



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 26/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1310

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 1122/2020 Απόφασης 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19/11/2019 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /12-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **5.553,56 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά το εν λόγω φορολογικό έτος, δεν εξέδωσε μία (1) Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, ή άλλο αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο αξίας, στις 28/12/2016, για διενέργεια τριών πλαστικών - αισθητικών επεμβάσεων κατά τις ημερομηνίες 16/09/2016, 28/09/2016 και 28/12/2016 στην πελάτισσα, καθαρής αξίας 46.279,67 ευρώ και Φ.Π.Α 11.107,12 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 57.386,79 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 19/11/2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα σε συνέχεια της υπ' αριθμ. πρωτ. /12-10-2018 καταγγελίας της για μη έκδοση φορολογικών παραστατικών για την αμοιβή του επί πλαστικών χειρουργικών επεμβάσεων στις οποίες αυτή υποβλήθηκε από τον εν λόγω ιατρό.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η Φορολογική Αρχή, η οποία έφερε αυτή η ίδια, αποκλειστικώς και ακεραίως, το σχετικό βάρος αποδείξεως, ουδόλως απέδειξε με πληρότητα, σαφήνεια και επάρκεια ότι τυχόν οι επίμαχες καταθέσεις συνδέονται και προέρχονται από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος του Ιατρού, ώστε να τις χαρακτηρίσει ρητώς ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και να επιβάλει πρόστιμο για δήθεν μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 888/2016, ΣτΕ 1895/2018).
- Από κανένα στοιχείο της οικείας εκθέσεως ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής δεν προκύπτει ότι τα επίμαχα ποσά δήθεν προέρχονται, συγκεκριμένα και αποδεδειγμένα, από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, η οποία αποτελεί και την αναγκαία και θεμελιώδη προϋπόθεση, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι στην ένδικη περίπτωση τυχόν εντοπίσθηκε αποκρυβέν εισόδημα εκ της ασκήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεδομένου ότι:

- α. στηρίζεται σε μια απλή καταγγελία, το περιεχόμενο της οποίας, μάλιστα, ουδόλως εμπεριέχεται στην Έκθεση Ελέγχου, χωρίς η Φορολογική Αρχή να προβεί η ίδια σε καμιά ελεγκτική επαλήθευση,
- β. τα φερόμενα ως διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω καταγγελία τυγχάνουν αντιφατικά, δεδομένου ότι αρχικώς φέρεται ότι πραγματοποίησε χειρουργικές επεμβάσεις στο, ενώ, εν συνεχεία, υποστηρίζεται ότι πραγματοποίησε τις εν λόγω επεμβάσεις στην κλινική «.....»,
- γ. ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση διενήργησε η Φορολογική Αρχή στις ως άνω κλινικές,
- δ. ουδόλως η Φορολογική Αρχή απέδειξε τη σχέση των προσώπων, που φέρονται ότι προέβησαν στις επίμαχες καταθέσεις, με το πρόσωπο της φερομένης ως ασθενούς,
- ε. ουδόλως η Φορολογική Αρχή απέδειξε ότι οι τραπεζικοί λογαριασμοί της αλλοδαπής, στους οποίους φέρεται ότι πραγματοποιήθηκαν τα επίμαχα εμβάσματα, τυχόν ανήκουν σε αυτόν.

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται:

«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.

.....

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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 4308/2014: *«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.»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 4308/2014:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν. 4308/2014:

«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 το άρθρο 13 του ν. 4308/2014

«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 την υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:

«Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1) και 13 (παρ. 1-3) του Κ.Β.Σ. καθώς και του άρθρου 5 (παρ. 1) του ν. 2523/1997, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών –Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας –Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελεύθεριου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών –Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας

λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του ν. 2690/1999**:

«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.»

Επειδή περαιτέρω, στις διατάξεις του **άρθρου 28 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 εμπεριστατωμένα 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 στο **άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«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 στο **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η υπό κρίση πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε κατά εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, με πλημμελή έρευνα και αιτιολογία, καθώς, προκειμένου η Φορολογική Αρχή να εφαρμόσει τις κυρώσεις, τις οποίες συνεπάγεται η μη τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων ενός επιτηδευματία, όπως είναι η επιβολή προστίμων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, φέρει η ίδια στο ακέραιο το βάρος αποδείξεως ότι τα ποσά τραπεζικών καταθέσεων του, που κρίνονται ως μη αιτιολογημένα, πράγματι προέρχονται από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας και δεν αποτελούν απλώς «άγνωστης πηγής ή αιτίας προσαύξηση περιουσίας». Εν προκειμένω, από κανένα στοιχείο της οικείας εκθέσεως ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής δεν προκύπτει ότι τα επίμαχα ποσά δήθεν προέρχονται, συγκεκριμένα και αποδεδειγμένα, από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, η οποία αποτελεί και την αναγκαία και θεμελιώδη προϋπόθεση, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι στην ένδικη περίπτωση τυχόν εντοπίσθηκε αποκρυβέν εισόδημα εκ της ασκήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επειδή ωστόσο στην από 19/11/2019 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής περιγράφονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, καθώς και η ορθή και νόμιμη υπαγωγή τους στους ισχύοντες νόμους και διατάξεις σχετικά με την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση, στις 17/04/2019 διαβιβάστηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η υπ' αριθμ. πρωτ. /12-10-2018 καταγγελία της, κατοίκου κατά του προσφεύγοντος ιατρού - πλαστικού χειρουργού, ο οποίος πραγματοποίησε σε αυτήν πλαστικές χειρουργικές επεμβάσεις στο Σύμφωνα με την ως άνω καταγγελία, η κατά τις ημερομηνίες 16/09/2016, 28/09/2019 και 28/12/2016 υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα σε πλαστικές χειρουργικές επεμβάσεις. Προς απόδειξη των παραπάνω η καταγγέλλουσα επισύναψε πρακτικά χειρουργείου και φύλλα βραχείας νοσηλείας στην κλινική «.....» και προσκόμισε αποδεικτικά εμβασμάτων προς τον προσφεύγοντα από την, μεταφρασμένα στην αρμόδια μεταφραστική υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών, σύμφωνα με τα οποία ο προσφεύγων:

- 1) Την 1/3/2016 έλαβε στον τραπεζικό του λογαριασμό με αριθμό στην, ποσό 16.000 ντίρχαμ (AED) από τον με αιτιολογία «φιλική υποστήριξη σε σχέση με περαιτέρω αμοιβή πλαστικής χειρουργικής της».
- 2) Την 4/8/2016 έλαβε στην επενδυτική του μερίδα που διατηρεί στη χρηματιστηριακή - επενδυτική εταιρεία, το ποσό των 15.803,12 ευρώ, που κατατέθηκαν στο λογαριασμό της εταιρείας, που διατηρεί στην, με αιτιολογία».
- 4) Την 23/10/2016 έλαβε στον τραπεζικό του λογαριασμό με αριθμό στην, ποσό 60.500 ντίρχαμ (AED) από τον, με αιτιολογία «περαιτέρω αμοιβή για πληρωμή ιατρικών εξόδων σε σχέση με πλαστική χειρουργική επέμβαση της».
- 5) Την 16/2/2017 έλαβε στον τραπεζικό του λογαριασμό με αριθμό στην, ποσό 40.000 ντίρχαμ (AED) από τον, με αιτιολογία «περαιτέρω αμοιβή για πληρωμή θεραπείας σε σχέση με πλαστική χειρουργική επέμβαση της».

Επειδή, στη συνέχεια ο έλεγχος, προκειμένου να διαπιστώσει την έκδοση ή μη φορολογικών στοιχείων για τις αναφερόμενες στην καταγγελία χειρουργικές επεμβάσεις, συνέταξε την υπ' αριθμ./5-6-2019 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα, εκτός από τα βιβλία του και τα λοιπά φορολογικά στοιχεία, οι κινήσεις του υπ' αριθμ./τραπεζικού του λογαριασμού στην και τυχόν άλλων λογαριασμών που διαθέτει στα για το διάστημα 2016 και 2017, καθώς και οι αναλυτικές κινήσεις της υπ' αριθμ./επενδυτικής μερίδας που διατηρεί ο προσφεύγων στην χρηματιστηριακή - επενδυτική εταιρεία και κυρίως τις πιστώσεις ποσών σε αυτήν μέσω τραπεζικών εμβασμάτων για το ίδιο διάστημα. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση και δεν προσκόμισε κανένα λογιστικό αρχείο και στοιχείο, κατά παράβαση των άρθρων 23, 24 και 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013, και τα στοιχεία αυτά ζητήθηκαν εκ νέου με την υπ' αριθμ./23-9-2019 2η Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Στην πρόσκληση αυτή ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στις 14/10/2019, και μέσω του δικηγόρου του, προσκόμισε τα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία του για τις χρήσεις 2016 και 2017, δεν προσκόμισε ωστόσο τις κινήσεις του υπ' αριθμ./τραπεζικού του λογαριασμού στην και τυχόν άλλων λογαριασμών, που διαθέτει στα για το διάστημα 2016 και 2017, ούτε τις αναλυτικές κινήσεις της υπ' αριθμ./επενδυτικής μερίδας που διατηρεί στην και κυρίως τις πιστώσεις ποσών σε αυτήν μέσω τραπεζικών εμβασμάτων για το ίδιο διάστημα. Κατόπιν αντιπαραβολής των βιβλίων του προσφεύγοντος και των εκδοθεισών Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΣΔΟΕ/12-10-2018 καταγγελία της, διαπιστώθηκε ότι το μοναδικό φορολογικό στοιχείο που είχε εκδώσει, ήταν η Σειράς Α, υπ' αριθμ./28.9.2016 δωρεάν απόδειξη παροχής υπηρεσιών προς την, με αιτιολογία «επέμβαση δωρεάν», σε χρόνο δηλαδή που δεν είχε ολοκληρωθεί η παροχή της υπηρεσίας προς την καταγγέλλουσα. Με βάση τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί μία (1) Απόδειξη παροχής Υπηρεσιών ή άλλο αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο αξίας, στις 28/12/2016, για διενέργεια τριών πλαστικών - αισθητικών επεμβάσεων κατά τις ημερομηνίες 16/09/2016, 28/09/2016 και 28/12/2016 στην πελάτισσα συνολικής αξίας 57.386,79 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24% κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

.....

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν προκύπτει ότι τα επίμαχα ποσά προέρχονται, συγκεκριμένα και αποδεδειγμένα, από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προέβη σε τεκμηριωμένη κρίση και ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν την παράβαση της προβλεπόμενης από τα Ε.Λ.Π. υποχρέωσης του προσφεύγοντος ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση της ασθενούς πελάτη του Ο έλεγχος στηρίχθηκε στη με αριθμ. πρωτ. /25-05-2018 ονομαστική καταγγελία της παραπάνω ασθενούς προς το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία επισυνάπτεται στην πρωτότυπη έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Αττικής, της οποίας ο προσφεύγων μπορούσε να λάβει γνώση με έγγραφη αίτησή του προς τη φορολογική αρχή. Στην εν λόγω ονομαστική καταγγελία περιλαμβάνονται πρακτικά χειρουργείου φύλλα βραχείας νοσηλείας και εξιτήρια της κλινικής «.....», στα οποία αναγράφεται ως ασθενής η καταγγέλλουσα και ως θεράπων ιατρός και χειρουργός ο προσφεύγων. Επιπλέον στην παραπάνω καταγγελία η καταγγέλλουσα επισύναψε επίσημες μεταφρασμένες βεβαιώσεις από την, με ημερομηνία 17/09/2017, με τις οποίες βεβαιώνονται τα στοιχεία των εξερχόμενων μεταφορών των επίμαχων χρηματικών ποσών. Σύμφωνα με τις εν λόγω βεβαιώσεις, δικαιούχος του λογαριασμού της στον οποίον εμβάσθηκαν τα ποσά είναι ο προσφεύγων, ενώ ως αιτιολογία της συναλλαγής αναφέρεται «ιατρικά έξοδα/πληρωμή θεραπείας σε σχέση με πλαστική χειρουργική επέμβαση της Τέλος στην παραπάνω καταγγελία επισυνάπτεται και αντίγραφο του με αριθμ./2017 πληρεξουσίου της συμβολαιογράφου, στο οποίο αναλυτικά περιλαμβάνεται η αγωγή που άσκησε η καταγγέλλουσα ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών κατά του προσφεύγοντος και περιγράφεται η σχέση του προσώπου που προέβη στις επίμαχες καταθέσεις, με το πρόσωπο της καταγγέλλουσας. Σημειωτέον δε, ότι παρόλο που ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα οι κινήσεις του υπ' αριθμ. τραπεζικού του λογαριασμού στην και τυχόν άλλων λογαριασμών που διαθέτει στα για το διάστημα 2016 και 2017, καθώς και οι αναλυτικές κινήσεις της υπ' αριθμ. επενδυτικής μερίδας που διατηρεί ο προσφεύγων στην χρηματιστηριακή - επενδυτική εταιρεία, αυτός δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι ο προσφεύγων εισέπραξε τα επίμαχα ποσά ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Συνεπώς το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπός της άσκησης του ελευθέριου επαγγέλματος του προσφεύγοντος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. Στη συνέχεια ο έλεγχος, από την αντιπαραβολή με τα εκδοθέντα στοιχεία του προσφεύγοντος, διαπίστωσε ότι το μοναδικό φορολογικό στοιχείο που είχε εκδώσει, ήταν η Σειράς Α, υπ' αριθμ./28.9.2016 δωρεάν απόδειξη παροχής υπηρεσιών προς την, με αιτιολογία «επέμβαση δωρεάν», συνεπώς ορθά και νόμιμα καταλογίστηκε η παράβαση της μη έκδοσης για στις 28/12/2016, για τη διενέργεια τριών πλαστικών - αισθητικών επεμβάσεων κατά τις ημερομηνίες 16/09/2016, 28/09/2016 και 28/12/2016 στην πελάτισσα συνολικής αξίας 57.386,79 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24% κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/11/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από 24/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2016.

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

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013:

5.553,56 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.