



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 3-12-2018

Αριθμ. Αποφ.: 1898

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04-07-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... .» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των: α) με αριθμ./23-5-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί

παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και β)..../23-5-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 κατ τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 10/06/2018 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-07-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο **συνολικού ποσού 6.614,08€**, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου ποσού 2.080,00€ και εικοσιτριών (23) φορολογικών στοιχείων ποσού μικρότερου των 1.200,00€ έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 13.307,75€.
- Με την με αριθμό/2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο **συνολικού ποσού 13.292,65€**, λόγω μη έκδοσης δεκαπέντε (15) φορολογικών στοιχείων εσόδου ποσού μεγαλύτερου των 1.200,00€ έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 27.685,31€ και τετρακόσια εξήντα εννέα (469) φορολογικών στοιχείων ποσού μικρότερου των 1.200,00€ έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 204.989,96€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθμ./18-09-2017 εντολής ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./30-6-2014 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης, το οποίο στο πλαίσιο εισαγγελικής παραγγελίας και έκθεσης επιθεωρητών υγείας σχετικά με τις προμήθειες υλικών και εργαλείων του Γενικού Νοσοκομείου απέστειλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης φωτοαντίγραφα των

συναλλαγών της προσφεύγουσας με το Γενικό Νοσοκομείο, προκειμένου να ελεγχθεί αν έχουν πραγματοποιηθεί οι εν λόγω συναλλαγές.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/4-7-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2008 και 2009. Οι εν λόγω χρήσεις παραγράφηκαν 31/12/2014 και 31/12/2015 αντίστοιχα. Επιπλέον, σύμφωνα με την Πολ. 1194/2017, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης, κατά το άρθρο 84 παρ.1 του Ν. 2238/94, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.
2. Εσφαλμένος ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, για τις φερόμενες πωλήσεις προς το ΠΓΝ κατά τις χρήσεις 2008 και 2009. Σύμφωνα με την Πολ. 1138/2007 που ρυθμίζει το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων για τη διάθεση ιατρικών συσκευών και εργαλείων, απαραίτητο στοιχείο προκειμένου να εκδοθούν τιμολόγια για προμήθειες υλικών στα νοσοκομεία, είναι η αποστολή εκ μέρους των νοσοκομείων, καταστάσεων με αναλυτικά στοιχεία των ασθενών και του ασφαλιστικού ταμείου που αναλαμβάνει τη δαπάνη. Η προμήθεια υλικών προς τα νοσοκομεία έχει τη μορφή παρακαταθήκης, η οποία τελεί υπό την αναβλητική αίρεση της χρήσης τους από τα νοσοκομεία.
3. Εσφαλμένη αναγραφή των υλικών στις καταστάσεις με αριθμούς 1 έως και 6 και στους υπό 1.1 και 1.2 Πίνακες. Στον πίνακα 1.1 «Προμήθειες λαπαροσκοπικών για χολοκυστεκτομές 2008 - 2009» εσφαλμένα αναγράφεται ότι το υλικό «BIO GLUE» το προμηθεύτηκε το νοσοκομείο από την προσφεύγουσα, καθόσον δεν διανέμεται από αυτήν. Συνεπώς, εσφαλμένα συμπεριελήφθη στον υπολογισμό των προσβαλλόμενων προστίμων η προμήθεια του εν λόγω υλικού σε επτά περιπτώσεις. Επιπρόσθετα, στην υπ' αριθμ. 5 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ με τίτλο «επιμήκεις γαστρεκτομές 2009 ανά ασθενή» έχουν καταχωρηθεί 26 περιπτώσεις, οι οποίες έχουν καταγραφεί και στην υπ' αριθμ. 2 κατάσταση με τίτλο «λαπαροσκοπικές χολοκυστεκτομές 2009 ανά ασθενή», συνολικής αξίας 10.780,00€.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 το **άρθρο 84 παρ.1 & 4 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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... 4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α)

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι : “ Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου. β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ.5 του Ν.2523/1997** «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην

οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρο 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων**... Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη

προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία αποδέχθηκε το υπ' αριθμ./10-10-2011 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010, μετά την εφαρμογή του Ν.4002/2011 και εξόφλησε το σύνολο της οφειλής.

Επειδή στο **άρθρο 9 της Πολ. 1147/27-10-2010** - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του Ν.3888/2010 - ορίζεται ότι «*Η αποδοχή του περιεχομένου του προαναφερόμενου Σημειώματος (εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης) και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς*».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, στην προσφεύγουσα, από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010, με αφορμή το υπ' αριθμ. .../30-6-2014 πληροφοριακό έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης , σύμφωνα με το οποίο, κατόπιν ελέγχου της Επιθεώρησης Υγείας στο Γενικό Νοσοκομείο, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε πληθώρα παραστατικών – τιμολογίων σχετικά με την προμήθεια ιατρικών υλικών και εργαλείων προς το νοσοκομείο Το ως άνω πληροφοριακό δελτίο περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής **μετά την αποδοχή και εξόφληση** του υπ' αρ. /10-10-2011 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010 που αφορά στα οικ. έτος 2008, 2009 και 2010.

Συνεπώς, εφόσον **η προαναφερθείσα πληροφοριακή έκθεση** παρελήφθη μετά την ήδη συντελεσθείσα περαίωση βάσει των διατάξεων του Ν. 3888/2010 (Ν.4002/2011) η οποία εξομοιώνεται με έκδοση φύλλου ελέγχου, **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 84 και της περ. α' της παρ 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε. και ακολούθως την έκδοση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για τις χρήσεις 2008 και 2009 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12 παρ. 1 & 2 του Π.Δ/τος 186/92** «1.Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. 2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον

ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε.

Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο." Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν τα δεδομένα αυτής προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού ή όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 14 του Π.Δ/τος 186/92 «Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση, κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του ν. 1642/1986, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα(1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 15 του Π.Δ/τος 186/92 «Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας) το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής

περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση των δημοσίων έργων...»

Επειδή, με την **Πολ. 1138/28-11-2007** δόθηκαν οδηγίες σχετικά με το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων για τη διάθεση ιατρικών συσκευών, χειρουργικών εργαλείων (μίας χρήσης), τεχνητών μοσχευμάτων, προς ασθενείς μέσω νοσοκομείων και ιδιωτικών κλινικών, λαμβάνοντας υπόψη τις προγενέστερες οδηγίες επί του θέματος. Σύμφωνα με αυτήν: «1.Με την αριθμ. 1027119/311/0015/ΠΟΛ. **1107/17.5.1991** εγκύκλιο διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών ρυθμίστηκε ο χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων για τη διάθεση ιατρικών συσκευών ή τεχνητών μοσχευμάτων προς τους ασθενείς και τα ασφαλιστικά ταμεία μέσω νοσοκομείων, η οποία εξακολουθεί να ισχύει, κατ' αναλογία και μετά την εφαρμογή του π. δ/τος 186/1992 (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων).

Ειδικότερα έγινε δεκτό ότι:

α) Κατά την αποστολή των αγαθών αυτών από τις επιχειρήσεις διάθεσης προς τα νοσοκομεία, πρέπει να εκδίδεται δελτίο αποστολής στο οποίο αναγράφεται και ο πραγματικός λόγος αποστολής και,
β) Τα φορολογικά στοιχεία πώλησης, δηλαδή το τιμολόγιο πώλησης- δελτίο αποστολής, για πωλήσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία, ή οι αποδείξεις λιανικής πώλησης προς τους ασθενείς, μπορεί να εκδίδονται από τον υπόχρεο στο τέλος κάθε μήνα, με βάση την κατάσταση που στέλνουν τα νοσοκομεία, στην οποία θα αναγράφονται οι χρησιμοποιηθείσες συσκευές ή τα τοποθετηθέντα τεχνητά μοσχεύματα μέχρι την 25η κάθε μήνα και το ονοματεπώνυμο του ασθενούς που έλαβε αυτά ή το ασφαλιστικό ταμείο που αναλαμβάνει τη δαπάνη, με την προϋπόθεση ότι στο στέλεχος του δελτίου αποστολής (με το οποίο έχουν αποσταλεί αρχικά τα σχετικά είδη) θα αναγράφονται οι αριθμοί των εκδοθέντων στοιχείων πώλησης.

2. Περαιτέρω, με την αριθμ. 1108214/790/0015/ΠΟΛ. **1255/14.12.1999** εγκύκλιο οι περιπτώσεις των πωλήσεων που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1107/17.5.1991, ως προς το χρόνο τιμολόγησης, προσαρμόστηκαν στις γενικές διατάξεις περί επαναλαμβανόμενων πωλήσεων του Κ.Β.Σ. και συνεπώς το τιμολόγιο - δελτίο αποστολής καθώς και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης, των πωλήσεων, που προαναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος, μπορούσε να εκδοθεί από τον υπόχρεο μέχρι τη 10η ημέρα του επόμενου μήνα, με ημερομηνία έκδοσης πάντα την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που έλαβαν χώρα οι παραδόσεις των εν λόγω αγαθών.

Τα ανωτέρω ως προς το χρόνο έκδοσης του στοιχείου αξίας (τιμολόγιο πώλησης- δελτίο αποστολής ή απόδειξη λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση), όπως έχει γίνει δεκτό, ισχύουν και στις περιπτώσεις διάθεσης χειρουργικών εργαλείων μίας χρήσης σε ιδιώτες ασθενείς μέσω νοσοκομείων ή κλινικών (έγγραφο 1082641/592/20.9.1999), καθώς και για τις πωλήσεις τεχνητών ιατρικών μοσχευμάτων (π.χ. ενδοφακών) που χρησιμοποιούνται εγχειρηματικώς σε διάφορες παθήσεις (έγγραφο μας 1015945/102/9.3.2005).

3. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν μετά την αντικατάσταση τους με την παράγραφο 13 του άρθρου 29 του Ν. 3522/2006 (ισχύς από 22.12.2006), **όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.**

4. Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται βάσει κατάστασης ή χωρίς αυτήν (όταν τα δεδομένα της αναγράφονται στο τιμολόγιο ή προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10) την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά και με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του ιδίου άρθρου (όπως τέθηκαν και ισχύουν με την παρ. 12 του άρθρου 29 του Ν. 3522/2006-ισχύς από 22.12.2006) μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα.

5. Ενόψει των προαναφερομένων και ειδικότερα ότι **ο χρόνος τιμολόγησης της διάθεσης ιατρικών συσκευών και τεχνητών μοσχευμάτων προς τους ασθενείς και τα ασφαλιστικά ταμεία, ρυθμίστηκε με αυτόν της τιμολόγησης των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.,** τα φορολογικά στοιχεία πώλησης, δηλαδή το τιμολόγιο - δελτίο αποστολής, για πωλήσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία ή οι αποδείξεις λιανικής πώλησης προς τους ασθενείς, από τις επιχειρήσεις που πωλούν τα ως άνω σχετικά είδη μέσω των νοσοκομείων ή των ιδιωτικών κλινικών, **μπορεί να εκδίδονται από τους υπόχρεους μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα και με ημερομηνία έκδοσης πάντα την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που έλαβαν χώρα οι παραδόσεις των αγαθών στους ασθενείς,** σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις στις παραγράφους 3 και 4 του παρόντος, **με βάση την κατάσταση που στέλνουν τα νοσοκομεία ή οι κλινικές,** στην οποία θα αναγράφονται αναλυτικά οι χρησιμοποιηθείσες συσκευές ή τα τοποθετηθέντα τεχνητά μοσχεύματα και λοιπά συναφή μέχρι το τέλος κάθε μήνα, καθώς και το ονοματεπώνυμο του ασθενούς που έλαβε αυτά ή το ασφαλιστικό ταμείο που αναλαμβάνει τη δαπάνη με την προϋπόθεση ότι στο στέλεχος του σχετικού δελτίου αποστολής, με το οποίο είχαν αποσταλεί αρχικά τα είδη αυτά, θα αναγράφονται οι αριθμοί των εκδοθέντων στοιχείων πώλησης.

6. Τέλος, για τυχόν αμοιβή που εισπράττουν τα νοσοκομεία, κλινικές ή θεραπευτήρια για την προτίμηση τους στα συγκεκριμένα αγαθά οφείλουν να εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 12 του π.δ/τος 186/1992 (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων)».

Επειδή, η έννοια της παρακαταθήκης δεν ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992), αλλά αντιμετωπίζεται ως συνώνυμη της φύλαξης. Η παρακαταθήκη ως έννοια ορίζεται από τον Α.Κ. και συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρο 822 αυτού είναι σύμβαση με την οποία ο ένας από τους αντισυμβαλλόμενους (θεματοφύλακας) παραλαμβάνει από τον άλλο (παρακαταθέτη) προς φύλαξη κινητό πράγμα, με την υποχρέωση απόδοσής του όταν αυτό ζητηθεί. Επομένως εφόσον στα ΔΑ αναγράφεται ως σκοπός διακίνησης η ένδειξη “Παρακαταθήκη” νοείται η αποστολή για φύλαξη και όχι η αποστολή με σκοπό την πώληση στο χρόνο που θα βρεθεί αγοραστής και κατά συνέπεια με βάση το προαναφερθέν Δ.Α., δεν είναι δυνατόν να ακολουθήσει τιμολόγηση. Σημειώνουμε ότι, το τιμολόγιο για την πώληση αγαθών σε Ν.Π.Δ.Δ., μπορεί να εκδοθεί με βάση τις διατάξεις της παρ.15 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών.(1093988/663/0015/3-2-2006 έγγραφο του Υπ. Οικ.)

Επειδή, η έννοια της παρακαταθήκης αφορά τη φύλαξη κινητού πράγματος με σκοπό την επιστροφή αυτού στον αρχικό αντισυμβαλλόμενο. Συνεπώς, η παρακαταθήκη είναι σύμβαση χωρίς αντάλλαγμα (χαριστική και όχι επαχθής). Στην περίπτωση που τα αγαθά τα οποία παραδόθηκαν ως παρακαταθήκη **κατ’ εξαίρεση** αγοράζονται από το θεματοφύλακα θα πρέπει να εκδοθεί ΤΔΑ κατά το χρόνο μεταβίβασης με σαφή αναφορά με το αρχικό Δελτίο Αποστολής το οποίο είχε εκδοθεί για άλλο σκοπό. (Ανάλυση & Ερμηνεία Κ.Β.Σ. – Δ. Σταματόπουλος, θ.44α εκδόσεις eliforin, σελ. 1211).

Επειδή, από τα προαναφερόμενα συνάγεται ότι η παρακαταθήκη είναι σύμβαση χωρίς αντάλλαγμα (χαριστική και όχι επαχθής). Μόνο ως μεμονωμένη περίπτωση μπορεί να γίνει δεκτό από τη φορολογική διοίκηση το γεγονός της αγοράς των αγαθών από το θεματοφύλακα, προκειμένου να μην υπάρχει συστηματική καταστρατήγηση του χρόνου έκδοσης του τιμολογίου και κατ’ επέκταση της απόδοσης του Φ.Π.Α.

Επειδή, η έννοια της αναβλητικής αίρεσης ορίζεται από τις διατάξεις του Α.Κ. άρθρο 201, σύμφωνα με τις οποίες *«Αν με τη δικαιοπραξία τα αποτελέσματά της εξαρτήθηκαν από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο (αίρεση αναβλητική), τα αποτελέσματα αυτά επέρχονται μόλις συμβεί το γεγονός (πλήρωση της αίρεσης).*

Επειδή περαιτέρω, κατά τη συμφωνία πώλησης ενός αγαθού υπό αναβλητική αίρεση δεν ολοκληρώνεται η πώληση, αλλά απλώς υφίσταται η υπόσχεση παράδοσης εάν πληρωθούν οι όροι της πώλησης. Σε κάθε περίπτωση, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο παράδοσης του αγαθού ανεξάρτητα από το χρόνο κατάρτισης της συμφωνίας πώλησης με τον όρο της αναβλητικής αίρεσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο στο Γενικό Νοσοκομείο ... αποδείχθηκε ότι η προσφεύγουσα, στα πλαίσια συνεργασίας της με το εν λόγω νοσοκομείο, προμήθευσε αυτό με διάφορα υλικά και χειρουργικά εργαλεία μίας χρήσης. Από τα στοιχεία που έλαβε το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας από το νοσοκομείο προκύπτει ότι, ενώ ορισμένα υλικά και εργαλεία χρησιμοποιήθηκαν από το νοσοκομείο σε συγκεκριμένους ασθενείς ουδέποτε εκδόθηκαν τιμολόγια γι' αυτά.

Επειδή περαιτέρω, η προμήθεια των νοσοκομείων με ιατρικές συσκευές και χειρουργικά εργαλεία αποτελεί σε κάθε περίπτωση πώληση αγαθών για την οποία ο προμηθευτής οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο πώλησης εντός των προθεσμιών, όπως αυτές ρητά ορίζονται σε σχετικές διατάξεις και εγκυκλίου (άρθρο 12 παρ.15 του Κ.Β.Σ. και Πολ. 1138/2007), ήτοι το αργότερο μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών.

Επειδή, η αποστολή καταστάσεων εκ μέρους του νοσοκομείου προς τον προμηθευτή, στις οποίες αναγράφονται τα στοιχεία του ασθενούς ή του ασφαλιστικού ταμείου που ανέλαβε τη δαπάνη, αποτελούν μεν προϋπόθεση για την ορθή έκδοση του τιμολογίου, ωστόσο δεν απαλλάσσουν τον προμηθευτή από την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου το αργότερο μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας εστάλησαν τα υλικά στο νοσοκομείο, καθιστώντας τον εκδότη υπεύθυνο να αναζητήσει τις ως άνω καταστάσεις, δεδομένου ότι με την έκδοση του τιμολογίου, αφενός μεν φορολογούνται τα πραγματοποιηθέντα έσοδα, αφετέρου δε αποδίδεται εμπρόθεσμα ο Φ.Π.Α.

Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την έκδοση, έστω και εκπρόθεσμα, των εν λόγω τιμολογίων.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου συντάχθηκαν οι παρακάτω καταστάσεις βάση των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις:

- ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ 1. ΛΑΠΑΡΟΣΚΟΠΙΚΕΣ ΧΟΛΟΚΥΣΤΕΚΤΟΜΕΣ 2008 ΑΝΑ ΑΣΘΕΝΗ
- ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ 2. ΛΑΠΑΡΟΣΚΟΠΙΚΕΣ ΧΟΛΟΚΥΣΤΕΚΤΟΜΕΣ 2009 ΑΝΑ ΑΣΘΕΝΗ
- ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ 3. ΛΑΠΑΡΟΣΚΟΠΙΚΕΣ ΧΟΛΟΚΥΣΤΕΚΤΟΜΕΣ 2010 ΑΝΑ ΑΣΘΕΝΗ
- ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ 4. ΕΠΙΜΗΚΕΙΣ ΓΑΣΤΡΕΚΤΟΜΕΣ 2008 ΑΝΑ ΑΣΘΕΝΗ
- ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ 5. ΕΠΙΜΗΚΕΙΣ ΓΑΣΤΡΕΚΤΟΜΕΣ 2009 ΑΝΑ ΑΣΘΕΝΗ
- ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ 6. ΜΟΣΧΕΥΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΛΛΑ ΥΛΙΚΑ ΓΙΑ ΑΝΕΥΡΙΣΜΑΤΑ ΑΟΡΤΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΟΑΥΛΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟ 2009 ΑΝΑ ΑΣΘΕΝΗ

Επειδή, κατόπιν πρόσθετων επαληθεύσεων στην προσφεύγουσα εταιρεία, σχετικά με τον ισχυρισμό περί μη προμήθειας του υλικού BIO GLUE, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με το υπ' αριθμ./26-11-2018 έγγραφό της, που εστάλη σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ./16-11-2018 εγγράφου της Υπηρεσίας μας, επιβεβαίωσε τον ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας σύμφωνα με τον οποίο το συγκεκριμένο υλικό δεν διακινήθηκε από την προσφεύγουσα.

Επειδή, από τον έλεγχο στον πίνακα του πληροφοριακού δελτίου «1.1 Προμήθεια λαπαροσκοπικών για χολοκυστεκτομές 2008 – 2009» προκύπτει ότι το υλικό BIO GLUE αναγράφεται ότι χρησιμοποιήθηκε στις εξής περιπτώσεις:

Α/Α	ΌΝΟΜΑ ΑΣΘΕΝΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΟΥ	ΌΝΟΜΑ ΓΙΑΤΡΟΥ	ΑΞΙΑ ΥΛΙΚΟΥ BIO GLUE
1		18/4/2008	Λαπαροσκοπική βουβωνοκήλη		528,25
2		6/3/2008	Λαπαροσκοπική Αποκατάσταση		528,25
3		18/4/2008	Λαπαροσκοπική Αποκατάσταση		528,25
4		4/7/2008	Λαπαροσκοπική Αποκατάσταση		528,25
5		23/4/2008	Λαπαροσκοπική Αποκατάσταση		528,25
6		21/6/2008	Λαπαροσκοπική Χολοκυστεκτομή		528,25
7		27/6/2010	Λαπαροσκοπική Χολοκυστεκτομή		528,25

Επειδή, για την έκδοση της υπ' αριθμ. .../2018 προσβαλλόμενης πράξης Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 εσφαλμένα λήφθηκαν υπόψη μεταξύ άλλων οι παραπάνω έξι περιπτώσεις χειρουργείων έτους 2008, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται το εν λόγω υλικό (κατάσταση 1 & 4), ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται δεκτός και η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2018 πράξη τροποποιείται ως εξής:

«ο πιο πάνω υπόχρεος κατά τη **διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008** υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

α) Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγιο Πώλησης ή Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο Αποστολής) προς το ΓΠΝ σε μία (1) περίπτωση συνολικής καθαρής αξίας 2.080,00 ευρώ (η κάθε περίπτωση > 1.200,00 ευρώ) για πώληση χειρουργικών εργαλείων και υλικών για πραγματοποιηθείς λαπαροσκοπικές χολοκυστεκτομές σε ασθενείς του ΓΠΝ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 & 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΔ 186/92 όπως ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.1, 2 και 8 θ' του Ν.2523/97, σε

συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 στ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ΚΒΣ ποσού **2.080,00 ευρώ** (βάσει άρθρου 7 παρ. 3 στ' Ν. 4337/15 το πρόστιμο ΚΒΣ περιορίζεται στο 25% ήτοι **2.080,00 X 25% = 520,00 ευρώ**).

β) Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγιο Πώλησης ή Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο Αποστολής) προς το ΓΠΝ σε **τέσσερις (4) περιπτώσεις (η κάθε περίπτωση 880,00 - 1.200,00 ευρώ) συνολικής καθαρής αξίας 4.160,00 ευρώ** για πώληση χειρουργικών εργαλείων και υλικών για πραγματοποιηθείσες **Λαπαροσκοπικές χολοκυστεκτομές** σε ασθενείς του ΓΠΝ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 & 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΔ 186/92 όπως ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.1, 2 και 8 θ' του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ΚΒΣ ποσού **4.160,00 ευρώ** (βάσει άρθρου 7 παρ. 3 ζ' Ν. 4337/15 περιορίζεται στο 1/3 ήτοι **4.160,00 X 1/3 = 1.386,67 ευρώ**).

γ) Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγιο Πώλησης ή Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο Αποστολής) προς το ΓΠΝ σε **δεκατρείς (13) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 5.978,25 ευρώ (η κάθε περίπτωση <880,00 ευρώ)** για πώληση χειρουργικών εργαλείων και υλικών και για πραγματοποιηθείσες **λαπαροσκοπικές χολοκυστεκτομές και επιμήκεις χολοκυστεκτομές** σε ασθενείς του ΓΠΝ, κατά παράβαση διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 & 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΔ 186/92 όπως ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.1, 2 και 8 θ' του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ΚΒΣ που (βάσει του άρθρου 5 παρ. 9 του Ν. 2523/97) ανέρχεται σε **13 περιπτώσεις X 880,00 ευρώ = 11.440,00 ευρώ** (βάσει άρθρου 7 παρ. 3 ζ' Ν. 4337/15 περιορίζεται στο 1/3 ήτοι **11.440,00 X 1/3 = 3.813,33 ευρώ**).

Συνεπώς, για τις πιο πάνω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις ως εξής:

α) 1 X 2.080,00 ευρώ (η κάθε περίπτωση >1.200,00 ευρώ) X 25% =	520,00€
β) 4 περιπτώσεις (η κάθε περίπτωση 880,00-1.200,00 ευρώ) =	1.386,67€
γ) 13 περιπτώσεις (η κάθε περίπτωση <880,00 ευρώ) =	3.813,33

Σύνολο

5.720,00 ευρώ

Επειδή, από τον έλεγχο των στοιχείων που αφορούν τη μη έκδοση τιμολογίων στη χρήση 2009 προέκυψε ότι τα στοιχεία είκοσι έξι (26) ασθενών που χειρουργήθηκαν εντός του 2009 λήφθηκαν υπόψη δύο φορές προκειμένου να εκδοθεί η υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη πράξη. (υπ' αριθμόν 5 κατάσταση και υπ' αριθμόν 2 κατάσταση). Συνεπώς, η εν λόγω πράξη πρέπει να τροποποιηθεί ως εξής:

«ο υπόχρεος κατά τη **διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009** υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

α) Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγιο Πώλησης ή Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο Αποστολής) προς το ΓΠΝ σε **δεκαπέντε (15) περιπτώσεις (η κάθε περίπτωση > 1.200,00 ευρώ) συνολικής καθαρής αξίας 27.685,31 ευρώ** για πώληση χειρουργικών εργαλείων και υλικών για πραγματοποιηθείσες λαπαροσκοπικές χολοκυστεκτομές και για πώληση μοσχευμάτων και άλλων υλικών για **ανευρύσματα αορτής που πραγματοποιήθηκαν με την ενδοαυλική μέθοδο** σε ασθενείς του ΓΠΝ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 & 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΔ 186/92 όπως ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.1, 2 και 8 θ'του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 στ'του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ΚΒΣ ποσού **27.685,31 ευρώ (βάσει άρθρου 7 παρ. 3 στ¹ Ν.4337/15 το πρόστιμο ΚΒΣ περιορίζεται στο 25% ήτοι 27.685,31 Χ 25% = 6.921,32 ευρώ).**

β) Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγιο Πώλησης ή Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο Αποστολής) προς το ΓΠΝ σε **έξι (6) περιπτώσεις (η κάθε περίπτωση 880,00 - 1.200,00 ευρώ) συνολικής καθαρής αξίας 5.914,00 ευρώ** για πώληση χειρουργικών εργαλείων και υλικών για πραγματοποιηθείσες λαπαροσκοπικές χολοκυστεκτομές σε ασθενείς του ΓΠΝ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 & 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΔ 186/92 όπως ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.1, 2 και 8 θ'του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις δια- * τάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ΚΒΣ ποσού **5.914,00 ευρώ (βάσει άρθρου 7 παρ. 3 ζ' Ν. 4337/15 περιορίζεται στο 1/3 ήτοι 5.914,00 Χ 1/3 = 1.971,33 ευρώ).**

γ) Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγιο Πώλησης ή Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο Αποστολής) προς το ΓΠΝ σε **τετρακόσιες τριάντα επτά (437) περιπτώσεις (η κάθε περίπτωση 880,00 ευρώ) συνολικής καθαρής αξίας 178.295,96 ευρώ** για πώληση χειρουργικών εργαλείων και υλικών για πραγματοποιηθείσες λαπαροσκοπικές χολοκυστεκτομές και επιμήκειες γαστρεκτομές και για πώληση μοσχευμάτων και άλλων υλικών για **ανευρύσματα αορτής που πραγματοποιήθηκαν με την ενδοαυλική μέθοδο** σε ασθενείς του ΓΠΝ, κατά παράβαση διατάξεων του άρθρου 12 παρ.1 & 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΔ 186/92 όπως ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.1, 2 και 8 θ'του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ΚΒΣ που (βάσει του άρθρου 5 παρ. 9 του Ν. 2523/97) ανέρχεται σε **15 περιπτώσεις Χ 880,00 ευρώ = 13.200,00 ευρώ (βάσει άρθρου 7 παρ. 3 ζ' Ν. 4337/15 περιορίζεται στο 1/3 ήτοι 13.200,00 Χ 1/3 = 4.400,00 ευρώ).**

Συνεπώς, για τις πιο πάνω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με το Ν. 4337/2015 ως εξής:

α) 15 περιπτώσεις (η κάθε περίπτωση >1.200,00 ευρώ)=	6.921,32 ευρώ
β) 6 περιπτώσεις (η κάθε περίπτωση 880,00-1.200,00 ευρώ) =	1.971,33 ευρώ
γ) 15 περιπτώσεις (η κάθε περίπτωση <880,00 ευρώ) =	<u>4.400,00 ευρώ</u>
Σύνολο	13.292,65 ευρώ

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της από 04-07-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** :

- της υπ' αριθμ./23-5-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα στο σκεπτικό της απόφασης και
- της υπ' αριθμ./23-5-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, ως προς την περιγραφή και συγκεκριμένα στον αριθμό των διαπιστωθεισών παραβάσεων, χωρίς να επηρεάζεται το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./23-5-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2008

Σύνολο Φόρου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6.614,08 €	5.720,00 €

Επί της υπ' αρ./23-5-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2009

Σύνολο Φόρου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	13.292,65 €	13.292,65 €

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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

