



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 04-02-2021

Αριθμός απόφασης: 492

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016)

Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 20-07-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας « .....» και το διακριτικό τίτλο « .....», με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα στην ....., κατά της με αριθμό ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό ...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 31-07-2019 οικεία έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ( ΛΑΜΙΑΣ ).

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20-07-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ...../2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 250,00 €, για το φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α§1 του Ν. 4174/2013 ( Κ.Φ.Δ.), λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 8,10,12 και 14 του ν. 4308/2014 ( Ε.Λ.Π.).

Οι παραβάσεις αφορούν :

α) Σε ανακριβή έκδοση πέντε ( 5 ) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ( ΑΠΥ) συνολικής καθαρής αξίας 375,00 € πλέον Φ.Π.Α. 90,00€, ήτοι συνολικού ποσού 465,00€.

β) Μη έκδοση εννέα ( 9 ) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ( ΑΠΥ), η άλλου φορολογικού στοιχείου, σε ισάριθμες πελάτισσες, συνολικής καθαρής αξίας 405,23 € πλέον Φ.Π.Α. 96,78€, ήτοι συνολικού ποσού 500,00€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α§1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 31-07-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), των ελεγκτών του Δ1 Τμήματος της Δ΄ Υποδιεύθυνσης ΛΑΜΙΑΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ : α) ....., β) ..... και γ) ..... με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Εντελώς αβάσιμα και αδικαιολόγητα επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το επίμαχο πρόστιμο των 250,00€ και δη για παροχή ιατρικών υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 § 3 του ν. 2859/2000.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δυνάμει του από 26-9-2016 ισχύοντος καταστατικού της, νόμιμα καταχωρημένου στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο ( Γ.Ε.ΜΗ.), τυγχάνει σύννομα ιατρική εταιρεία, που εδρεύει στην Αθήνα και έχει αποκλειστικό αντικείμενο δραστηριότητας της την παροχή ιατρικών υπηρεσιών Πρωτοβάθμιας Φροντίδας Υγείας της ειδικότητας δερματολόγου. Ο ιατρός κ. ...., ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας εταιρείας, τυγχάνει πτυχιούχος ιατρικής του Εθνικού Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών με ειδικότητα Παθολογίας στο Γενικό Νοσοκομείο Αθηνών «Η ΕΛΠΙΣ» και ειδικευτείς στη Δερματολογία και Αφροδισιολογία στο Νοσοκομείο « ΣΥΓΓΡΟΣ», Διδάκτωρ της Ιατρικής Σχολής Αθηνών. Στην προσφεύγουσα εταιρεία εργάζονται οκτώ ( 8 ) άτομα, εκ των οποίων κάποιοι διαθέτουν την ιδιότητα υπαλλήλου γραφείου, άλλοι διαθέτουν την ιδιότητα του τεχνικού βοηθού ιατρικής και άλλος διαθέτει την ειδικότητα του νοσοκόμου – νοσηλεύτη. Το γεγονός ότι κατά το χρόνο που διενεργήθηκε ο έλεγχος στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας απουσίαζε ο νόμιμος εκπρόσωπος της, ..... δεν αίρει με κανένα τρόπο τον ιατρικό χαρακτήρα των παρεχόμενων υπηρεσιών και δεν καθιστά με κανένα τρόπο τις παρεχόμενες υπηρεσίες ως “αισθητικού” χαρακτήρα ως έκριναν τα όργανα της φορολογικής αρχής. Σε ιατρικές θεραπείες και συναφείς ιατρικές πράξεις που προσφέρονται δεν γίνονται αισθητικές πράξεις, παρά μόνο συμπληρωματικές και σύμφυτες και αναπόφευκτες επικουρικές πράξεις, που είναι ιατρικά απαραίτητες για το πλήρες αποτέλεσμα της ιατρικής θεραπείας ( θεραπευτικό

πρωτόκολλο ), Οι συγκεκριμένες επικουρικές πράξεις γίνονται και επί απουσία γιατρού, όπως ισχύει σε όλη την ιατρική θεραπευτική κοινότητα.

Οι με αριθμ. 133, 134, 135 136 και 137/20-6-2019 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, εκδόθηκαν σύννομα για παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες, οι οποίες δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά άρθρο 22 του ν. 2859/2000 και συνακόλουθα οι εν λόγω αποδείξεις δεν φέρουν ουδεμία ανακρίβεια.

Ουδεμία υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών είχε η προσφεύγουσα εταιρία κατά την ημέρα που της διενεργήθηκε ο υπό κρίση φορολογικός έλεγχος καθώς οι επίμαχοι ασθενείς της τελούσαν σε μακροχρόνια συνεχιζόμενη δερματολογική θεραπεία, η δε συμφωνηθείσα αμοιβή, δεν ήταν απαιτητή κατά την ώρα του φορολογικού ελέγχου. Για τους εν λόγω ασθενείς, είτε είχαν, ήδη εκδοθεί αποδείξεις για τις καταβολές ποσών, είτε δεν είχε ολοκληρωθεί η συνεχιζόμενη παρεχόμενη υπηρεσία.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.2859/2000 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ», που φέρει τον τίτλο «ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ» ορίζει τα εξής:

«1.- Απαλλάσσονται από το φόρο:(...), δ) η Παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από οργανισμούς Δημοσίου Δικαίου. 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.

2.- Με αποφάσεις του υπουργού οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του υπουργού οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ', ια', ιβ', ιδ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου 1».

**Επειδή** η εναρμόνιση του ελληνικού δικαίου με την 6η οδηγία πραγματοποιήθηκε αρχικώς με το ν.1642/1986 και ήδη με τον κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας (ν.2859/2000). οι παρατιθέμενες ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 22 του ν.2859/2000 μεταφέρουν στο εσωτερικό δίκαιο το κοινοτικό νομοθετικό καθεστώς που αφορά τις απαλλαγές των ιατρικών υπηρεσιών εν γένει από τον ΦΠΑ.

**Επειδή**, στην ΠΟΛ 1100/2010, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι:

## I. Ιατρική περίθαλψη στο πλαίσιο άσκησης ιατρικών επαγγελματιών

1. Με την αντικατάσταση της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 συνεχίζουν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών.

Η απαλλαγή αυτή καλύπτει την παροχή ιατρικών υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου, οι οποίες πραγματοποιούνται από ιατρούς ή οδοντιάτρους στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή του παρέχοντος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), με την προϋπόθεση ότι τα νομικά πρόσωπα αναγνωρίζονται από το υπουργείο υγείας και κοινωνικής αλληλεγγύης ως φορείς παροχής πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας (Π.Φ.Υ.).

2. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με Π.Δ. 84/2001 (ΦΕΚ 70 Α΄), οι φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας δεν διαθέτουν κλίνες νοσηλείας (άρθρο 14, Π.Δ. 84/2001). Έτσι υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη και απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από φυσικά πρόσωπα ιατρούς όλων των ειδικοτήτων και οδοντιάτρους στα ιδιωτικά τους ιατρεία και οδοντιατρεία, από ιδιωτικά πολυιατρεία και πολυοδοντιατρεία, ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια και ιδιωτικά εργαστήρια φυσικής ιατρικής και αποκατάστασης.

3. Υπενθυμίζεται ότι η εν λόγω απαλλαγή καλύπτει τους γιατρούς εργασίας, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο πολ.1168/16.12.2008.....

6. Υπηρεσίες από δερματολόγους, χειρουργούς και ιατρούς άλλων ειδικοτήτων, ατομικές επιχειρήσεις ή εταιρείες, με τη χρήση λέιζερ ή με άλλες τεχνικές της ιατρικής επιστήμης, οι οποίες δεν αποσκοπούν στην θεραπεία ασθένειας ή στην αποκατάσταση της υγείας, αλλά γίνονται για λόγους αισθητικής, υπάγονται στο φόρο με τον χαμηλό συντελεστή. Επομένως για την επιβολή ή μη Φ.Π.Α. σε κάθε περίπτωση, η διάκριση για την φορολογική μεταχείριση γίνεται ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο παρέχεται η υπηρεσία.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι όχι όλες οι ιατρικές παρεμβάσεις απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α., αλλά μόνον αυτές που έχουν θεραπευτικό υπό την ως άνω έννοια σκοπό. Άλλως, όταν δεν έχουν τέτοιο σκοπό, και εξυπηρετούν απλώς το γενικό συμφέρον, ανήκουν στις υπηρεσίες γενικού συμφέροντος, μη απαλλασσόμενες από τον Φ.Π.Α..

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία ναι μεν εμπίπτει, για τις καθαρά ιατρικές υπηρεσίες που παρέχει και αποσκοπούν στη

θεραπεία ασθένειας ή την αποκατάσταση ανωμαλίας της υγείας, στις απαλλακτικές διατάξεις της παρ.1 στοιχ. δ' και ε' του ν.2859/2000, όχι όμως για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες που προορίζονται προς εξυπηρέτηση αισθητικά αποκλειστικού σκοπού και βρέθηκαν καταχωρημένες, κατά τον επιτόπιο έλεγχο στο κατασχεθέν τετράδιο στην στήλη «.....».

Άλλωστε, το πόρισμα του ελέγχου ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες από την προσφεύγουσα οντότητα κατά την ημεροχρονολογία ελέγχου 20-06-2019, ήταν αισθητικής και όχι ιατρικής φύσεως, ενισχύεται και αποδεικνύεται, από τα πραγματικά γεγονότα τόσο της απουσίας του ιατρού, όσο και από το γεγονός ότι κανένας εκ των υπαλλήλων δεν διέθετε ιατρική ιδιότητα.

**Επειδή**, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (ΑΡΘΡΟ 169 ΠΑΡ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

**Επειδή** στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως προαναφέραμε και παραπάνω περιγράφονται με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση των παραβάσεων όσον και τα ονοματεπώνυμα και λοιπά στοιχεία των συναλλασσομένων, αλλά και τα συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία θεμελιώνουν τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, βάσει της οποίας η αρμόδια για την έκδοση της πράξης προστίμου επιβολής προστίμου είναι η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, ορθά και νόμιμα εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, λόγω ανακριβούς έκδοσης Α.ΠΥ, αλλά και λόγω μη έκδοσης Α.ΠΥ . Επίσης αναγράφονται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, οι διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, μεταξύ των επίμαχων συναλλαγών κατασχεθέν αποδεικτικό για τον έλεγχο στοιχείο και των εκδοθεισών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που βρέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου καθώς και οι ισχύουσες διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η προσβαλλόμενη πράξη, αλλά και η έκθεση ελέγχου στερούνται επαρκούς νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας, πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20-07-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας « .....» με Α.Φ.Μ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό  
με βάση την παρούσα απόφαση :**

**Φορολογικό έτος : 2019**

**Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4174/2013: 250,00 €**

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

Ακριβές αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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