



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 24/4/2017

Αριθμός απόφασης: 2645

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ. Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 την υπ' αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2003) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 128.649,02 €, πλέον 154.378,82 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 283.027,84 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 αντίστοιχα.

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

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου είναι παραγεγραμμένο, καθώς η προσαλλόμενη πράξη αφορά τη χρήση 01/01 – 31/12/2003, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου θα παραγραφόταν την 31.12.2009 που παρατάθηκε με το ν. 3790/2009 για ένα μόνο έτος, ενώ οι παρατάσεις που δόθηκαν με τους ν. 4098/2012, ν.4002/2011, ν. 3888/2010, ν. 3842/2010 δεν αφορούν τις ήδη παραταθείσες προθεσμίες (ΣΤΕ 888/2016).
- Εσφαλμένη η καταφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό καθότι η προσφεύγουσα δεν υπέπεσε σε παραβάσεις του ΚΒΣ, καθώς επικαλείται ότι κατά τη συνεργασία της με το διαγνωστικό κέντρο «.....» το έτος 2003 ως ιατρός μικροβιολόγος απλώς «μεσολαβούσε» για την είσπραξη των απαιτήσεων του διαγνωστικού κέντρου από τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς χωρίς να γνωρίζει ότι μεταξύ των πραγματικών εξετάσεων που τιμολογούνταν περιλαμβάνονταν και πλαστές συνταγογραφήσεις εργαστηριακών εξετάσεων. Επιπλέον, με την υπ' αριθ. απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων αθώθηκε για το αδίκημα της συνέργειας σε απάτη σε βάρος του Δημοσίου.
- Το ποσό των δέθεν εικονικών στοιχείων που ελήφθη υπόψη είναι εσφαλμένο, καθώς η έκθεση των ελεγκτών Δημόσιας Υγείας κατέγραψε ότι οι φερόμενες ως πλαστές ιατρικές συνταγές που αφορούν την ίδια είναι 44.000,00 € και όχι 60.000,00 €.
- Η έκθεση ελέγχου είναι αόριστη, καθώς δεν εξηγεί πώς τα ακαθάριστα έσοδά της επί των οποίων εφαρμόζεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός εμφανίζονται στο ποσό των 253.504,15 €, ήτοι πολλαπλάσια από τα δηλωθέντα της.
- Η προσαλλόμενη πράξη είναι αόριστη άλλως ανυπόστατη, καθώς δεν φέρει αριθμό.
- Η εκπλήρωση του δικαιώματος ακρόασης είναι πλημμελής, καθώς η Φορολογική Αρχή απάντησε μόνο επί της παραγραφής στο υπόμνημα απόψεων επί του προσωρινού καταλογισμού της προσφεύγουσας ενώ προβάλλονταν κι άλλοι ισχυρισμοί.

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και

για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 οριζόταν ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 οριζόταν ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7 του ν. 3888/2010 οριζόταν ότι: «7. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011. [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του ν. 4002/2011 οριζόταν ότι: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου άρθρου παρ.1 του ν. 4098/2012 οριζόταν ότι: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 οριζόταν ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) [...] β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και

αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22§2 του ν. 3212/2003 (ΦΕΚ Α 308/31.12.2003), οριζόταν ότι: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Επειδή, εν προκειμένω, από προγενέστερο έλεγχο που είχε διενεργηθεί στην προσφεύγουσα [υπ' αριθ./2007,/2008,/2009,/2011 εντολές ελέγχου του ΣΔΟΕ] είχαν εκδοθεί οι υπ' αριθ./2011 και/2012 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου από τη Δ.Ο.Υ. και Δ.Ο.Υ., αντιστοίχως, για τη χρήση 01/01 – 31/12/2003, με τις εξής παραβάσεις: α) έκδοση τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 61.232,31 €, β) λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 230.026,91 € και γ) έκδοση τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 60.335,34 €.

Επειδή, κατά τον υπό κρίση έλεγχο, εκδόθηκε η υπ' αριθ./.../.../...-...-2013 εντολή ελέγχου και στη συνέχεια η υπ' αριθ./.../.../...-...-2016 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη χρήση 01/01 – 31/12/2003, συνεπώς, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που πραγματοποιήθηκε πριν την 31.12.2016 έγινε εντός της προθεσμίας παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή, όπως αναφέρθηκε, με την υπ' αριθ./2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

1. εξέδωσε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ./2003 αξίας 17.310,67 €, Α.Π.Υ./2003 αξίας 14.823,32 €, Α.Π.Υ./2003 αξίας 12.496,37 € και Α.Π.Υ./2003 αξίας 16.601,95 €) για συναλλαγές εικονικές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 61.232,31 €, και
2. έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ./31.12.2003 αξίας 75.945,51 και Τ.Π.Υ./30.06.2003 αξίας 154.081,40 €) εκδόσεως της εταιρείας «.....» (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας 230.026,91 €,

για τις οποίες επιβλήθηκαν τα εξής πρόστιμα: για την πρώτη παράβαση πρόστιμο ποσού 122.464,62 € [61.232,31 x 2] και για τη δεύτερη παράβαση πρόστιμο ποσού 460.053,82 € [230.026,91 x 2].

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά της εν λόγω απόφασης επιβολής προστίμου άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, η οποία **απορρίφθηκε** με την υπ' αριθ. /2013 απόφαση του όπου αναφέρονται τα εξής:

«Η προσφεύγουσα, είναι ιατρός μικροβιολόγος με έδρα την οδό, συμβεβλημένη με τον Οργανισμό Περίθαλψης Ασφαλισμένων του Δημοσίου (Ο.Π.Α.Δ.), συνεργάζεται δε με το ιατρικό διαγνωστικό κέντρο «.....» που εδρεύει και βάσει του από ...-...-2001 ιδιωτικού συμφωνητικού, έχει αποδεχθεί την ανάληψη και διεύθυνση λειτουργίας στο όνομά της του μικροβιολογικού εργαστηρίου που διατηρεί το διαγνωστικό κέντρο στις εγκαταστάσεις του, με τους ειδικότερους όρους και συμφωνίες που περιέχονται στο εν λόγω συμφωνητικό.

Κατόπιν σχετικής προσκλήσεως της προσφεύγουσας από αρμόδιο υπάλληλο της ΥΠ.Ε.Ε., αυτή προσκόμισε αρχικά τα βιβλία και στοιχεία της των ετών 2002 – 2005 και μεταγενέστερα και άλλα στοιχεία που της ζητήθηκαν, όπως τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τα οποία και κατασχέθηκαν [...] απεικονίζονται συναλλαγές αυτής με την Υ.Π.Α.Δ. και στη συνέχεια με το προαναφερόμενο διαγνωστικό κέντρο. Εξάλλου, σύμφωνα με τα πορίσματα του Σώματος Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) και Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.), τα οποία προέκυψαν από τη διεξαγωγή ένορκης διοικητικής εξέτασης (Ε.Δ.Ε.) σχετικά με την τέλεση σωρείας παραβάσεων στην Υ.Π.Α.Δ. από συγκεκριμένους υπαλλήλους της, συμβεβλημένους ιατρούς και ιδιοκτήτες διαγνωστικών κέντρων, έγινε, καταρχήν, διασταύρωση των εντολών υγειονομικής περίθαλψης που βρέθηκαν (καθόσον διαπιστώθηκε καταστροφή του αρχείου της υπηρεσίας και επιλεκτική αφαίρεση των δικαιολογητικών δαπανών πολλών ιατρών μεταξύ των οποίων και της προσφεύγουσας), με τις εντολές των βιβλιαρίων που έχουν στην κατοχή τους οι ασφαλισμένοι.

Από τον εν λόγω δειγματοληπτικό έλεγχο και από τις καταθέσεις των ασφαλισμένων, προέκυψε ότι σε σύνολο 58 ασφαλισμένων του δείγματος, οι 54 δήλωσαν ενόρκως ότι ουδέποτε πραγματοποίησαν τις συγκεκριμένες εξετάσεις, ότι δεν έχουν καμία απολύτως σχέση και δεν γνωρίζουν τον ιατρό, από τα βιβλιάριά τους δε, διαπιστώθηκε ότι τα συγκεκριμένα στελέχη των εντολών ή δεν είχαν χρησιμοποιηθεί ή ανέφεραν άλλου είδους περίθαλψη από άλλους ιατρούς με άλλη ημερομηνία και ότι η υπογραφή στην εντολή δεν ήταν δική τους. Οι εμπλεκόμενοι ιατροί, εξάλλου, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, κατέθεσαν ότι στα πλαίσια της συνεργασίας τους με τα διαγνωστικά κέντρα, παρέδιδαν τα μπλοκ των Α.Π.Υ. και τις σφραγίδες τους στο διαγνωστικό κέντρο και στη συνέχεια το τελευταίο συμπλήρωνε το ποσό και τα υπόλοιπα στοιχεία, έθετε τη σφραγίδα και τη μονογραφή, υποτίθεται του ίδιου, όταν δε εισέπραττε τα χρήματα από την Υ.Π.Α.Δ. τα οποία καταθέτονταν σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό (ιατρού – διαγν. κέντρου) το βιβλιάριο του οποίου κατείχε το διαγνωστικό κέντρο, επέστρεφε στους ιατρούς τα μπλοκ των Α.Π.Υ. μαζί με ένα Τ.Π.Υ. εκδόσεως του διαγνωστικού κέντρου στο οποίο αναγραφόταν το ποσό που είχε αποδώσει τελικά ο ιατρός στο διαγνωστικό κέντρο βάσει του χρηματικού εντάλματος που είχε εκδοθεί από την Υ.Π.Α.Δ. και είχε πληρωθεί στο όνομα κάθε ιατρού.

Από το σύνολο έτσι των ανωτέρω διαπιστώσεων προέκυψε το συμπέρασμα: α) ότι ψευδείς εντολές με κατασκευασμένα στοιχεία υποβάλλονταν και πληρώνονταν από την Υ.Π.Α.Δ., β) ότι οι εν λόγω ιατροί είχαν εκχωρήσει προς το διαγνωστικό κέντρο όλα τα δικαιώματα και τις αξιώσεις τους ενώ τούτο απαγορευόταν ρητά από τον όρο 16 των συμβάσεών τους με τον Ο.Π.Α.Δ.

και γ) ότι οι ιδιοκτήτες των εμπλεκόμενων διαγνωστικών κέντρων, μεταξύ των οποίων και η «.....», έχοντας πρόσβαση στους αρμόδιους υπαλλήλους της Υ.Π.Α.Δ. θα μπορούσαν να είναι εκείνοι που οργάνωσαν την όλη επιχείρηση κατασκευής πλαστών εντολών και καρτώθηκαν το παράνομο όφελος, οι δε εμπλεκόμενοι ιατροί είναι πιθανόν να μη γνώριζαν την όλη επιχείρηση, ωστόσο εκχωρώντας τα δικαιώματα επί των αμοιβών τους από τον Ο.Π.Α.Δ. και συναινώντας στην ανάληψη από τρίτους της διαδικασίας έκδοσης των στοιχείων συμπλήρωσης των συγκεντρωτικών καταστάσεων και την προώθηση αυτών των εντολών στην Υ.Π.Α.Δ., διευκόλυναν την όλη επιχείρηση.

Ως προς την προσφεύγουσα, ειδικότερα, διενεργήθηκε έρευνα από το Σ.Ε.Υ.Υ.Π. (ΕΜΠ/.....-.....-2010 έγγραφό του προς ΣΔΟΕ) για την παροχή ή όχι των ιατρικών υπηρεσιών της βάσει των οποίων εκδόθηκαν από την Υ.Π.Α.Δ. τα,,, και/2004 χρηματικά εντάλματα πληρωμής. Από την έρευνα αυτή διαπιστώθηκε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν οι συγκεκριμένες ιατρικές υπηρεσίες από την προσφεύγουσα ιατρό και, συνεπώς, αδικαιολόγητα εκδόθηκαν τα ανωτέρω 4 χρηματικά εντάλματα από την Υ.Π.Α.Δ. καθώς και οι προηγούμενες αντίστοιχες 4 Α.Π.Υ. (.../2003), αφού ως προς το σύνολό τους οι συναλλαγές ήταν εικονικές. Ακολούθως, κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων στοιχείων της προσφεύγουσας και αφού ελήφθησαν υπόψη όλα τα ανωτέρω πορίσματα, ο έλεγχος (ΣΔΟΕ) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα εξέδιδε Α.Π.Υ. εικονικές ως προς τη διενέργεια της συναλλαγής προς Υ.Π.Α.Δ. αφού αυτές αφορούσαν ανύπαρκτες εξετάσεις ασφαλισμένων του Δημοσίου και στη συνέχεια παρέδιδε τα χρήματα στο διαγνωστικό κέντρο «.....», οπότε το τελευταίο εξέδιδε προς αυτήν εικονικά Τ.Π.Υ. προκειμένου να δικαιολογηθεί η προς αυτό παράδοση των χρημάτων, όλα δε τα στοιχεία αυτά (Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ.), έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων. Ειδικότερα, δε, για τη χρήση 2003 η προσφεύγουσα: 1) εξέδωσε 4 εικονικά [...] συνολικής αξίας 61.232,31 ευρώ και 2) έλαβε 2 εικονικά [...] συνολικής αξίας 230.026,91 ευρώ. [...]

[...] το Δικαστήριο, λαμβάνοντας, ιδιαίτερα, υπόψη ότι [...] οι Α.Π.Υ. που εξέδωσε στη χρήση 2003 για είσπραξη των σχετικών ποσών αφορούσαν ανύπαρκτες εξετάσεις ασφαλισμένων του Δημοσίου, γεγονός, άλλωστε, που κατά βάση δεν αρνείται η προσφεύγουσα, υποστηρίζοντας, αναποδείκτως όμως, ότι πραγματοποίησε ορισμένες εξετάσεις και για αυτό κάθε Α.Π.Υ. που εξέδωσε αφορά όχι μόνο πλαστές εντολές αλλά και πραγματικές, και, τέλος, ότι η έκδοση από το διαγνωστικό κέντρο 2 Τ.Π.Υ. για τα χρήματα που εισέπραξε κατά τη διάρκεια της χρήσης 2003, με τη μεσολάβηση της προσφεύγουσας, η οποία έλαβε και καταχώρησε τα τιμολόγια αυτά, αφορά ομοίως τις ίδιες ως άνω πλαστές εντολές για ανύπαρκτες εξετάσεις ασφαλισμένων, κρίνει ότι η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος αποδείξεως, **απέδειξε** ότι οι συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας, της Υ.Π.Α.Δ., και του διαγνωστικού κέντρου σχετικά με τη διενέργεια εξετάσεων, που απεικονίζονται στις επίμαχες αποδείξεις και τιμολόγια, **ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν** και, επομένως, τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν είναι εικονικά, όσα δε αντίθετα υποστηρίζονται με την προσφυγή είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Περαιτέρω, το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη ότι από τις διατάξεις περί Ο.Π.Α.Δ. που εκτέθηκαν, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ιατρός που έχει συνάψει με τον Οργανισμό σύμβαση δημοσίου χαρακτήρα (ΣτΕ 3039, 2768/2012, 1969/2011), για παροχή υγειονομικής περίθαλψης στους ασφαλισμένους του, είναι υποχρεωμένη να συμμορφώνεται με τους όρους της σύμβασης να ενεργεί ως υπεύθυνη ιατρός και να μην εκχωρεί οποιαδήποτε δικαιώματά της σε τρίτους εφόσον μάλιστα τούτο ρητά προβλεπόταν στη σύμβασή της και ο σχετικός όρος ίσχυε κατά την ένδικη χρήση 2003, εφόσον όπως υποστηρίζει και η ίδια καταργήθηκε το έτος 2005, επίσης ότι βάσει του προσκομιζόμενου ιδιωτικού συμφωνητικού που είχε συνάψει με το διαγνωστικό κέντρο, το τελευταίο

παραδίδει τις σχετικές εντολές μικροβιολογικών εξετάσεων στην προσφεύγουσα προκειμένου αυτή να τις ελέγξει και να τις υποβάλει στο όνομά της για είσπραξη των αντίστοιχων αμοιβών εκδίδοντας τις σχετικές Α.Π.Υ. και ακολούθως, μετά την απόδοση των χρημάτων στο διαγνωστικό κέντρο, λαμβάνει τα προαναφερθέντα τιμολόγια τα οποία αποτελούν δαπάνες για τους ιατρούς και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, κρίνει ότι ακόμα και αν η τακτική αυτή στη συνέχεια μεταβλήθηκε, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα, με πλήρη ανάθεση στο διαγνωστικό κέντρο της σύνταξης και υποβολής των καταστάσεων εντολών μικροβιολογικής εξέτασης καθώς και έκδοσης των Α.Π.Υ. αντί της ίδιας, τούτο **δεν αποδεικνύει ότι είχε πλήρη άγνοια** και ότι ήταν παντελώς αμέτοχη της συναλλαγής διότι παραβιάζοντας τους συμφωνηθέντες ελεγκτικούς όρους της σύμβασής της και ενόψει της έκτασης και πλήθους των εντολών αποδέχθηκε εμμέσως με τη στάση της και διευκόλυνε εκ των πραγμάτων την όλη επιχείρηση. Τα στοιχεία αυτά, εξάλλου (μπλοκ, σφραγίδα, κλπ), τα έδωσε οικειοθελώς και άρα διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τυχόν παραβάσεις περί τη τήρηση των στοιχείων αυτών, είναι δε, άλλο θέμα αν συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (κλοπή, κλπ), αφαιρέθηκαν τα στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά τη θέλησή της (πρβλ. ΣτΕ 424/2013 με παραπομπή στην 7μ. σύνθεση, 964/2012, 361/2013, κ.ά.). Συνεπώς, η προσφεύγουσα, εφόσον εξέδωσε τις προαναφερόμενες 4 εικονικές Α.Π.Υ. και έλαβε 2 εικονικά Τ.Π.Υ., **υπέπεσε στις αποδιδόμενες παραβάσεις του Κ.Β.Σ.** και νομίμως επιβλήθηκαν σε βάρος της τα ένδικα πρόστιμα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη δόλου στο πρόσωπό της ως προς τη λήψη των 2 εικονικών Τ.Π.Υ., αφού το στοιχείο της υποκειμενικής συμπεριφοράς και δη η υποστηριζόμενη καλή πίστη του λήπτη εξετάζεται μόνο στη περίπτωση που τα στοιχεία αυτά που έλαβε εκδόθηκαν από ανύπαρκτο φορολογικώς πρόσωπο (ΣτΕ 4037/2011). Ως εκ τούτου, είναι απορριπτέα ως αβάσιμα όλα τα αντίθετα που υποστηρίζει η προσφεύγουσα με την προσφυγή και το υπόμνημά της.».

Επειδή, η προσφεύγουσα άσκησε την από .../..../2013 αίτηση αναίρεσης στο ΣτΕ κατά της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Εφετείου η οποία επίσης απερρίφθη με την υπ' αριθ./2015 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. απόφ. ΣτΕ 117/2013): «...το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του ΚΒΣ και δύναται να κρίνει μόνον για την επίδραση της παράβασης στο κύρος των βιβλίων της επιχείρησης και για την προσφυγή ή μη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της...», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών με την έννοια ότι οι παραβάσεις του ΚΒΣ δεσμεύουν τη φορολογία εισοδήματος εφόσον αφορούν την ίδια διαχειριστική χρήση, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υπέπεσε στις αποδιδόμενες παραβάσεις του ΚΒΣ βάσει των οποίων ο υπό κρίση έλεγχος προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματά της για τη χρήση 01/01 – 31/12/2003 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι φερόμενες ως πλαστές ιατρικές συνταγές που την αφορούν ανέρχονται στο ποσό των 44.000 € χωρίς να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία περί τούτου, ενώ τα ποσά που αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής που διαπίστωσε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων επικυρώθηκαν και με την ως άνω δικαστική απόφαση, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τη χρήση 01/01 – 31/12/2003, βάσει της από-.....-2004 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της ως επιτηδεύματίας (Ε3), ανέρχονται στο ποσό των 253.504,15 €, όπως αναγράφεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., συνεπώς ο ισχυρισμός της περί «αοριστίας» και «χωρίς εξήγηση» του εν λόγω ποσού προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φέρει τον αριθμό/2016, συνεπώς ο ισχυρισμός της περί του ανιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος. Σε κάθε δε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας): «Άρθρο 16. παρ.1: Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.... Άρθρο 18. παρ.1: 1. Η ατομική διοικητική πράξη τελειούται με την υπογραφή και τη χρονολόγησή της, ή τη δημοσίευσή της αν είναι δημοσιευτέα κατά νόμο....». Συνεπώς, εφόσον μία ατομική διοικητική πράξη φέρει τα ως άνω στοιχεία, η παράλειψη αριθμού στο σώμα αυτής δεν επάγεται την ακυρότητά της.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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».

Επειδή, εν προκειμένω, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ.-/.....-.....-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων επί του οποίου ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ.-/.....-.....-2016 υπόμνημα, το οποίο λήφθηκε υπόψη από τον υπό κρίση έλεγχο, συνεπώς ο ισχυρισμός της ότι δεν τηρήθηκε κατ' ουσίαν το δικαίωμά της στην προηγούμενη ακρόαση κρίνεται αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004 (χρήσης 01/01 – 31/12/2003):

Διαφορά φόρου	128.649,02 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	154.378,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	283.027,84 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.