



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 3-2-2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 447

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- 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 την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την 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 από **29-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, με έδρα στην οδός κατά του υπ' αρ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου αρθ. 58^Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του υπ' αρ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου αρθ. 58^Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του υπ' αρ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου αρθ. 58^Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και του υπ' αρ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου

αρθ. 58^A ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον υπ΄ αρ./2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου αρθ. 58^A ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, τον υπ΄ αρ./2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου αρθ. 58^A ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, τον υπ΄ αρ./2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου αρθ. 58^A ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και τον υπ΄ αρ./2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου αρθ. 58^A ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29-5-2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Α΄ Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» 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 τον υπ΄ αρ./**2020** οριστικό προσδιορισμό προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 329.462,35€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 58^A ν. 4174/2013 λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τουλάχιστον 4.354 περιπτώσεις) συνολικής καθαρής αξίας 686.379,90€ το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 31-7-2019, για παροχή υπηρεσιών αισθητικής σε πελάτες της χωρίς να υπολογιστεί και συμπεριληφθεί στα εκδοθέντα στοιχεία ο αναλογούν ΦΠΑ (24%) ο οποίος ανέρχεται στο ύψος των 164.731,18€ (686.379,90€ X 24%) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

-Με τον υπ΄ αρ./**22-9-2020** οριστικό προσδιορισμό προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 113.701,04€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 58^A ν. 4174/2013 λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τουλάχιστον 5.734 περιπτώσεις) συνολικής καθαρής αξίας 947.508,64€, για παροχή υπηρεσιών αισθητικής σε πελάτες της χωρίς να υπολογιστεί και συμπεριληφθεί στα εκδοθέντα στοιχεία ο αναλογούν ΦΠΑ (24%) ο οποίος ανέρχεται στο ύψος των 227.402,07€ (947.508,64€ X 24%) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

-Με τον υπ΄ αρ./**2020** οριστικό προσδιορισμό προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο

ύψους 7.410,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 58^A ν. 4174/2013 λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τουλάχιστον 421 περιπτώσεις) συνολικής καθαρής αξίας 61.750,004€, για παροχή υπηρεσιών αισθητικής σε πελάτες της χωρίς να υπολογιστεί και συμπεριληφθεί στα εκδοθέντα στοιχεία ο αναλογούν ΦΠΑ (24%) ο οποίος ανέρχεται στο ύψος των 14.820,00€ (61.750,00€ X 24%) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

-Με τον υπ' αρ./2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 123.883,83€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 58^A ν. 4174/2013 λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τουλάχιστον 3.813 περιπτώσεις) συνολικής καθαρής αξίας 1.032.365,24€, για παροχή υπηρεσιών αισθητικής σε πελάτες της χωρίς να υπολογιστεί και συμπεριληφθεί στα εκδοθέντα στοιχεία ο αναλογούν ΦΠΑ (24%) ο οποίος ανέρχεται στο ύψος των 247.767,66€ (1.032.365,24€ X 24%) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου για την διαπίστωση ορθής εφαρμογής των διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) για την φορολογική περίοδο από 01/01/2014 έως 31/12/2019 δυνάμει της υπ' αρ. της/2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας. Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης για το ελεγχόμενο διάστημα προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε ανακριβώς, κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και από 01/01 έως 31/07/2019, πλήθος φορολογικών στοιχείων για παροχή υπηρεσιών αισθητικής σε πελάτες της χωρίς να υπολογίσει τον αναλογούν ΦΠΑ 24% για τις εν λόγω υπηρεσίες κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 22 του ν. 2859/00 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1100/2010.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Κακή εκτίμηση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων που ζητήθηκαν και προσκομίσθηκαν και όσων ήταν στην απόλυτη ευχέρεια της ελεγκτικής αρχής να αναζητήσει και όσων δεν ζήτησε και μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των κείμενων διατάξεων. Η συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού ελέγχου συντάχθηκε κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών οφειλόμενη σε ουσιώδη πλάνη περί τα πράγματα αφού θεώρησε εσφαλμένως ότι δεν συντρέχουν νόμιμες προϋποθέσεις του

Π.Δ. 84/2001 και δεν έχουν εκδοθεί από τους οικείους Ιατρικούς Συλλόγους οι προβλεπόμενες βεβαιώσεις λειτουργίας ιατρείων.

2. Η εταιρεία για τα νομίμως λειτουργούντα ιατρεία, οδοντιατρεία κλπ. βάσει σχετικών αδειών, σύνναπτε /συνάπτει συμβάσεις παροχής ανεξάρτητων ιατρικών υπηρεσιών με ιατρούς αντίστοιχων ειδικοτήτων οι οποίοι εκδίδουν κατά τα προβλεπόμενα στις συμβάσεις δελτία παροχής υπηρεσιών για τις αμοιβές τους τα οποία καταχωρούνται κανονικά στις καταστάσεις των δαπανών σε κάθε υποκατάστημα.
3. Ως ιατρική εταιρεία νομίμως παρέχει ιατρικές γνωματεύσεις – εξετάσεις οι οποίες διενεργούνται από τους ως άνω ιατρούς κατόχους άδειας ασκήσεως επαγγέλματος αντίστοιχης ιατρικής ειδικότητας.
4. Η παροχή υπηρεσιών από την εταιρεία γίνεται με τη σύναψη δύο ξεχωριστών συμβάσεων με κάθε πελάτη: Μία για την παροχή ιατρικών υπηρεσιών Δερματολογικής εξέτασης και μία δεύτερη για την παροχή αισθητικών υπηρεσιών.
5. Παράβαση της αρχής προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου. Η εταιρεία εφάρμοσε τις διατάξεις του ΦΠΑ ν.2859/00 σύμφωνα με τις οδηγίες εφαρμογής βάσει της ΠΟΛ 1100/2010 και ΠΟΛ. 1178/2018.
6. Οι συμβάσεις παροχής υπηρεσιών συνάπτονται προφορικά. Από καμία φορολογική διάταξη δεν υποχρεούνται να τηρούν έγγραφο τύπο στις συμφωνίες παροχής υπηρεσιών με τους πελάτες.
7. Οι ιατροί με τους οποίους έχει συνάψει συμβάσεις παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών ενεργούν για λογαριασμό της εταιρείας.
8. Οι ιατρικές γνωματεύσεις που αφορούν τους πελάτες της εμπίπτουν στο ιατρικό απόρρητο.
9. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν τις συνθήκες λειτουργίας των λοιπών έξι υποκαταστημάτων της εταιρείας πλην του υποκαταστήματος όπου έλαβε χώρα ο έλεγχος, συμπαρασύροντας όλα τα υπόλοιπα υποκαταστήματα στα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε μόνο για το ένα. Κατά παράβαση των κείμενων διατάξεων και με τρόπο απαράδεκτο χαρακτήρισε όλες τις ΑΠΥ (για οδοντιατρικές υπηρεσίες, υπηρεσίες βιοπαθολογίας και φυσικοθεραπείας) ως μη ιατρικές, υπαγόμενες σε ΦΠΑ.
10. Δεν προσδιορίζονται επαρκώς οι προηγηθείσες ίδιες παραβάσεις που στηρίζουν την υποτροπή και την επιβολή προστίμου 200% επί του φόρου ή της διαφοράς.
11. Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται της απαιτούμενης από το Σύνταγμα και από το νόμο ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.

12. Προσκομίζει και επικαλείται το προσκομίζει το υπ' αρ./2020 έγγραφο της Ελληνικής Δερματολογικής και Αφροδισιακής Εταιρείας (σχετ. υπ' αρ. ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/23-12-2020 υπόμνημά της).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι:

«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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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.

4[...].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

6[...].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.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

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 τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α).στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και **το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών**, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ)η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι...ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. [2859/2000](#)) ή η διάταξη της Οδηγίας [2006/112/EK](#) ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 12 § 1 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του ν.2859/00** ορίζεται ότι:

«Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2859/00** (ΦΠΑ), όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 62 του νόμου [3842/2010](#) ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α)... 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 με την ΠΟΛ.1100/24.6.2010 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58^Α)», δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινήσεις αναφορικά με τις αλλαγές που επήλθαν σε θέματα ΦΠΑ από τις κοινοποιούμενες διατάξεις:

Παράγραφοι 2 και 3

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 62, οι οποίες ισχύουν από 1.7.2010, αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1, του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ. Ειδικότερα με την αντικατάσταση αυτή επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις:

I. [...] II. 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 Φ.Π.Α. 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.

[..]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.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 58^Α ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, **στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου**, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **171§§1,4 Ν.2717/1999 Κ.Α.Δ.** ορίζεται ότι:

« 1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον 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, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1....2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 29-5-2020 σχετική έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, η ελεγχόμενη επιχείρηση, με αντικείμενο κύριας δραστηριότητα ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΥΓΙΕΙΝΗΣ ΚΑΙ ΦΡΟΝΤΙΔΑΣ ΣΩΜΑΤΟΣ (ΑΠΟΤΡΙΧΩΣΗΣ, ΘΕΡΑΠΕΙΑΣ ΜΕ ΥΠΕΡΙΩΔΕΣ ΚΑΙ ΥΠΕΡΥΘΡΕΣ ΑΚΤΙΝΕΣ), για τις υπηρεσίες που παρείχε κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, ήτοι τα φορολογικά έτη 2014 έως 2019, εξέδιδε Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών από τον με αρ. μητρώου φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό (Φ.Η.Μ.). Κατά την έναρξη του ελέγχου επιδόθηκε στην ελεγχόμενη η με αρ. /2019 πρόσκληση για τη διάθεση λογιστικών αρχείων στην οποία η ελεγχόμενη **ανταποκρίθηκε μερικώς** προσκομίζοντας τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και τα λογιστικά βιβλία και πίνακες προσωπικού σε ηλεκτρονικό αρχείο ενώ προσκομίστηκαν ισοζύγια από τον λογαριασμό 11 έως τον λογαριασμό 56. Για τη μη προσκόμιση των **καρτελών πελατών με τις αντίστοιχες συμβάσεις ετών 2014-2019 και του Λογαριασμό εσόδων 73** (πωλήσεις υπηρεσιών) καταλογίστηκε παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 και του αρθ. 14 του ν. 4174/2013. Περαιτέρω από τα προσκομισθέντα στοιχεία προέκυψε ότι η ελεγχόμενη για τις παρεχόμενες υπηρεσίες της εξέδιδε Α.Π.Υ. με περιγραφή είδους «Δικαίωμα λήψης υπηρεσιών πρόγραμμα με κωδ. Συμβ.... /Αποτριχώσεις» με επιβάρυνση ΦΠΑ και Α.Π.Υ. με περιγραφή είδους «Δικαίωμα λήψης υπηρεσιών πρόγραμμα με κωδ. Συμβ.... /Διαγνωστικές Θεραπείες» χωρίς επιβάρυνση ΦΠΑ. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στους πίνακες και στις

συμβάσεις προσωπικού που προσκομίστηκαν σε ηλεκτρονική μορφή και αφορούσαν το σύνολο των υποκαταστημάτων της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα **δεν απασχολεί ιατρικό προσωπικό παρά μόνο υπαλλήλους γραφείου και αισθητικούς**. Επίσης από τις συμβάσεις που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι **οι υπηρεσίες που παρέχονταν αφορούσαν υπηρεσίες αισθητικής** και συνεπώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι οι εκδοθείσες ΑΠΥ για αυτό το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας δεν απαλλάσσεται του ΦΠΑ σύμφωνα με την περ. ε΄ της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.2859/00 (ΦΠΑ) και της σχετικής εγκυκλίου ΠΟΛ.1100/2010.

Επειδή αναφορικά με το ιατρικό προσωπικό που φέρεται να απασχολούσε η προσφεύγουσα συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα, ήτοι από 1-10-2018, 6-3-2019 και 22-2-2019 και εφεξής και αφορούσαν ιατρούς ειδικότητας οδοντιάτρου, φυσιοθεραπευτή και κυτταρολόγου αντιστοίχως, δεν προσκομίστηκαν σχετικές ΑΠΥ για παροχή των σχετικών υπηρεσιών, προκειμένου να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις σχετικές συμβάσεις και τα Τ.Π.Υ. που προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, απασχολήθηκαν δυο (2) ιατροί, για το διάστημα από 1-1-2017 έως 30-6-2018 και από 1-7-2018 έως 31-12-2018, με αμοιβή 100,00€ μηνιαίως και υποχρέωση αυτοπρόσωπης παρουσίας ενώ δεν προσκομίστηκαν βεβαιώσεις-γνωματεύσεις που να δικαιολογεί την έκδοση φορολογικών στοιχείων χωρίς την επιβολή ΦΠΑ.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 29-5-2020 σχετική έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση οι κρινόμενες συναλλαγές, για τις οποίες δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ, δεν τεκμηριώνεται, από τα στοιχεία που έθεσε στη διάθεση του υπό κρίση ελέγχου η προσφεύγουσα, ότι αφορούν ιατρικές πράξεις που αποσκοπούν στη θεραπεία ή αποκατάσταση της υγείας αλλά αφορούν υπηρεσίες αισθητικής φύσεως και συνεπώς δεν απαλλάσσονται της επιβολής ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις περ. ε΄ της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.2859/00 (ΦΠΑ) και της σχετικής εγκυκλίου ΠΟΛ.1100/2010 και υπάγονται το κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Επειδή, με την υπ' αρ./2020 προσβαλλόμενη πράξη προσδιορίστηκε σύμφωνα πρόστιμο ίσο με το 200% της διαφοράς ΦΠΑ ύψους 164.731,18 λόγω ανακριβούς έκδοσης, το διάστημα από 01-01 έως 31-7-2019, φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 686.379,90€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 58^Α του ν. 4174/2013, λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα είναι υπότροπος για την ίδια παράβαση.

Επειδή από το υποσύστημα προστίμων ΦΠΑ του TAXIS, αναφορικά με παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι στο πλαίσιο προγενέστερων ελέγχων, εκδόθηκαν

οι με αρ./2019 και/2019 πράξεις επιβολής προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 έως 30/01/2019 οι οποίες αφορούν πρόστιμα βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 για παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και οι οποίες μνημονεύονται ρητώς στο σώμα της με αρ......./2020 προσβαλλόμενης πράξης. Συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως αποδιδόμενη από τον κρινόμενο έλεγχο παράβαση περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου, η οποία θεωρείται εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, και για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί της διαφοράς φόρου λόγω επανειλημμένης υποτροπής εντός της πενταετίας, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. 1 το άρθ. 58^Α ν. 4174/2013. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη επαρκούς προσδιορισμού των ιδίων παραβάσεων που προηγήθηκαν της κρινόμενης οι οποίες στηρίζουν το στοιχείο της υποτροπής, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29-5-2020 Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό/29-10-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, και την επικύρωση του υπ' αρ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου αρθ. 58^Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του υπ' αρ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου αρθ. 58^Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του υπ' αρ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου αρθ. 58^Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και του υπ' αρ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου αρθ. 58^Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016

-Υπ' αρ./2020 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου αρθ.58^Α ν. 4174/2013

Σύνολο φόρου για καταβολή: 14.820,00€ X 50% = 7.410,00€

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017

-Υπ' αρ/2020 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου αρθ.58^Α ν. 4174/2013

Σύνολο φόρου για καταβολή: 227.402,07€ X 50%=113.701,04€

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

- Υπ' αρ/2020 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου αρθ.58^Α ν. 4174/2013

Σύνολο φόρου για καταβολή: 247.767,66€ X 50%=123.883,83€

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

- Υπ' αρ/2020 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου αρθ.58^Α ν. 4174/2013

Σύνολο φόρου για καταβολή: (686.379,90€ X 24%) X 200%=329.462,35€

(λόγω υποτροπής εντός 5ετίας, σχετ. πράξεις υπ' αρ./2019 &/2019)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ 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.