



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3302

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 30.08.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... Α.Φ.Μ. .... κάτοικος ..... οδός ..... κατά της υπ' αριθμ. ....

Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30.08.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ....., Α.Φ.Μ. .... η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 5 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 500,00€ καθώς από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε η μη έκδοση τεσσάρων (4) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας έκαστη 15,00€  $\times 4 = 60\text{€}$  για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,3,8,12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.5 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).

#### Ιστορικό

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, την 12.04.2024 διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών .....», για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π), Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν και λοιπών φορολογιών. Η προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι υποχρεούται να εφαρμόζει απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων) και ότι εκδίδει Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) μέσω της εφαρμογής της ΑΑΔΕ, e-timologio. Κατά την ώρα του επιτόπιου ελέγχου των συναλλαγών και από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των εκδοθέντων στοιχείων (ΑΠΥ) μέσω της εφαρμογής της ΑΑΔΕ (e-timologio) και των προσωπικών ιατρικών φακέλων των ασθενών (τηρηθέν αρχείο ιστορικού ασθενών) που βρίσκονταν, κατά την φέρουσα αύξουσα σειρά αρίθμησης τους σε ερμάρια γραφείου εντός της επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι σε τέσσερις περιπτώσεις δεν εκδόθηκαν αμέσως με την ολοκλήρωση των παρασχεθεισών ιατρικών υπηρεσιών, οι αντίστοιχες τέσσερις (4) ισόποσες ΑΠΥ ή άλλο στοιχείο εσόδου.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις, συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας το με αριθμ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση, στο οποίο περιληπτικά καταγράφηκαν οι παραλείψεις της προσφεύγουσας και με το οποίο κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να προσέλθει στα γραφεία της εν λόγω Υπηρεσίας και να θέσει τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Επιπλέον, εκδόθηκε ο υπ' αριθμ. .... Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο ως άνω ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση απέστειλε μέσω

ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) απαντητικό υπόμνημα στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. .... Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας δεν έκανε δεκτές τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας και εν συνεχεία συντάχθηκε η από 25.07.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από την Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Η παροχή ιατρικών υπηρεσιών για τις κρινόμενες περιπτώσεις δεν είχε ολοκληρωθεί και δεν είχαν εισπραχθεί χρήματα καθώς επρόκειτο να γίνει παρακολούθηση, επανεξέταση ή/και λοιπός εργαστηριακός έλεγχος. Οι τέσσερις αυτοί ασθενείς βεβαιώνουν ρητά με υπεύθυνη δήλωση μέσω gov.gr ότι η επίσκεψη έγινε δωρεάν.

2) Το γεγονός ότι εκδόθηκε ΑΠΥ για την ασθενή που μόλις είχε εξετάσει κλινικά την ώρα που ξεκίνησε ο φορολογικός έλεγχος δεν σημαίνει ότι εισπράττει αντίτιμο κάθε φορά που διενεργείται κλινική εξέταση.

3) Για τον καθορισμό του τρόπου πληρωμής της τα κριτήρια είναι οικονομικά είναι όμως επιπλέον επιστημονικά και ανθρωπιστικά. Οι ασθενείς την επισκέπονται πολλαπλές φορές και για ποικίλους λόγους. Η σχέση είναι προσωπική καθώς η περιοχή της ..... αφορά μία μικρή κοινωνία. Ως γενικός ιατρός δεν επιδιώκει έσοδα από λίγες σε αριθμό ακριβές επισκέψεις, αλλά από πολλαπλές φθηνές επισκέψεις. Τα κριτήρια δωρεάν παροχής είναι επιστημονικά, ανθρωπιστικά και συνάδουν με τον κώδικα δεοντολογίας, βάση του οποίου δεν τίθενται αυστηρά όρια για παροχή ιατρικών υπηρεσιών χωρίς αμοιβή. Από τη χαμηλή αμοιβή και από τη δωρεάν ενίοτε παροχή δεν χάνει έσοδα διότι διατηρεί μια ισορροπία με την οποία και αυτή ως επαγγελματίας μπορεί να επιβιώνει, αλλά και η ιατρική επιστήμη ασκείται τίμια και σωστά. Δεν έχει σύμβαση με τον ΕΟΠΥΥ και επιπλέον πρέπει να ανταγωνιστεί το Κέντρο Υγείας ..... το οποίο λειτουργεί δωρεάν 24 ώρες. Για να είναι η ίδια η «πρώτη επαφή με το σύστημα υγείας», για έναν ασθενή, θα πρέπει το ιατρείο να είναι οικονομικά προσβάσιμο ακόμα και για τους ασθενέστερους. Η ..... έχει χαρακτηριστεί «πληττόμενη» λόγω της απολιγνιτοποίησης και του κλεισίματος των λιγνιτικών μονάδων της ΔΕΗ και συνεπώς η φτωχοποίηση του πληθυσμού δυσχεραίνει σημαντικά τη χρήση ιδιωτικών υπηρεσιών υγείας.

4) Η δωρεάν παροχή υπηρεσιών φυσικά και δεν αποτελεί συνήθη πρακτική κατά τη λειτουργία του ιατρείου. Το ιατρείο φορολογείται κάθε χρόνο για καθαρό εισόδημα με υψηλό φόρο.

5) Οι φάκελοι των ασθενών δεν τεκμηριώνουν ότι ολοκληρώθηκε η παροχή υπηρεσιών, διότι συχνά η παροχή υπηρεσιών, δεν ταυτίζεται με τη διενέργεια κλινικής εξέτασης.

6) Οι ασθενείς αρκέστηκαν να δηλώσουν πως δεν υπήρξε οικονομική συναλλαγή κατά την εξέταση. Για τα περιστατικά αυτά, βάσει των λεπτομερειών που αναφέρονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, καταδεικνύονται οι λόγοι για τους οποίους η παροχή υπηρεσίας ήταν ημιτελής και ανολοκλήρωτη..

7) Οι ελεγκτές δεν εντόπισαν κάποιον εξερχόμενο ασθενή που να πλήρωσε για εξέταση και στη συνέχεια να μην βρήκαν την αντίστοιχη απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

8) Σε επιτόπιο φορολογικό έλεγχο που είχε ξαναγίνει στο ιατρείο της στις 29/3/2019 δεν επιβλήθηκε κάποιο πρόστιμο.

9) Το πρόστιμο είναι άδικο και πρέπει να διαγραφεί.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«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.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

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

...5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. ...

...7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» 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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού 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. ...»

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 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 σύμφωνα με το άρθρο 22 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:**

**«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:**

... ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.»

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:**

**«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον**

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο **δύνатаι να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.**»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«5. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), επιβάλλεται πρόστιμο πεντακοσίων (500) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και χιλίων (1.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Ειδικά σε πρόσωπο που δεν υποβάλλει ή υποβάλλει ανακριβή στοιχεία αναφορικά με τις υποχρεώσεις του κατά την παρ. 8 του άρθρου 62 του ν. 4170/2013 (Α' 163), επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.»

Επειδή, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. **Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986** καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου **δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ.** Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α΄). (σχετ. ΣτΕ 5292/2013, ΣτΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991).

Επειδή με την υπ' αριθ. .... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διενεργήθηκε στις 12.04.2024 μερικός επιτόπιος έλεγχος στην προσφεύγουσα. Κατά την ώρα του επιτόπιου ελέγχου των συναλλαγών και από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των εκδοθέντων στοιχείων (Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών) μέσω της εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε. (e-timologio) και των προσωπικών ιατρικών φακέλων των ασθενών (τηρηθέν αρχείο ιστορικού ασθενών) που βρισκόταν, κατά την φέρουσα αύξουσα σειρά αρίθμησης τους σε ερμάρια γραφείου

εντός της επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι σε τέσσερις περιπτώσεις και συγκεκριμένα στους ασθενείς με αριθ. φακέλου ..... είχαν παρασχεθεί και ολοκληρωθεί στις 22.03.2024 – κλινική εξέταση και συνταγογράφηση στον πρώτο, την ίδια ημερομηνία κλινική εξέταση στον δεύτερο, στις 10.04.2024 – καρδιογράφημα στον τρίτο και στις 05.04.2024 – κλινική εξέταση στον τέταρτο αντίστοιχα, αξίας 15,00€ έκαστη (αξία συναλλαγών προσδιοριζόμενη βάσει της ληφθείσας υπεύθυνης δήλωσης της προσφεύγουσας) χωρίς να έχουν εκδοθεί αμέσως με την ολοκλήρωση των παρασχεθεισών ιατρικών υπηρεσιών, οι αντίστοιχες τέσσερις (4) ισόποσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή άλλο στοιχείο εσόδου.

**Επειδή** εν συνεχεία συντάχθηκε το με αριθμ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση, στο οποίο περιληπτικά καταγράφηκαν οι παραλείψεις της προσφεύγουσας και με το οποίο κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να προσέλθει στα γραφεία της ως άνω Υπηρεσίας και να θέσει τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Επιπλέον, εκδόθηκε ο υπ' αριθμ..... Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο ως άνω ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) απαντητικό υπόμνημα στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. .... Με το εν λόγω υπόμνημα ισχυρίστηκε ότι δεν καταβλήθηκε χρηματικό ποσό για τις ως άνω τέσσερις εξετάσεις και δεν εκδόθηκε απόδειξη καθώς η παροχή υπηρεσίας στις συγκεκριμένες περιπτώσεις ήταν ημιτελής. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε στον έλεγχο υπεύθυνες δηλώσεις των ασθενών οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην από 25.07.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

**Επειδή** από τον έλεγχο δεν έγιναν δεκτές οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας καθώς όπως αναφέρεται, μεταξύ άλλων, στην από 25.07.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας:

- Όπως διαπιστώθηκε από τη ληφθείσα με αριθ. .... τελευταία εκδοθείσα απόδειξη παροχής υπηρεσιών η οποία και θεωρήθηκε από την ομάδα ελέγχου, η προσφεύγουσα λάμβανε αμοιβή κάθε φορά που διενεργούσε κλινική εξέταση (ως περιγράφεται και στην ΑΠΥ ...../2024).
- Και για τους τέσσερις (4) λήπτες (ασθενείς) προσκομίσθηκαν υπεύθυνες δηλώσεις τους για δωρεάν παροχή ιατρικών υπηρεσιών, χωρίς να δίνονται περαιτέρω διευκρινήσεις για τους λόγους που παρασχέθηκαν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες δωρεάν.
- Η προσφεύγουσα αποτελεί φυσικό πρόσωπο (κάτοχος αδειοδοτούμενου ιδιωτικού ιατρείου) με σκοπό την απόκτηση εσόδων από την παροχή ιατρικών υπηρεσιών, συνεπώς η παροχή δωρεάν υπηρεσιών δεν μπορεί να αποτελεί συνήθη πρακτική της προσφεύουσας.
- Δεν τεκμηριώνεται από τα στοιχεία των τεσσάρων φακέλων των ασθενών ότι η παροχή υπηρεσίας και στις τέσσερις περιπτώσεις ήταν ημιτελής. Συγκεκριμένα στο αριθ. φακέλου ασθενούς (.....) στο πεδίο διαγνωστική εκτίμηση αναφέρεται ιδιοχείρως η διενέργεια κλινικής εξέτασης καθώς και η χορηγηθείσα φαρμακευτική αγωγή, στο φάκελο ..... στο πεδίο αιτία προέλευσης αναφέρεται η αξιολόγηση εργαστηριακών ενώ στα αντικειμενικά ευρήματα αναγράφεται η διενέργεια κλινικής εξέτασης. Στο φάκελο ασθενούς ..... υπάρχει εκτυπωμένο διενεργηθέν καρδιογράφημα της 10.04.2024 19:00:29 καθώς και στοιχεία κλινικής εξέτασης όπως SAT 98% και στο φάκελο ασθενούς ..... (Σ...Β...) γράφεται ιδιοχείρως στο πεδίο

αντικειμενικά ευρήματα της κλινικής εξέτασης όπως βήχας, χωρίς πυρετό, ρινική συμφόρηση και καταρροή. Πρόκειται για ολοκληρωμένη παροχή της ιατρικής υπηρεσίας και ισχύουν τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ήτοι το στοιχείο λιανικής παροχής υπηρεσίας (Α.Π.Υ.) έπρεπε να είχε εκδοθεί αφού είχε περατωθεί η κλινική εξέταση. Επισημαίνεται ότι από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας κατασχέθηκε το αρχείο ιστορικού ασθενή για τις ως άνω τέσσερις (4) περιπτώσεις.

**Επειδή** από τα διαλαμβανόμενα στην από 25.07.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α΄ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΤΡΙΠΟΛΗΣ) καταγράφεται με σαφήνεια, επάρκεια και πληρότητα η ελεγκτική διαδικασία, σύμφωνα με τα οριζόμενα των άρθρων 27 και 29 του ν.5104/2024, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν και ειδικότερα, ο αντιπαραβολικός έλεγχος μέσω των εκδοθέντων ΑΠΥ και των προσωπικών ιατρικών φακέλων των ασθενών (τηρηθέν αρχείο ιστορικού ασθενών) που βρίσκονταν κατά την φέρουσα αύξουσα σειρά αρίθμησης τους σε ερμάρια γραφείου εντός της επιχείρησης της προσφεύγουσας και η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή έχει την εξουσία να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου διενεργώντας έλεγχο σε επίσημα και ανεπίσημα έγγραφα, όπως εν προκειμένω στην κρινόμενη υπόθεση.

**Επειδή** η προσφεύγουσα έχει την υποχρέωση να δημιουργήσει και να εξασφαλίσει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 5 του ν.4308/2014

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι φάκελοι των ασθενών δεν τεκμηριώνουν ότι ολοκληρώθηκε η παροχή υπηρεσιών και ότι δεν είχαν εισπραχθεί χρήματα καθώς επρόκειτο να γίνει παρακολούθηση, επανεξέταση ή/και λοιπός εργαστηριακός έλεγχος.

**Επειδή** από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκαν Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) για τους τέσσερις ασθενείς οι οποίες να έχουν εκδοθεί σε εύλογο χρονικό διάστημα, είτε πριν είτε μετά, από τις ημερομηνίες που πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω περιγραφείσες εξετάσεις και συνταγογραφήσεις ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη είσπραξης αντιτίμου λόγω μεταγενέστερης παρακολούθησης, επανεξέτασης ή/και λοιπού εργαστηριακού ελέγχου και περί μη τεκμηρίωσης από τους φακέλους των ασθενών της ολοκλήρωσης παροχής υπηρεσίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν

εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την επιβολή ή μη του εκάστοτε επιβαλλόμενου φόρου.

**Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το προσβαλλόμενο πρόστιμο είναι άδικο και πρέπει να διαγραφεί απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25.07.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας – Υποδιεύθυνση Α' προληπτικών ελέγχων και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30.08.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ....., Α.Φ.Μ. .... και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης ...../26.07.2024): 500,00€**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.