5)	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΛΣ									
33									
Μ.Τ. 86,67 €									
ΚΛΙΝΙΚΗ ΕΞΕΤΑΣΗ - ΕΠΙΣΚΕΨΗ (αξία ΑΛΣ - αρ. εκδ/σων ΑΛΣ)									
10€ (11)	20€ (54)	30€ (97)							
ΣΥΝΟΛΟ ΑΛΣ									
162									
Μ.Τ. 24,94 €									

Με βάση τον προσδιορισμό των παραπάνω μέσων τιμών ο έλεγχος συνέταξε πίνακα στον οποίο

παρατίθενται οι εκατόν τριάντα οκτώ (138) περιπτώσεις για τις οποίες δεν εκδόθηκε το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο για παροχή ιατρικών υπηρεσιών, με την συνολική αξία αυτών να διαμορφώνεται σε **5.312,99€**. Για τις εννέα (9) περιπτώσεις στις οποίες δεν υπάρχει περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία τους με βάση την χαμηλότερη αξία των προσδιορισθέντων μέσων τιμών, ήτοι την αξία 24,94 € της επίσκεψης-κλινικής εξέτασης.

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Κομοτηνής, μετά την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και αφού έλαβε υπόψη την προσκόμιση των επεξηγήσεων του προσφεύγοντα, κατέληξε ότι, **δεν εκδόθηκαν εκατόν τριάντα δύο (132) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών συνολικής αξίας 5.008,50€ για το χρονικό διάστημα από 11/11/2015 έως 31/12/2015, οι οποίες αφορούσαν σε παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες σε ασθενείς-πελάτες της οντότητας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι αβάσιμη λόγω μη απόδειξης της πραγματικής βάσης της, επικαλείται αοριστία της έκθεσης ελέγχου και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας, καθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την με αριθμ.2200/2021 απόφαση ΔΕΔ Θεσσαλονίκης. Περαιτέρω, οι εκθέσεις ελέγχου, τόσο της ΥΕΔΔΕ, όσο και της ΔΟΥ Κομοτηνής, είναι ανεπαρκείς και αόριστες, καθώς δεν απάντησαν με πειστικότητα και πλήρη επάρκεια στους ισχυρισμούς του. Το λογισμικό που κατασχέθηκε με τους οπτικούς δίσκους, δεν αποτελεί λογισμικό παρακολούθησης ραντεβού των ασθενών, όπως εσφαλμένα το χαρακτηρίζει ο έλεγχος, αλλά είναι οι ηλεκτρονικές καρτέλες καταχώρησης του ιστορικού των ασθενών. Η ημερομηνία ενημέρωσής τους δεν αποτελεί οπωσδήποτε και διενέργεια ιατρικής πράξης. Η ημερομηνία καταχώρησής τους και η σχετική αναγραφή του είδους της ιατρικής πράξης ή της εξέτασης, ουδόλως αποτελεί από μόνη της απόδειξη ότι διενεργήθηκε οπωσδήποτε τη συγκεκριμένη ημέρα από τον προσφεύγοντα η συγκεκριμένη πράξη και συγχρόνως, ουδώς το αποτελεί απόδειξη ότι έλαβε αμοιβή από τον ασθενή, ούτε επίσης προκύπτει το ύψος της αμοιβής. Η μεθοδολογία του ελέγχου ως προς το ύψος της αμοιβής, τυγχάνει παντελώς αυθαίρετη.

Ειδικότερα:

1)Για τις 88 από τις 138 περιπτώσεις, έγινε απλή ενημέρωση της καρτέλας ασθενούς και όχι ιατρική πράξη, ώστε να έχει υποχρέωση έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων αναγράφεται ο αριθμός και η ημερομηνία της ΑΠΥ που εξέδωσε σε πολύ κοντινό χρονικό διάστημα πριν ή μετά την ημεροχρονολογία που αναφέρει ο έλεγχος.

2)Για τις 12 από τις 138 περιπτώσεις (με α/α 10,56, 92, 93, 101, 104, 114, 118, 136, 16, 27 & 85) ο έλεγχος απαντά αόριστα στις εξηγήσεις του προσφεύγοντα .

3)Για τις 30 από τις 138 περιπτώσεις (3, 13, 17, 20, 21, 29, 33, 43, 46, 47, 49, 54, 59, 65, 67, 70, 72, 75, 89, 95, 102, 113, 121, 122, 128, 129, 130, 133 & 135) τα ραντεβού ακυρώθηκαν. Οι ενδοσκοπήσεις, γαστροσκοπήσεις και κολονοσκοπήσεις απαιτούν την λεπτομερή τήρηση από τη μεριά του ασθενή ιδιαίτερων πρωτοκόλλων πριν τη διενέργειά τους και ως εκ τούτου είναι μεγάλος ο αριθμός των ασθενών που δεν είναι έτοιμοι για την εν λόγω ιατρική πράξη κατά την ημέρα του ραντεβού.

Η παρατήρηση του ελέγχου ότι η έκδοση μηδενικών αποδείξεων ανέρχεται στο 31% κατά περίπτωση και στο 54,3% κατά άλλη περίπτωση, δεν αποτελεί φορολογική παράβαση. Εξάλλου, από την 01-01-2015 (ΕΛΠ) δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης απόδειξης σε δωρεάν υπηρεσίες. Ο έλεγχος αναφέρει ότι τα κέρδη της χρήσης 2015 είναι 1.811,39€ και είναι δυσανάλογα μικρά της φήμης και της πελατείας του ιατρείου. Ωστόσο παραλείπει να αναφέρει ότι απασχολούσε τρεις (3) υπαλλήλους (προσκομίζει μισθοδοτικές καταστάσεις) και ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 αναγκάστηκε να κάνει αντικατάσταση και επιδιόρθωση του ιατρικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού, καθώς ήταν απαραίτητα από ιατρικής και τεχνικής άποψης (προσκομίζει ενδεικτικά τιμολόγια)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 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 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, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013(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.....».*

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν.4174/2013:«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, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, με το άρθρο 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.*»

Επειδή, τα 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 έκδοση 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 ευχέρεια (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, με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 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 βεβαιώνονται 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, 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, εκπώσεων 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.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.....

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.”.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 § 1, 7 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 τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 4308/2015 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: :

“Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.”.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την με αριθμ.2200/29-09-2021 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που αφορούσε τον προσφεύγοντα και ακύρωνε την με αριθμ. /12-03-2021 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013) του προϋσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής. Ωστόσο, η εν λόγω πράξη επιβολής προστίμου αφορούσε την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2020 και ειδικότερα για την ημέρα που διενεργήθηκε ο προληπτικός έλεγχος, ήτοι την 22-10-2020. Επιπλέον, η με αριθμ.64/12-03-2021 πράξη επιβολής προστίμου ακυρώθηκε λόγω αοριστίας και έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας της από 20-10-2020 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία δε συσχετίζεται με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου. Δεδομένου ότι η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη αφορά το φορολογικό έτος 2015, η προαναφερθείσα απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης ουδόλως επηρεάζει το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Επειδή, την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης αποτελεί η συνταχθείσα την 23-12-2021 από τη ΔΟΥ Κομοτηνής Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία υιοθέτησε το πόρισμα της από 22-10-2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, Δ΄Υποδιεύθυνση, για τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το λογισμικό που κατασχέθηκε με τους οπτικούς δίσκους, δεν αποτελεί λογισμικό παρακολούθησης ραντεβού των ασθενών, όπως εσφαλμένα το χαρακτηρίζει ο έλεγχος, αλλά είναι οι ηλεκτρονικές καρτέλες καταχώρησης του ιστορικού των ασθενών. Ωστόσο, από τη σελίδα 2 της έκθεσης μερικού ελέγχου Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) προκύπτει ότι «ο έλεγχος εξήγαγε από το λογισμικό παρακολούθησης ραντεβού των πελατών-ασθενών, τα ηλεκτρονικά αρχεία με καταχωρημένα στοιχεία επισκέψεων των ασθενών για τη φορολογική χρήση 2015 και συγκεκριμένα για το χρονικό διάστημα από 9/11/2015 έως την 31/12/2015 καθώς προγενέστερα στοιχεία δεν εντοπίστηκαν. Στο ηλεκτρονικό αρχείο εντοπίστηκαν τετρακόσια ογδόντα τέσσερα (484) ραντεβού-επισκέψεις των ασθενών για το ανωτέρω χρονικό διάστημα στο οποίο καταγράφεται η ημερομηνία εξέτασης, ο κωδικός αριθμός (ID) του κάθε πελάτη και στην πλειονότητα η περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας. Σημειώνεται ότι σε κανένα σημείο των ηλεκτρονικών αρχείων που εξήχθησαν δεν υπάρχει σημείωση ότι

οποιοδήποτε από τα ραντεβού έχει ακυρωθεί. Στη συνέχεια διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος στα εκδοθέντα παραστατικά (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών) και στα δεδομένα του εν χρήσει λογισμικού παρακολούθησης των ραντεβού-επισκέψεων των ασθενών για το ανωτέρω χρονικό διάστημα, και διαπιστώθηκε ότι.....».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τον ισχυρισμό του, ήτοι ότι το λογισμικό που κατασχέθηκε δεν αποτελεί λογισμικό παρακολούθησης ραντεβού των ασθενών, συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου, τόσο της ΥΕΔΔΕ, όσο και της ΔΟΥ Κομοτηνής, είναι ανεπαρκείς και αόριστες, καθώς δεν απάντησαν με πειστικότητα και πλήρη επάρκεια στους ισχυρισμούς του.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων, στο υπόμνημα που υπέβαλε αναφέρει μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

α/α	Ονοματεπώνυμο Πελάτη	Ημερομηνία εξέτασης βάσει ηλεκτρονικού ημερολογίου	Περιγραφή εξέτασης βάσει ηλεκτρονικού ημερολογίου	Προσδιορισθείσα Μέση Τιμή ανά παρεχόμενη υπηρεσία	Παρατηρήσεις
2	K***** M*****	19/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Τηλεφωνικό ραντεβού για στις 26-11 για εξέταση οπότε ενημερώθηκε η κάρτα του. Στις 26-11 έκανε γαστροσκόπηση και κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28917 100 ευρώ.
5	Γ**** Θ*****	19/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Εκδόθηκε η ΑΠΥ 28631, εξέταση 30 ευρώ , χορήγηση δεκαήμερης αντιβίωσης και 19-11-2015 ενημέρωση κάρτας για την πορεία στις νόσου.
6	A*** M*****	19/11/2015		24,94 €	Δεν είναι επίσκεψη αλλά ενημέρωση κάρτας με νέες εξετάσεις που έγιναν σε ακτινολογικό εργαστήριο. Είχε προηγηθεί εξέταση στις 12-11-2015, κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28723, 70 ευρώ για γαστροσκόπηση. Στις 2-12 κόπηκε ΑΠΥ 29002 μηδέν ευρώ.
7	Τ***** Α*****	19/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση στις κάρτας με εξετάσεις που συνταγογραφήθηκαν στις 9-11-2015, κόπηκε ΑΠΥ με αρ 28664, 30 ευρώ.
8	M*****.Κ***** Ε*****	19/11/2015		24,94 €	Ενημέρωση κάρτας για εξετάσεις που συνταγογραφήθηκαν στις 15-10-2015, κόπηκε ΑΠΥ 28860, 30 ευρώ

9	Ξ***** Ι*****	19/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Δεν υπάρχει καταχωρημένη επίσκεψη. Ενημερώθηκε η καρτέλα στις. Έκανε συνταγογράφηση στις 10- 11-2015, κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28701 10 ευρώ.
11	Χ**** Χ***** Ο**** Μ****	19/11/2015	Ε	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας. 17-11-2015 υπάρχει επίσκεψη, κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28786 επίσκεψη, 20 ευρώ. Στις 20-11-2015 θα έκανε κολονοσκόπηση αλλά δεν ήρθε.
12	Ν**** Θ*****	19/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας με εξετάσεις που συνταγογραφήθηκαν στις 16-11 και στις 18-11. Έγινε κλινική εξέταση στις 16-11 και κόπηκε ΑΠΥ με αρ.28772, επίσκεψη, 30 ευρώ και ενδοσκόπηση παχέως στις 18-11 και κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28803 140 ευρώ.
15	Μ***** Ζ**	20/11/2015	Ε	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας. (όχι επίσκεψη). Στις 2-11 κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28580 συνταγογράφηση, μηδέν.
16	Μ***** Ι****	20/11/2015	Ε	24,94 €	Όχι επίσκεψη αλλά συνταγογράφηση λόγω προβλήματος που προέκυψε στις εξετάσεις που συνταγογραφήθηκαν στην επίσκεψη που έγινε στις 11-11-2015, ΑΠΥ με αρ. 28716, 20 ευρώ.
19	Ν***** Δ*****	23/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας για στις εξετάσεις που έκανε στις 17-11-2015 στις και για την πορεία του ασθενούς. Κλινική εξέταση στις 17-11-2015, ΑΠΥ με αρ. 28792, 20 ευρώ.
21	Α**** Μ*****	23/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Δεν έγινε τότε επίσκεψη. Έγινε επίσκεψη στις 25-11-2015, κόπηκε ΑΠΥ με αρ.28896, εξέταση 20 ευρώ και συνταγογραφήθηκαν φάρμακα.
28	Μ***** Ε*****	24/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση πορείας ασθενούς μετά από χορήγηση αγωγής στις 30-10 με ΑΠΥ 28564 κλ. Εξέτ. 20 ευρώ.
30	Α***** Ν*****	24/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση στις καρτέλας στις ασθενούς με εξετάσεις που έγιναν στις 20-11-2015 σε εργαστήριο στις πόλης. Έγινε τότε συνταγογράφηση και κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28916, μηδενική. Στις 16-11 κόπηκε επίσκεψη ΑΠΥ 28764, 20 ευρώ.
32	Ι***** Ο**** Α***	24/11/2015	Ε	24,94 €	Ενημέρωση καρτέλας με εξετάσεις που έγιναν σε ιδιωτικό εργαστήριο στις πόλης. Είχε προηγηθεί επίσκεψη στις 6-11 με ΑΠΥ 28646 και συνταγογράφηση, 30 ευρώ, στις 9-11 ΑΠΥ 28668, συνταγογράφηση μηδέν και στις 16-11 κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28753, ενδοσκόπηση, 70 ευρώ.

34	Σ*****Δ*****	25/11/2015		24,94 €	Ενημέρωση κάρτας. Είχε προηγηθεί κλινική εξέταση που κόπηκε ΑΠΥ 30 ευρώ στις 23-11 με αρ. 28868
37	Π*****Α**	25/11/2015	Ε	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας με στις εξετάσεις που έστειλε και συνταγογραφήθηκαν στις 10-11-2015 ΑΠΥ με αρ. 28681, μηδέν. Στις 5-11 έγινε συνταγογράφηση με μηδενική απόδειξη με αρ. 28624. Είχε προηγηθεί επίσκεψη στις 20-10-2015 ΑΠΥ με αρ. 28422, κλ. Εξέτ. 20 ευρώ.
38	Κ*****Κ*****	26/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας με εξετάσεις που γράφτηκαν στις 3-11 (ΑΠΥ 28602, μηδέν ευρώ) πραγματοποιήθηκαν στις 24-11-2015 σε εργαστήριο στις πόλης και στάλθηκαν. Ο ασθενής είχε εξεταστεί στις 1-10 ΑΠΥ 28184, 30 ευρώ και 7-10 επανεξέταση ΑΠΥ 28251 ,10 ευρώ
41	Κ*****Π*****	26/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας για την πορεία του ασθενούς μετά τη χορήγηση θεραπείας. Στις 16-11 έγινε αρ. κολονοσκόπηση και κόπηκε ΑΠΥ με αρ.28763 60 ευρώ.
42	Β*****Α*****	26/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας μετά τη θεραπεία που δόθηκε στις 10-11-2015, κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28694, μηδέν ευρώ. Στις 6-11 έγινε ενδοσκόπηση και κόπηκε ΑΠΥ 28644, 90 ευρώ.
47	Μ*****Π*****	27/11/2015	ΚΟΛΟΝΟΣΚΟΠΗΣΗ	86,67 €	Η μη ολοκλήρωση ενδοσκόπησης στις 11-11 επαναλήφθηκε στις 27-11. Στις 11-11-2015 κόπηκε ΑΠΥ αρ. 28707 100 ευρώ. Στις 10-11 κόπηκε ΑΠΥ 28693 30 ευρώ για εξέταση. 18-11 ΑΠΥ 28802, μηδέν. Στις 2-12 έγινε συνταγογράφηση ΑΠΥ 29013 μηδέν.
52	Β*****Α*****	30/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας. Στις 29-10 κόπηκε ΑΠΥ για εξέταση με αρ. 28559, 20 ευρώ. Στις 18-11 κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28806, μηδενική, έγινε συνταγογράφηση.
53	Γ*****Χ*****	30/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας. Στις 6-11 κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28643, 30 ευρώ, για κλ. Εξέταση. Στις 11-11-2015 έγινε ενδοσκόπηση και κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28705 60 ευρώ.
55	Χ****Γ*****Γ*****	30/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας με στις εξετάσεις. Στις 17-11-2015 κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28778 , 20 ευρώ, γράφτηκαν φάρμακα και εξετάσεις.

56	Σ***** Μ*****	30/11/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Τηλεφωνικό ραντεβού. Στις 2-12-2015 κόπηκε ΑΠΥ με αρ.29000, ενδοσκόπηση, 50 ευρώ. Στις 10-12 έγινε συνταγογράφηση με ΑΠΥ 29118, μηδέν. Στις 16-12 κόπηκε ΑΠΥ με αρ.29207, ενδοσκόπηση, 50 ευρώ.
68	Γ***** Σ*****	2/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Έγινε συνταγογράφηση, κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 29014, μηδενική.
71	Γ***** Π*****	3/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας. Στις 17-11 έγινε συνταγογράφηση ΑΠΥ με αρ.28788 μηδενική.
73	Π***** Π*****	3/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας με στις εξετάσεις που συνταγογραφήθηκαν μετά από εξέταση στις 1-12. Κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28977, 30 ευρώ.
78	Γ***** Μ*****	8/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας με εξετάσεις που έστειλε. Στις 3-12 κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 29017 για συνταγογράφηση, μηδενική.
79	Ε*** Σ*****	8/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας. Στις 15-12 κόπηκε απόδειξη με αρ. 29190 για ενδοσκόπηση, 60 ευρώ.
86	Α***** Κ*****	9/12/2015	Ε	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας με εξετάσεις που συνταγογραφήθηκαν στις 1-12 και κόπηκε ΑΠΥ με αρ 28989, μηδέν.
92	Μ***** Γ***** Σ*****	14/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Τηλεφωνική επικοινωνία για ραντεβού στις 16-12-2015. Κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 29213 για εξέταση- οισοφαγοσκόπηση, 50 ευρώ.
93	Τ*** Γ*****	15/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Τηλεφωνικό ραντεβού για εξέταση στις 18-12 ΑΠΥ 29247, 30 ευρώ. Στις 2-11-2015 κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28571, μηδέν ευρώ.
101	Α**** Ο****	17/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Τηλεφωνικό ραντεβού για στις 22-12-15 όπου εξετάστηκε και κόπηκε ΑΠΥ με αρ.29297, 60 ευρώ, γαστροσκόπηση.
106	Φ***** Ε*****	21/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας με αξονική που συνταγογραφήθηκε στις 26-11. Στις 16-10-2015 έγινε επίσκεψη και κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 28384, 30 ευρώ. Στις 26-11 επίσκεψη με ΑΠΥ 28919, συνταγογράφηση εξετάσεων, μηδέν ευρώ.
111	Ι***** Σ*****	21/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Έφερε εξετάσεις που συνταγογραφήθηκαν στις 10-12-2015 με ΑΠΥ 29134, 20 ευρώ και ενημερώθηκε η κάρτα του.
112	Τ***** Ι*****	21/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας με εξετάσεις που στάλθηκαν από μικροβιολογικό στις πόλης. Έγινε εξέταση και γράφηκαν εξετάσεις στις 16-12 όπου κόπηκε ΑΠΥ

					με αρ. 29220, 20 ευρώ.
115	Τ***** Α** Μ**** Χ****	22/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημερώθηκε η κάρτα με αποτέλεσμα μαγνητικής. Στις 10-12 κόπηκε ΑΠΥ 29124, 20 ευρώ.
130	Χ**** Α****	29/12/2015	ΓΑΣΤΡΟΣΚΟΠΗΣΗ	71,50 €	Αδυναμία ολοκλήρωσης ενδοσκοπησης. Κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 29373, εξέταση 20 ευρώ.
137	Α*** Ο**** Χ****	31/12/2015	ΕΠΙΣΚΕΨΗ	24,94 €	Ενημέρωση κάρτας με μαγνητική που στάλθηκε. Στις 16-12-205 κόπηκε ΑΠΥ με αρ. 29221, εξέταση 20 ευρώ.
			ΣΥΝΟΛΟ	1.105,89 €	

Επειδή, για τις ως άνω περιπτώσεις, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είχε εκδοθεί ΑΠΥ, λίγες ημέρες νωρίτερα ή λίγες ημέρες αργότερα από την ημερομηνία της καταχώρησης, ο έλεγχος δεν προχώρησε στη διασταύρωση της επικαλούμενης εκδοθείσας ΑΠΥ με τις καταχωρήσεις στο κατεσχεμένο λογισμικό και συνεπώς, η κρίση του ελέγχου για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις είναι πλημμελής. Συνεπώς, η προσαύξηση του ακαθαρίστου εισοδήματος του προσφεύγοντα θα πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των 1.105,89€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μεθοδολογία του ελέγχου ως προς το ύψος της αμοιβής, τυγχάνει παντελώς αυθαίρετη.

Επειδή, εξαιτίας της μεγάλης απόκλισης που έχουν οι αξίες των ΑΛΣ που έχουν εκδοθεί για την ίδια παρεχόμενη υπηρεσία, ο έλεγχος επέλεξε τη μέθοδο της μέσης σταθμισμένης τιμής λαμβάνοντας υπόψη την αξία όλων των εκδοθέντων ΑΛΣ, ανά κατηγορία υπηρεσίας. Επιπλέον, για τις περιπτώσεις για τις οποίες δεν υπήρχε περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας, ο έλεγχος επέλεξε τη χαμηλότερη αξία των προσδιορισθέντων μέσων τιμών.

Επειδή, ο έλεγχος επισημαίνει ότι για το ελεγχόμενο διάστημα (09-11-2015 έως 31-12-2015) από τις 484 ΑΛΣ που εξέδωσε ο προσφεύγων, οι 151 περιπτώσεις ήταν μηδενικής αξίας, ήτοι ποσοστό 31%. Επιπλέον, ο προσφεύγων έχει εκδώσει για το ίδιο ως άνω χρονικό διάστημα, 247 ΑΛΣ με μηδενική αξία, οι οποίες αφορούσαν σε συνταγογραφήσεις, χωρίς να έχουν καταχωρηθεί στο ηλεκτρονικό ημερολόγιο επισκέψεων. Συνεπώς, συνολικά για το ελεγχόμενο διάστημα, ο προσφεύγων εξέδωσε 826 ΑΛΣ εκ των οποίων οι 449, ήτοι ποσοστό 54,3%, ήταν μηδενικής αξίας.

Επειδή, τα τιμολόγια που προσκομίζει ο προσφεύγων αναφορικά με την αντικατάσταση και επιδιόρθωση του ιατρικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού του ιατρείου του, καθώς και οι υπάλληλοι που απασχολούσε, δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα του ελέγχου ως προς τη μη έκδοση ΑΠΥ.

Επειδή, από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου (N 4308/2014 και ν 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Κομοτηνής συνάγεται βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη της παράβασης περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ: και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

φορολογικό έτος 2015		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	7.020,00	10.825,39	9.719,50	2.699,50
	συζύγου	18.059,36	18.059,36	18.059,36	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου		1.681,59	2.670,99	2.385,76	704,17
Προκαταβολή φόρου		587,83	587,83	587,83	0,00
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		109,32	109,32	109,32	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης		308,00	308,00	308,00	0,00

Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		494,70	352,09	352,09
Σύνολο φόρων για καταβολή	3.336,74	4.820,84	4.393,00	1.056,26

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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