



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

Καλλιθέα, 13/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1683

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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».

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 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα, κατά: α) της υπ' αριθμ. /30-11-2021 πράξης οριστικού προσδιορισμού ποσοστού 5% άρθρου 30 ν. 3846/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, και β) της υπ' αριθμ. /30-11-2021 πράξης οριστικού προσδιορισμού ποσοστού 5% άρθρου 30 ν. 3846/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 30/11/2021 οικεία έκθεση ελέγχου απόδοσης ποσοστού 5% άρθρου 30 ν.3846/2010 της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμ./30-11-2021 πράξη οριστικού προσδιορισμού του προβλεπόμενου από το άρθρο 30 του ν. 3846/2010 ποσοστού 5% των νοσηλίων που εισπράττουν οι μονάδες χρόνιας αιμοκάθαρσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ποσοστό 5% της εισπραχθείσας αξίας νοσηλίων αιμοκάθαρσης ύψους 6.233,09 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης δήλωσης απόδοσης του ως άνω ποσοστού ύψους 7.479,71 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.712,80 ευρώ**.

β) Με τη με αριθμ./30-11-2021 πράξη οριστικού προσδιορισμού του προβλεπόμενου από το άρθρο 30 του ν. 3846/2010 ποσοστού 5% των νοσηλίων που εισπράττουν οι μονάδες χρόνιας αιμοκάθαρσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ποσοστό 5% της εισπραχθείσας αξίας νοσηλίων αιμοκάθαρσης ύψους 10.966,94 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης δήλωσης απόδοσης του ως άνω ποσοστού ύψους 13.160,33 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **24.127,27 ευρώ**.

Οι ανωτέρω διαφορές προέκυψαν στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά στην προσφεύγουσα εταιρεία για τις φορολογικές περιόδους από 01/10/2014-31/12/2014 και 01/01/2015-31/12/2015, κατόπιν των με αριθμ.,,, και/08-06-2016 εγγράφων του Β' τμήματος της Διεύθυνσης Πρωτοβάθμιας Φροντίδας Υγείας του Υπουργείου Υγείας. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την από 30/11/2021 έκθεση ελέγχου απόδοσης του προβλεπόμενου από το άρθρο 30 του ν. 3846/2010 ποσοστού 5% των νοσηλίων που εισπράττουν οι μονάδες χρόνιας αιμοκάθαρσης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδωσε στο Ελληνικό Δημόσιο το ποσοστό 5% του άρθρου 30 ν. 3846/2010 για το Δ' τρίμηνο του 2014, καθώς και για τα Α', Β', Γ' και Δ' τρίμηνα του 2015. Επί των ανωτέρω διαφορών υπολογίστηκε πρόσθετος φόρος με ποσοστό προσαύξησης 2,5% για την περίπτωση μη απόδοσης του άρθρου 1 του ν. 2523/1997.

Κατόπιν των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών, διαπιστώσεων ελέγχου και της κείμενης νομοθεσίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη κοινοποίηση εντολής ελέγχου.
2. Παράβαση της χρονικής διάρκειας της εντολής ελέγχου.

3. Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου να κοινοποιήσει οποιαδήποτε πράξη φόρου για τα φορολογικά έτη 2014 και το 2015.

4. Αβάσιμη η εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, καθώς το εν λόγω οικονομικό βάρος αβασίμως επιβάλλεται επί των εισπραττόμενων νοσηλίων.

Επειδή στο άρθρο 18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 18 Υποβολή φορολογικής δήλωσης

1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

.....»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1073/2018 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα “Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α’ 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α’ 170).» αναφέρονται τα εξής:

«Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18 , 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 , όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. , πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την

κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα:

.....

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του Ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 , ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

.....»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, για σκοπούς άσκησης όλων των νομίμων δικαιωμάτων του φορολογούμενου, θεσπίστηκε η υποχρεωτική κοινοποίηση σε αυτόν της εντολής ελέγχου σε συνάρτηση με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 και για σκοπούς εφαρμογής τους. Επίσης από τις παραπάνω προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης προβλέπεται η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, καθώς και της σχετικής γνωστοποίησης για οικειοθελή υποβολή δήλωσης εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

.....,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα αναφέρεται στην έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία με συστημένη επιστολή το υπ' αριθμ. πρωτ./15-7-2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών και Στοιχείων άρθρου 14 του ν. 4174/2013, με το οποίο της γνωστοποίησε την έκδοση της υπ' αριθμ./26-1-2021 εντολής μερικού ελέγχου, η δε προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα με το υπ' αριθμ. πρωτ./26-7-2021 μήνυμα ηλεκτρονικής

αλληλογραφίας. Με βάση τα ως άνω, από τα πραγματικά δεδομένα, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν υπέστη βλάβη, η οποία δε θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των πράξεων, καθώς έλαβε γνώση του διενεργηθέντος ελέγχου, με την κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των πράξεων λόγω μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

.....

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του.....

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έχει παραβιαστεί η χρονική διάρκεια εντολής του ελέγχου, καθώς η υπ' αριθμ./26-1-2021 εντολή ελέγχου παρέτεινε τη διάρκεια της υπ' αριθμ./8-6-2018 εντολής ελέγχου, η οποία όμως είχε λήξει την 31/12/2018.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...»

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιάσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, ΣτΕ 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ.3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθμ. ΔΕΛ Α

1069048 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 και 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος διενεργήθηκε βάση της υπ' αριθμ./26-01-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμ./08-06-2018 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η προθεσμία που αρχικά ετέθη για τη δράση της υπηρεσίας είναι ενδεικτική, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική, ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη. Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δε δημιουργεί ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η φορολογική ελεγκτική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου και οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις, δεδομένου ότι στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου, είναι καθόλα νόμιμες, αφού τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 3846/2010 ορίζεται:

«Όλες οι ιδιωτικές Μονάδες Χρόνιας Αιμοκάθαρσης που λειτουργούν βάσει των διατάξεων του π.δ. 225/2000 (ΦΕΚ 194 Α) υποχρεούνται να καταβάλουν στο Δημόσιο το πέντε τοις εκατό (5%) των νοσηλίων που εισπράττουν. Οι λεπτομέρειες εφαρμογής καθορίζονται με Κ.Υ.Α. του Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.»

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της προπαρατεθείσας διατάξεως εκδόθηκε η με αριθμ. **Υ3β/Γ.Π./οικ. 35106/28-03-2011 (Β' 647/19-4-2011)** Κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, ορίσθηκαν μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Το προβλεπόμενο από το άρθρο 30 του ν.3846/2010 ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) από τα νοσήλια που εισπράττουν οι Μονάδες Χρόνιας Αιμοκάθαρσης που λειτουργούν βάσει των διατάξεων του π.δ. 225/2000 καταβάλλεται στο Ελληνικό Δημόσιο, αποδίδεται από τις Μ.Χ.Α. στις αρμόδιες Δ.Ο. Υ. ανά ημερολογιακό τρίμηνο στον Κωδικό Αριθμό Εσόδου (Κ.Α.Ε) 2339 «Εσοδα από προσφορά λοιπών υπηρεσιών του Δημοσίου».

Η απόδοση πραγματοποιείται εντός του επομένου μηνός που ακολουθεί τη λήξη του τριμήνου.

Κάθε Μ.Χ.Α. είναι υπεύθυνη για την υποβολή αντιγράφου του παραστατικού πληρωμής στην αρμόδια Δ/νση του Υπ. Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, στις οικείες περιφέρειες της χώρας σε αποκλειστική προθεσμία 15 ημερών από την έκδοση του.

Η Διεύθυνση Πρωτοβάθμιας Φροντίδας Υγείας του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης καθορίζεται ως αρμόδια να παρακολουθεί και να ελέγχει την καταβολή των εν λόγω ποσών από τις Μονάδες Χρόνιας Αιμοκάθαρσης. Σε περίπτωση που η αρμόδια Διεύθυνση Πρωτοβάθμιας Φροντίδας Υγείας του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης εντοπίσει περιπτώσεις Μ.Χ.Α. που δεν αποδίδουν το εν λόγω ποσοστό οφείλει να ζητήσει με έγγραφο της από την οικεία Δ.Ο.Υ. τη διεξαγωγή σχετικού ελέγχου.

Η απόδοση των ποσών της προηγούμενης παραγράφου προς τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. γίνεται με αναλυτική κατάσταση στην οποία αναγράφονται για το συγκεκριμένο τρίμηνο, ο αριθμός των αιμοκαθαρομένων ασθενών, ανά ασφαλιστικό ταμείο, το σύνολο των συνεδριών αιμοκάθαρσης ανά ασθενή, το είδος της αιμοκάθαρσης (κλασσική αιμοκάθαρση ή με παραλλαγές), η τιμή/κόστος της κάθε συνεδρίας αιμοκάθαρσης των ασθενών και ανάλυση του αποδιδόμενου ποσού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1012/2016 κοινοποιήθηκε η με αριθμ. 258/2015 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση μη απόδοσης, ανακριβούς ή εκπρόθεσμης απόδοσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και την διαδικασία βεβαίωσης κατόπιν φορολογικού ελέγχου του ποσοστού 5% επί των νοσηλίων που εισπράττουν και υποχρεούνται να καταβάλλουν στο Δημόσιο οι Μονάδες Χρόνιας Αιμοκάθαρσης (Μ.Χ.Α.) που λειτουργούν βάσει των διατάξεων του π.δ. 225/2000. Σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, έγινε δεκτό ότι: «Ανεξάρτητα από τη νομική φύση της επιβάρυνσης, σε ποσοστό 5% επί των νοσηλίων που εισπράττουν και υποχρεούνται να καταβάλλουν στο Δημόσιο οι Μονάδες Χρόνιας Αιμοκάθαρσης (Μ.Χ.Α.) που λειτουργούν βάσει των διατάξεων του π.δ. 225/2000, σε περίπτωση μη απόδοσης, ανακριβούς ή εκπρόθεσμης απόδοσης της, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του ν. 2523/1997 και όχι του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), η δε διαδικασία βεβαίωσης της, μετά από διενέργεια φορολογικού ελέγχου, είναι η προβλεπόμενη στις διατάξεις της Υ3β/Γ.Π./οικ. 35106/28-03-2011 (Β' 647/19-04-2011) κοινής Απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.»

Επειδή στο άρθρο 2 του ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α' και β'.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 56 του ν. 4583/2018, όπως ισχύει από 18/12/2018 με τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως:

«Άρθρο 56 Τροποποίηση του Παραρτήματος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Στο τέλος του Παραρτήματος του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, προστίθεται η φράση "Το προβλεπόμενο στις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 3846/2010 (Α' 66) ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εισπραττόμενων από τις ιδιωτικές Μονάδες Χρόνιας Αιμοκάθαρσης νοσηλίων.»

Επειδή ειδικότερα στην αριθμ. 258/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ αναφέρονται τα κάτωθι:

«III. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων:

1. α. Με το άρθρο 31 του ν. 2646/1998 προβλέφθηκε η δυνατότητα ίδρυσης και λειτουργίας Μονάδων Χρόνιας Αιμοκάθαρσης (Μ.Χ.Α.) και εκτός νοσοκομείων και κλινικών, από δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς, κατά ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου αυτού και των κατ' εξουσιοδότησή του εκδοθέντων π./δ/τος (225/2000) και κ.υ.α. [Υ3β/Γ.Π./οικ. 35106/28-03-2011 (Β' 647/19-4-2011) των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης]. Με το άρθρο 1 του π.δ. 225/2000 ορίσθηκε ότι οι Μ.Χ.Α. λειτουργούν καθόλη τη διάρκεια του έτους στην πόλη ή σε άλλη περιοχή στην οποία λειτουργεί όμοια Μονάδα σε Περιφερειακό ή Νομαρχιακό Νοσοκομείο και σε ακτίνα απόστασης το πολύ είκοσι χιλιομέτρων από το νοσοκομείο και προβλέφθηκε περαιτέρω ότι, για την ασφάλεια των ασθενών, το εν λόγω νοσοκομείο καλύπτει τη Μ.Χ.Α. επιστημονικά και τη στηρίζει στην αντιμετώπιση οξέων προβλημάτων που προκύπτουν κατά την αιμοκάθαρση.

β. Με το άρθρο 30 του ν. 3846/2010 και την κατ' εξουσιοδότηση αυτού και του άρθρου 31 του ν. 2646/1998 εκδοθείσα Υ3β/ΓΠ/οικ.35106/28-3-2011 (Β' 647) ΚΥΑ, ορίσθηκε ότι οι μονάδες χρόνιας αιμοκάθαρσης υποχρεούνται να καταβάλουν στο Δημόσιο και ειδικότερα στον κωδικό αριθμό (ΚΑΕ) 2339 «Έσοδα από μεταφορά λοιπών υπηρεσιών του Δημοσίου» ποσοστό 5 % επί των νοσηλίων που εισπράττουν. Στην ίδια απόφαση προβλέπεται περαιτέρω ο τρόπος και ο χρόνος απόδοσης του ως άνω ποσοστού, η αρμόδια υπηρεσία για την παρακολούθηση και τον έλεγχο της καταβολής του και η διενέργεια ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε περίπτωση μη απόδοσης του ποσοστού, **χωρίς παραπομπή, για τη βεβαίωση ή την είσπραξή της, σε ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τη φορολογία εισοδήματος ή του φ.π.α.**

2. Στο άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), στο οποίο προβλέπονται τα δημόσια έσοδα για τα οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Κώδικα, δεν περιλαμβάνεται το ποσοστό 5% επί των νοσηλίων που εισπράττουν και αποδίδουν στο Δημόσιο οι Μ.Χ.Α. που λειτουργούν με βάση τις διατάξεις του π.δ. 225/2000 και τούτο διότι **το εν λόγω οικονομικό βάρος δεν κατονομάζεται ρητώς ούτε στο άρθρο 2 ούτε στο Παράρτημα του Κώδικα και καμία διάταξη δεν παραπέμπει για την βεβαίωση ή είσπραξή του σε ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τη φορολογία εισοδήματος ή του φ.π.α.** Επομένως, επί του εν λόγω οικονομικού βάρους δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τούτο ανεξάρτητα από τη φύση του ως φόρου, εισφοράς ή τέλους, ο χαρακτηρισμός της οποίας είναι αλυσιτελής.

3. Επομένως, για την επιβολή κυρώσεων, σε περίπτωση μη απόδοσης ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης απόδοσης του ως άνω οικονομικού βάρους, έχουν εφαρμογή οι προπαρατεθείσες διατάξεις του ν.2523/1997, ενόψει της γενικής πρόβλεψης των προαναφερόμενων άρθρων 1 και 3 του εν λόγω νόμου, **τόσο για το πριν, όσο και για το μετά την 1-1-2014 χρονικό διάστημα**, η δε διαδικασία βεβαίωσής του μετά από διενέργεια φορολογικού ελέγχου είναι η προβλεπόμενη στις διατάξεις της Υ3β/Γ.Π./οικ. 35106/28-03-2011 (Β' 647/19-4-2011) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.

IV. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') επί των τεθέντων ερωτημάτων γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ως εξής:

Ανεξάρτητα από τη νομική φύση της επιβάρυνσης, σε ποσοστό 5%, επί των νοσηλίων που εισπράττουν και υποχρεούνται να καταβάλλουν στο Δημόσιο οι Μονάδες Χρόνιας Αιμοκάθαρσης (Μ.Χ.Α.) που λειτουργούν βάσει των διατάξεων του π.δ. 225/2000, σε περίπτωση μη απόδοσης, ανακριβούς ή εκπρόθεσμης απόδοσής της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του ν.2523/1997 και όχι του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), η δε διαδικασία βεβαίωσής της, μετά από διενέργεια φορολογικού ελέγχου, είναι η προβλεπόμενη στις διατάξεις της Υ3β/Γ.Π./οικ. 35106/28-03-2011 (Β' 647/19-4-2011) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.»

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για περιόδους μέχρι τις 18/12/2018, οπότε το προβλεπόμενο στις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 3846/2010 ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εισπραττόμενων από τις ιδιωτικές Μονάδες Χρόνιας Αιμοκάθαρσης νοσηλίων εντάχθηκε στις διατάξεις του Κ.Φ.Δ., **δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 περί παραγραφής**. Περαιτέρω, δεδομένου ότι **καμία διάταξη δεν παραπέμπει για την βεβαίωση ή είσπραξή του σε ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τη φορολογία εισοδήματος ή του Φ.Π.Α.**, εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 249 του Α.Κ., σύμφωνα με την οποία «εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εν όψει του νομοθετικού κενού του ζητήματος της παραγραφής της επιβολής του οικονομικού βάρους του άρθρου 30 του ν.3846/2010, μόνη εναλλακτική σκέψη είναι ότι η παραγραφή πρέπει να είναι εύλογη και αναλογική περιορισμένη στα πέντε έτη και επικαλείται τις με αριθμ. 1655/2018 ΔΕφΘεσσ και 1107/2019 ΔΕφΑθ αποφάσεις. Ωστόσο οι εν λόγω δικαστικές αποφάσεις δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτές από την Υπηρεσία μας, καθώς αφορούν το ζήτημα της παραγραφής στη νομοθεσία των τελών χαρτοσήμου. Εξάλλου, ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι η περίπτωση του ποσοστού 5% που προβλέπεται στο άρθρο 30 του ν.3846/2010 αφορά διαφορά που εντάσσεται στο φορολογικό πλαίσιο, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 **δεν υπέβαλε δηλώσεις** για την απόδοσή των ποσών, ως όφειλε, και ως εκ τούτου, και πάλι δε θα είχε σε αυτή την περίπτωση εφαρμογή ο κανόνας περί πενταετούς παραγραφής.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η διάταξη που προβλέπει ποσοστό 5% επί των εισπραττόμενων νοσηλίων είναι ανεφάρμοστος για λόγους συνταγματικότητας. Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ο έλεγχος συνταγματικότητας ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

A) Περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Εισπραχθείσα αξία νοσηλίων αιμοκαθάρσεων	0,00	124.661,74	124.661,74	124.661,74
Ποσοστό 5% άρθρου 30 ν.3846/2010	0,00	6.233,09	6.233,09	6.233,09
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής		7.479,71	7.479,71	7.479,71
Σύνολο	0,00	13.712,80	13.712,80	13.712,80

B) Περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Εισπραχθείσα αξία νοσηλίων αιμοκαθάρσεων	0,00	219.338,37	219.338,37	219.338,37
Ποσοστό 5% άρθρου 30 ν.3846/2010	0,00	10.966,97	10.966,97	10.966,97
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής		13.160,33	13.160,33	13.160,33
Σύνολο	0,00	24.127,27	24.127,27	24.127,27

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**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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