

ΔΕφΧαν 24/2013

Διοικητική δικονομία. Φορολογία εισοδήματος.

Ε.Σ.Υ. Παραγραφή.

Προσφυγή ιατρού, Επίκουρου Καθηγητή Μαιευτικής-Γυναικολογίας στο Ιατρικό Τμήμα Πανεπιστημίου κατά πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται στην ίδια νομική και στην ίδια κατά τα ουσιώδη στοιχεία πραγματική βάση και, ως εκ τούτου, είναι συναφείς ανεξαρτήτως του ότι αναφέρονται σε διαφορετικά οικονομικά έτη. Κατά συνέπεια, παραδεκτώς σωρεύονται στο ίδιο δικόγραφο προσφυγής. Έννοια του εν τοις πράγμασι επιτηδευματία, πανεπιστημιακού ιατρού.

Διαχρονικό δίκαιο. Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ ρυθμίζεται από τις διατάξεις του αρ. 84 του ν. 2238/1994, η οποία ορίζεται πενταετής και η ρύθμιση αυτή είναι η πάγια. Ποίες περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων καταλαμβάνουν οι παρατάσεις της παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου που θεσπίστηκαν με μεταγενέστερους νόμους. Σχετική νομολογία του ΔΕΚ, το οποίο στο όνομα των αρχών «της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας των ιδιωτών» επιβάλλει στα Κράτη μέλη τη σαφή διατύπωση των κανόνων δικαίου. Το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για τις διαχειριστικές περιόδους των ετών 2001- 2003 υπέκυψε σε παραγραφή, όχι όμως και της διαχειριστικής περιόδου 2004. Οι διατάξεις του αρ.84§4 περ.β' και 68§2 περ.α' του ν.2238/94, προϋποθέτουν οριστικότητα της φορολογικής εγγραφής και διενέργεια συμπληρωματικής, η οποία δεν προβλέπεται στον ΚΒΣ. Το Δικαστήριο κρίνει, κατά πλειοψηφία, ότι η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ποσά που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ότι ήταν κατατεθειμένα στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προέρχονται από την παράνομη άσκηση της αποδιδόμενης σ' αυτόν δραστηριότητας του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού και ο προσφεύγων, κατά τον κρίσιμο χρόνο, δεν συγκέντρωνε τα εννοιολογικά στοιχεία του «εν τοις πράγμασι επιτηδευματία» κατά τη διάταξη του αρ. 2§1 του ΚΒΣ και δεν υπείχε, ως εκ τούτου, υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης ΑΠΥ του ΚΒΣ. Δέχεται την προσφυγή. Κατά την άποψη της μειοψηφίας η προσφυγή

πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή (μόνο κατά το κεφάλαιο της παραγραφής).

Αριθμ. απόφ. 24/2013

ΤΟ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΧΑΝΙΩΝ
(ΤΜΗΜΑ ΤΡΙΜΕΛΕΣ)

Αποτελούμενο από τα μέλη του: Γεώργιο Σκουλούδη, Πρόεδρο Εφετών Δ.Δ., Ευαγγελή Νικ. Μπράμη (Εισηγήτρια) και Βασίλειο Καφτεράνη, Εφέτες, Διοικητικών Δικαστηρίων.

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 17 Μαΐου 2012, ημέρα Πέμπτη ώρα 11.00 π.μ. με γραμματέα το Μιχάλη Παπαθεοφίλου, δικαστικό υπάλληλο,

για να δικάσει την προσφυγή με χρονολογία κατάθεσης 13-1-2012, του Α..... Μ..... του Σ....., κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, ο οποίος παραστάθηκε μαζί με την πληρεξούσια δικηγόρο,

κατά του Ελληνικού Δημοσίου που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Υπουργό Οικονομικών και τον Προϊστάμενο της Β` Δ.Ο.Υ Ηρακλείου, για τους οποίους παραστάθηκε ο Πάρεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ,,,,,.

Μετά τη συζήτηση το Δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη

Η κρίση του είναι η εξής:

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης προσφυγής (α.α 16/2012), καταβλήθηκε το νόμιμο παράβολο (βλ. Σειράς Ζ 0538827/2012 για ποσό 1.000 ευρώ και Σειράς Ζ 2055968/2012 για ποσό 2.000 ευρώ σχετικά διπλότυπα εισπραξης τύπου Α` της Β` Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου).

2. Επειδή, με την προσφυγή αυτή, ζητείται η ακύρωση αλλιώς η μεταρρύθμιση των κατωτέρω πράξεων επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β` Ηρακλείου, οι οποίες εκδόθηκαν σε βάρος του αιτούντος ιατρού, Επίκουρου Καθηγητή Μαιευτικής- Γυναικολογίας στο Ιατρικό Τμήμα του Πανεπιστημίου Κρήτης: υπ` αριθμ. 310/2011 πράξη ποσού 14.201,28 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2001, υπ` αριθμ. 311/2011 πράξη ποσού 87.616,41 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2002, υπ` αριθμ. 312/2011 πράξη ποσού 318.198 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2003, υπ` αριθμ. 313/2011 πράξη ποσού 422.413 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2004, υπ` αριθμ. 314/2011 πράξη ποσού 260.223 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2005, υπ` αριθμ. 315/2011 πράξη ποσού 371.013 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο

1/1 έως 31/12/2006, υπ' αριθμ. 316/2011 πράξη ποσού 105.506 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2007, υπ' αριθμ. 317/2011 πράξη ποσού 57.506 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2008, υπ' αριθμ. 318/2011 πράξη ποσού 31.578 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2009 και υπ' αριθμ. 347/2011 πράξη ποσού 2.930 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2011.

3. Επειδή, εν προκειμένω το Δικαστήριο τούτο είναι καθ' ύλην αρμόδιο ως προς τις πράξεις για ποσό άνω των 150.000 ευρώ καθίσταται καθ' ύλην αρμόδιο και ως προς τις λοιπές (άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 3900/2010 ΦΕΚ Α` 213 με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 6 παραγρ. 2 και 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο Πρώτο του Ν. 2717/1999 ΦΕΚ 97 Α`).

4. Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται στην ίδια νομική και στην ίδια κατά τα ουσιώδη στοιχεία πραγματική βάση και ως εκ τούτου είναι συναφείς ανεξαρτήτως του ότι αναφέρονται σε διαφορετικά οικονομικά έτη (άρθρο 26 του Ν. 3900/2010) παραδεκτώς σωρεύονται στο ίδιο δικόγραφο προσφυγής.

5. Επειδή, αίτηση για αναστολή εκτέλεσης των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε δεκτή με την 23/2012 απόφαση του Δικαστηρίου τούτου (σε συμβούλιο).

6. Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α` 84), ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας", τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση». Εξάλλου, στο άρθρο 6 του αυτού Κώδικα ορίζεται ότι «1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων, β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις, δ) τις επιστροφές και τις εκπώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες, ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο

πάνω πράξεις». Περαιτέρω, στο άρθρο 13 του αυτού Κώδικα ορίζεται «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση...». Επίσης, στο άρθρο 19 του αυτού Κώδικα ορίζεται «1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους: Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν: α) ... β) το βιβλίο εσόδων-εξόδων,... γ) ... Β) Από τα στοιχεία: α) ... β)... γ...δ. Την απόδειξη παροχής υπηρεσιών...».

Εξάλλου, στο άρθρο 11 παρ. 4 του Ν. 2889/2001 «Βελτίωση και Εκσυγχρονισμός του Εθνικού Συστήματος Υγείας και άλλες διατάξεις» (φεκ Α` 37), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο (δηλαδή πριν την ισχύ των Ν. 4009/2011 (ΦΕΚ Α` 195) και 4025/2011 ΦΕΚ Α` 228 με τους οποίους ήρθαν οι απαγορεύσεις για τους πανεπιστημιακούς ιατρούς) ορίζονται τα εξής: «4. Μετά τρεις (3) μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού απαγορεύεται στους πανεπιστημιακούς ιατρούς που εργάζονται σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, που είναι εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. ή των Α.Ε.Ι., η παροχή υπηρεσιών, με οποιαδήποτε σχέση, περιλαμβανομένης και αυτής του συμβούλου, σε ιδιωτικές κλινικές ή σε ιδιωτικά διαγνωστικά ή θεραπευτικά εργαστήρια και γενικότερα σε κάθε είδους ιδιωτικές επιχειρήσεις, που παρέχουν ή καλύπτουν ασφαλιστικά υπηρεσίες υγείας, καθώς και η εγκατάσταση ιδιωτικών ιατρείων ή ιατρικών μηχανημάτων εντός των παραπάνω ιδιωτικών φορέων.....». Από τις διατάξεις αυτές σε συνδυασμό λαμβανόμενες συνάγεται, κατά την άποψη που επικράτησε στο Δικαστήριο, ότι πανεπιστημιακός ιατρός τοποθετημένος σε μονάδα πανεπιστημιακού νοσοκομείου, όπως εν προκειμένω ο προσφεύγων, ανεξαρτήτως αν διατηρεί ιδιαίτερη επαγγελματική στέγη, εφ' όσον ασκεί την ιατρική και σε άλλους χώρους παρανόμως κατά τρόπο που η εν λόγω δραστηριότητα συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της άσκησης της ιατρικής ως ελευθέρου

επαγγέλματος, αποτελεί, κατά τούτο, εν τοις πράγμασι επιτηδευματία, κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και υποκειται, ως εκ τούτου, σε πρόστιμο για παράλειψη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, όπως κάθε άλλος επιτηδευματίας (πρβλ. ΣτΕ 1800/2006, 1798/2006 και ΣτΕ 83/2000 μειοψ.). Επί του ζητήματος η Εισηγήτρια Ευαγγελή Νικ. Μπράμη διατύπωσε την εξής άποψη: Και υπό την παραδοχή της εισπραξης αμοιβών από πανεπιστημιακό ιατρό τοποθετημένο σε μονάδα πανεπιστημιακού νοσοκομείου, όπως εν προκειμένω ο προσφεύγων, στα πλαίσια παροχής ιατρικών υπηρεσιών κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 11 παρ. 4 του Ν. 2889/2001, ο εν λόγω πανεπιστημιακός ιατρός και υπό την προϋπόθεση ότι δεν διατηρεί ιδιαίτερη επαγγελματική στέγη άσκησης της ιατρικής ως ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αποκτά την ιδιότητα του «επιτηδευματία» ή αυτή του «εν τοις πράγμασι επιτηδευματία», κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), δεν είναι υπόχρεος στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κώδικα αυτού και δεν υπό-

κειται ως εκ τούτου σε πρόστιμο για παράβαση των διατάξεων αυτών (πρβ. ΣτΕ 83/2000, 2973/1995).

Υπό την αντίθετη ερμηνευτική παραδοχή δηλαδή της υποχρέωσης του, κατά τον ως άνω τρόπο, ενεργούντος πανεπιστημιακού ιατρού να τηρεί βιβλία και να εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών του Κ.Β.Σ. ως εν τοις πράγματι «επιτηδευματίας» θα παρείχετο σ' αυτόν η με «νομιμοφανή τρόπο» κάλυψη των παρανόμων, δηλ. κατά παράβαση της απαγορευτικής διάταξης του άρθρου 11 παρ. 4 του Ν. 2889/2001, κτηθέντων. Για το λόγο αυτό προς σύλληψη των κατ' αυτόν τον τρόπο κτηθέντων ο φορολογικός νομοθέτης ειδικώς προέβλεψε σε τέτοιες περιπτώσεις με το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α` 175), το οποίο προστέθηκε στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α` 151) «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ότι «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση» (βλ. και την προϊσχύσασα διάταξη της παρ. 3 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζουσα ότι «3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως Ζ` της παρ. 2 του άρθρου 4»). Δηλαδή στις περιπτώσεις αυτές για τη φορολογία εισοδήματος και μόνο εισάγεται τεκμήριο περί απόκτησής τους ως από Ζ` πηγή (εάν ο φορολογούμενος δεν αποδεικνύει άλλη πηγή προέλευσής τους) και όχι πάντως ότι ο εν λόγω φορολογούμενος υπόκειται και σε άλλους είδους φορολογικές υποχρεώσεις, όπως στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κ.Β.Σ. όπως εν προκειμένω, ενόψει και του στενώς ερμηνευτέου των φορολογικών νόμων.

7. Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων είναι και η από 30/9/2011 έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων Μ..... Θ.... και Α..... Ε..... του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Διεύθυνσης Κρήτης (στην έκθεση αυτή, μεταξύ άλλων στοιχείων, αναφέρεται στην πρώτη σελίδα αυτής «Επωνυμία: Μ..... Α..... τ. Σ....., Αντικείμενο: Καθηγητής ιατρός γυναικολόγος και Διεύθυνση: Γ. Π..... 52 Ηράκλειο») προκύπτουν τα εξής: Οπως βεβαιώνεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων με την με αριθμ. πρωτ. 1936/16-10-2001 δήλωσή του προς την Α` Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου έκανε έναρξη εργασιών στις 16-10- 2001 ως ιατρός ειδικότητας Μαιευτικής Γυναικολογίας με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας επί της οδού Αρχιεπισκόπου και, στις εγκαταστάσεις της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «Ι..... Α.Ε.» και το διακριτικό τίτλο Ε..... Κρήτης Α.Ε. ιδιωτική κλινική- διαγνωστικό κέντρο Μαιευτήριο Με την αριθμ. πρωτ. 699/2002 βεβαίωση διακοπής εργασιών φυσικού προσώπου επιτηδευματία ο προσφεύγων έκανε διακοπή εργασιών στις 2-8- 2002. Με την 4731/2-8-2002 Πρυτανική Πράξη στις 2-8-2002 ο προσφεύγων ορκίστηκε και ανέλαβε καθήκοντα με θητεία σε κενή οργανική θέση διδακτικού ερευνητικού Προσωπικού (ΔΕΠ) της βαθμίδας του Επίκου-

ρου Καθηγητή του Τμήματος Ιατρικής της Σχολής Επιστημών Υγείας του Πανεπιστημίου Κρήτης στον Τομέα Μητέρας-Παιδιού με γνωστικό αντικείμενο Μαιευτική Γυναικολογία, μονιμοποιηθείς στη βαθμίδα αυτή το έτος 2006 (το έτος 2010 εξελέγη από την Πανεπιστημιακή Κοινότητα και ακολούθως διορίστηκε με την υπ' αριθμ. 3456/6-5-2010 Πράξη του Πρύτανη του Πανεπιστημίου Κρήτης Καθηγητής στο γνωστικό αντικείμενο της Μαιευτικής- Γυναικολογίας στον Τομέα Μητέρας-Παιδιού). Το έτος 2006 ανατέθηκε στον προσφεύγοντα η ίδρυση και Διεύθυνση λειτουργίας της Μονάδας Εξωσωματικής Γονιμοποίησης, Υποβοηθούμενης Αναπαραγωγής & Γυναικολογικής Ενδοκρινολογίας στο Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ηρακλείου με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης του Τομέα Μητέρας-Παιδιού και ακολούθως με απόφαση του Δ.Σ. του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου Κρήτης. Κατόπιν της με α/α Α2010/23β/24-11-2010 Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελέα Ηρακλείου για τη διενέργεια σε βάρος του προσφεύγοντος προκαταρκτικής εξέτασης (λόγω υποβολής ανωνύμων καταγγελιών στον Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου περί αγοράς από τον προσφεύγοντα ακινήτων μεγάλης αξίας με μη νομίμως κτηθέντα εισοδήματα), όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, και μετά τις εντολές του αρμοδίου Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε., Π.Δ. Κρήτης διενεργήθηκε ο εν προκειμένω φορολογικός έλεγχος. Ειδικότερα, στις 11-4-2011 εντεταλμένοι υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. μετέβησαν στο γραφείο του αιτούντος στο ΠαΓΝΗ και με πρόσκληση ζήτησαν την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε τη χρονική περίοδο από 16-10-2001 μέχρι 2-8-2002 για την άσκηση της δραστηριότητας ως ελεύθερου επιτηδευματία, ακολούθως δε προέβησαν σε κατάσχεση των σελίδων από Νο 1-11 και 99 του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων (οι υπόλοιπες σελίδες κατά την κρίση των ελεγκτικών οργάνων «πρέπει να ακυρώθηκαν»), πέντε (5) χειρογράφων θεωρημένων μπλοκ Α.Π.Υ., φορολογικών δηλώσεων των οικονομικών ετών 2002 και 2003 και ενός ντοσιέ με παραστατικά δαπανών των ετών 2001 και 2002. Από τα ανωτέρω, όπως βεβαιώνεται στην έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων κατά το ως άνω χρονικό διάστημα 16-10-2001 μέχρι 2-8-2002 (οπότε και άρχισε να ισχύει η απαγορευτική διάταξη του άρθρου 11 παρ. 4 του Ν. 2889/2001) για την παρακολούθηση των εργασιών του τηρούσε το με ΑΠΘ 19558/17-10-2001 χειρόγραφο βιβλίο Β' κατηγορίας του Π.Δ. 186/1992 και χρησιμοποίησε τις σελίδες από Νο 1-8 με καταχωρήσεις μέχρι την 2-8-2002 για δε τις επαγγελματικές του εισπράξεις εξέδιδε χειρόγραφες (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών θεωρημένες με ΑΠΘ 19560/17-10-2001 και χρησιμοποίησε τις με α/α από 1-219/7-8- 2001 ΑΠΥ), παράλληλα δε είχε θεωρήσει και χειρόγραφο βιβλίο επίσκεψης ασθενών. Περαιτέρω, ο έλεγχος προέβη σε εξέταση του πόθεν έσχες του προσφεύγοντος διερευνώντας την περίπτωση της φοροδιαφυγής και της νομιμοποίησης εσόδων από μη νόμιμες ενέργειες και για την αναζήτηση συναλλαγών σχετικών με την επαγγελματική δραστηριότητά του ζητήθηκαν εγγράφως από την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών και την Ένωση Συνεταιριστικών Τραπεζών αντίγραφα των τραπεζικών λογαριασμών του για το χρονικό διάστημα από 1-1-2001 μέχρι το έτος 2010. Από όλες τις περιπτώσεις ο έλεγχος αξιολόγησε και επεξεργάστηκε για τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) δύο από τους λογαριασμούς της Τράπεζας και

διέκρινε τρεις διαφορετικές ενότητες κινήσεων: Η πρώτη ενότητα αφορά τις καταθέσεις χρηματικών ποσών με επώνυμα γυναικών ασθενών (970 ονόματα), τα οποία στην ενσωματωμένη κατάσταση στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται άλλοτε με ένα άλλοτε με δύο αρχικά γράμματα, με καταθέτες συγκεκριμένες διοικητικούς υπαλλήλους του Μαιευτηρίου , η δεύτερη περίπτωση αφορά τις καταθέσεις με την ένδειξη κατάθεση μετρητών χωρίς ονόματα ασθενών, αλλά με καταθέτες τις ίδιες συγκεκριμένες διοικητικές υπαλλήλους του ως άνω Μαιευτηρίου ή τον ίδιο τον προσφεύγοντα ή τη σύζυγό του ή άγνωστα άτομα και η τρίτη περίπτωση αφορά τις καταθέσεις με την ένδειξη κατάθεση ιδιωτικής επιταγής. Ειδικότερα: 1. Ως προς την ΕΝΟΤΗΤΑ Α΄: ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕ ΕΠΩΝΥΜΑ αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου (σελ. 3, 4, 5 και 6) τα εξής: {Στις καταθέσεις της ενότητας αυτής, παρατηρούμε ότι αφορούν γυναίκες που αναγράφονται με το πατρικό τους επίθετο, ή και του συζύγου τους. Επίσης στα καταθετήρια που ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του, ως αιτιολογία της κατάθεσης αναγράφεται το όνομα της γυναίκας ασθενούς και ως καταθέτης υπογράφει η υπάλληλος του Μαιευτηρίου Τα ονόματα που αναγράφονται έναντι των κατατεθειμένων ποσών, ταυτοποιήσαμε με τα ονόματα ασθενών που αναγράφονται στα τηρούμενα βιβλία χειρουργείου του Μαιευτηρίου , καθώς και του βιβλίου κίνησης ασθενών του

Αναλυτικότερα: α) Τα ονόματα των αναγραφομένων γυναικών έναντι των κατατεθειμένων ποσών, βρέθηκαν καταγεγραμμένα ως ασθενών στα βιβλία του Μαιευτηρίου ή του στις αντίστοιχες ημερομηνίες, όταν μάλιστα έχουμε περίπτωση τοκετού ή επέμβασης με νοσηλεία, η κατάθεση στο λογαριασμό γίνεται την ημερομηνία εξόδου της ασθενούς από την κλινική.... β) Σε πάρα πολλές περιπτώσεις παρατηρείται ότι την ίδια ημέρα που υπάρχουν 2 ή 3 ή και περισσότερες επώνυμες καταθέσεις μετρητών διαφόρων χρηματικών ποσών έναντι των ονομάτων γυναικών ασθενών, ενώ ταυτόχρονα οι ίδιες καταγράφονται και στο βιβλίο χειρουργείου του Μαιευτηρίου ή του βιβλίου κίνησης ασθενών του στην ίδια συνεχόμενη σειρά με την αιτιολογία ότι πραγματοποίησαν εξετάσεις ή επεμβάσεις. γ) Από την ένορκη εξέταση ενός δείγματος γυναικών - ασθενών, μια και ο αριθμός τους είναι ιδιαίτερα μεγάλος, ορισμένες εξ αυτών κατέθεσαν, ότι επισκέπτονταν τον ελεγχόμενο στο Μαιευτήριο και κατέβαλαν την αμοιβή του στη γραμματέα του, ότι πραγματοποίησαν επεμβάσεις ή τοκετό στο Μαιευτήριο και όσον αφορά στην αμοιβή ιατρού δήλωσαν, ότι κατέβαλλαν ένα συνολικό ποσό στο λογιστήριο, χωρίς οι ίδιες προσωπικά να κάνουν την κατάθεση του ποσού που βρίσκεται έναντι του ονόματός τους. Επίσης άλλες κατέθεσαν ότι έκαναν εξωσωματική στο με γιατρό τον ελεγχόμενο και του κατέβαλαν την συμφωνηθείσα αμοιβή στο λογιστήριο του Μαιευτηρίου Επιπλέον έχουμε και δώδεκα περιπτώσεις γυναικών ασθενών (βλέπε ιδιωτικές επιταγές σε διαταγή του ελεγχόμενου στην ενότητα Γ΄), ήτοι πέντε (5) περιπτώσεις που αφορούν το Μαιευτήριο και (7) περιπτώσεις που αφορούν εξωσωματική στο Επισημαίνουμε το γεγονός ότι στις 5 παραπάνω περιπτώσεις ασθενών με νοσηλεία στο Μαιευτήριο ενώ η επιταγή έχει εκδοθεί σε διαταγή του ελεγχόμενου και εισπράχθηκε από αυ-

τόν, στα βιβλία του ως άνω Μαιευτηρίου ως θεράποντες ιατροί εμφανίζονται οι ιατροί και αντίστοιχα. Σημειώνεται ότι σε περιπτώσεις μικροποσών δεν έγινε ταυτοποίηση, καθόσον ο έλεγχος θεωρεί ότι αφορούν απλές επισκέψεις ή εξετάσεις, για τις οποίες ο ελεγχόμενος εισέπραττε την ανάλογη αμοιβή. Τούτο προκύπτει και από κατάθεση γυναικός η οποία αναφέρει, ότι της ζήτησε και του κατέβαλε 340 ευρώ διότι θα έστελνε το δείγμα του ληφθέντος αίματός της στην Αγγλία, όπου θα γινόταν ειδικές εξετάσεις. Η ίδια αν και το επεδίωξε, δεν τις δόθηκαν τα αποτελέσματα των εξετάσεων της. Άλλες γυναίκες κατέθεσαν, ότι στις επισκέψεις που πραγματοποιούσαν στον ελεγχόμενο κατέβαλλαν κάθε φορά 50 ευρώ τα οποία εισέπραττε η γραμματέας του, χωρίς να τους χορηγεί αντίστοιχη απόδειξη. Σε μία περίπτωση γυναίκα κατέθεσε, ότι ο ελεγχόμενος την υπέβαλε το 2006 σε εξωσωματική γονιμοποίηση στο και στη συνέχεια την παρακολουθούσε όσον αφορά στην εξέλιξη της εγκυμοσύνης της στο ΠΑΓΝΗ. Για κάθε επίσκεψή της του κατέβαλε 50 ευρώ χωρίς να παίρνει απόδειξη, η δε συχνότητα των επισκέψεων ήταν τουλάχιστον μία φορά το μήνα. Στον τοκετό που πραγματοποιήθηκε από τον ελεγχόμενο στις 21/5/2007 στο ΠΑΓΝΗ του κατέβαλε 1.500 ευρώ. Άλλη γυναίκα κατέθεσε, ότι τον επισκεπτόταν στο ιατρείο που διατηρούσε στο Μαιευτήριο όπου την προετοιμάζε για εξωσωματική, η οποία πραγματοποιήθηκε την 5/3/2003. Κατά την έξοδό της από το Μαιευτήριο κατέβαλε στο λογιστήριο το ποσό των 2.900 ευρώ χωρίς να γνωρίζει το ποσό που εισέπραττε ο ελεγχόμενος (ο έλεγχος ταυτοποίησε την εν λόγω με κατάθεση χρηματικού ποσού 1.700 ευρώ στις 6/3/2003). Στη συνέχεια κατέθεσε, ότι έκανε άλλες δύο προσπάθειες εξωσωματικής στο ΠΑΓΝΗ τα έτη 2007 και 2009 με γιατρό της τον ελεγχόμενο καταβάλλοντάς του 1.350 ευρώ την πρώτη φορά και 1.450 ευρώ τη δεύτερη φορά, λέγοντάς της ότι τα ποσά αυτά αφορούσαν έξοδα νοσοκομειακού υλικού. Οτι στο χώρο αναμονής συζητώντας με άλλες γυναίκες που είχαν υποβληθεί στην ίδια διαδικασία ανέφεραν ότι και αυτές πλήρωσαν τα ίδια χρήματα.....(Αναλυτικά δεν αναφερόμαστε στην παρούσα έκθεση, λόγω των απόρρητων ιατρικών προσωπικών δεδομένων των μαρτύρων. Τα στοιχεία αυτά τηρούνται στα αρχεία της Υπηρεσίας μας και είναι στη διάθεση του ελεγχόμενου εφόσον το ζητήσει, προκειμένου να διενεργήσει όποιες επαληθεύσεις επιθυμεί). δ). Ο ανωτέρω ισχυρισμός των γυναικών, ότι δηλαδή οι ίδιες δεν κατέθεταν προσωπικά τα χρηματικά ποσά, επιβεβαιώνεται από τα Γραμμάτια Εισπραξης- Δελτία Κατάθεσης της τραπεζής, τα οποία ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του. Σε αυτά υπάρχουν οι υπογραφές με τα ονόματά συγκεκριμένων διοικητικών υπαλλήλων του Μαιευτηρίου, ενώ ως αιτιολογία της κατάθεσης αναγράφεται όπως προείπαμε το όνομα της γυναίκας ασθενούς ε) Οι εμφανιζόμενοι κατά τα βιβλία του Μαιευτηρίου ως θεράποντες ιατροί για τις εξεταζόμενες περιπτώσεις, κληθέντες από τον έλεγχο σε ένορκη εξέταση, κατέθεσαν ότι για τις περιπτώσεις αυτές, καλούσαν για βοήθεια τους τον Μ.... Α....., τον οποίο στην συνέχεια αποζημιώναν από ίδια διαθέσιμα, με την κατάθεση του αντίστοιχου ποσού στον τραπεζικό του λογαριασμό. Όμως από τα καταθετήρια δεν προκύπτει η κατάθεση χρηματικών ποσών άμεσα, από τους εξεταζόμενους ιατρούς στους προαναφερόμενους λογαριασμούς του

ελεγχόμενου, πλην (4) περιπτώσεων του ιατρού, ο οποίος για αυτές τις περιπτώσεις όταν ρωτήθηκε σχετικά, ισχυρίστηκε ότι ήταν χρήματα δανείου που έλαβε από τον ελεγχόμενο και του τα επέστρεψε. στ)ζ). Στην συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε στον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων των εμφανιζόμενων ως θεραπόντων ιατρών και διαπίστωσε ότι οι δικές τους εισπρατιζόμενες αμοιβές, σε σχέση με τα κατατεθέντα ποσά ως αμοιβή του ελεγχόμενου στους λογαριασμούς του, ήταν κατά πολύ υποπολλαπλάσια π.χ. στις εκδοθείσες ΑΠΥ βλέπουμε ποσά 50 ή 100 ή 200 ευρώ ή δωρεάν ενώ στον ελεγχόμενο καταβάλλονται 800, 1.200, 1.500 ευρώ κλπ. αντίστοιχα. Επίσης, για τις εξεταζόμενες περιπτώσεις, στο βιβλίο ασθενών το οποίο τηρούσαν οι εξεταζόμενοι ιατροί, δεν αναγράφουν εξαρχής και αναλυτικά την παρακολούθηση της κάθε γυναίκας και σε κάθε επίσκεψη ως όφειλαν, αλλά την αναγράφουν μόνο με την ημερομηνία του τοκετού της.

Από όλα αυτά ο έλεγχος δεν αποκλείει, ότι σε κάποιες περιπτώσεις γυναικών, πιθανόν να ζητήθηκε από τον ελεγχόμενο οποιασδήποτε μορφής επιστημονική συνδρομή, όμως αυτός βασικά είχε και δικά του περιστατικά τα οποία ενεργούσε μόνος του καλυπτόμενος, αφού δεν ήταν δυνατόν να αναγράφεται το όνομά του έχοντας νομοθετικό κώλυμα. Σίγουρα ο ελεγχόμενος και λόγω ειδικής εξειδίκευσης ενεργούσε από μόνος του τις εξωσωματικές γονιμοποιήσεις στο το οποίο εδρεύει στο Κτίριο του Μαιευτηρίου, δεδομένου ότι την εξεταζόμενη περίοδο στο ΠΑΓΝΗ δεν λειτουργούσε μονάδα εξωσωματικής γονιμοποίησης. Η λειτουργία της μονάδος στο ΠΑΓΝΗ ξεκίνησε μετά το έτος 2006. η) Ο διαχειριστής και επιστημονικά υπεύθυνος του κατέθεσε, ότι για όλη την εξεταζόμενη περίοδο δεν είχε αντιληφθεί ιατρικές πράξεις (εξωσωματικής γονιμοποίησης) να ενεργούνται από τον Μ..... Α.... και δεν μπορεί να εξηγήσει το πώς ασθενείς που φαίνονται καταγεγραμμένοι στο βιβλίο κίνησης του καταθέτουν σχεδόν ταυτόχρονα στο λογαριασμό του Μ..... τα χρηματικά ποσά που αναγράφονται στις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών. Στην περίπτωση αυτή έχουμε 229 ταυτοποιημένες περιπτώσεις γυναικών με την ένδειξη «προσπάθεια μικροχειρουργικής γονιμοποίησης με επιτυχή εμβρυομεταφορά» μετά τον Αύγουστο του 2002 και μέχρι την 31-7-2006. Μάλιστα επτά (7) επιπλέον περιπτώσεις έχουμε ταυτοποίηση και από τις ιδιωτικές επιταγές (είναι στη διάθεση του ελέγχου) που εκδόθηκαν από τις ίδιες τις γυναίκες ή τους συζύγους τους σε διαταγή του ελεγχόμενου. (βλέπε ενότητα 3). Είναι γνωστό ότι οι περιπτώσεις της εξωσωματικής γονιμοποίησης πριν και μετά από αυτήν, απαιτούν την σχετική εξειδίκευση του ιατρού, την οποία είχε μόνο ο ελεγχόμενος και ο επιστημονικά υπεύθυνος του Επειδή στο βιβλίο κίνησης ασθενών του ανωτέρω κέντρου και έναντι των ονομάτων των γυναικών υπάρχει ο α/α της εκδοθείσας ΑΠΥ εκ μέρους του κέντρου, ο έλεγχος επέδωσε στον την με α/α 51/2011 πρόσκληση προσκόμισης των ΑΠΥ των ετών 2002-2006, προκειμένου να συνεχισθεί η έρευνα. Ο ανωτέρω προσκόμισε στην Υπηρεσία μας υπόμνημα στο οποίο ισχυρίζεται, ότι λόγω φορολογικής περαίωσης τα ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία τα κατέστρεψε, μη υποχρεούμενος σε διαφύλαξή τους, επομένως δεν κατέστη δυνατή η συνέχιση της έρευνας μας.». Περαιτέρω, όπως επίσης βεβαιώνεται στην έκθεση ε-

λέγχου, τα ελεγκτικά όργανα έλαβαν υπόψη ότι «στην από 15/1/2010 Ενορκη εξέταση Μάρτυρα ενώπιον ανακριτικών υπαλλήλων της Υ. Ασφαλείας Ηρακλείου, ο μάρτυρας, αναπληρωτής καθηγητής και διευθυντής της κλινικής μαιευτικής - γυναικολογικής του ΠΑΓΝΗ, κατέθεσε, ότι ενώπιον του δ/ντή ιατρικής υπηρεσίας του, ο Μ..... Α.... δήλωσε ότι «πηγαίνει συμβουλευτικά στο ιδιωτικό Μαιευτήριο, χωρίς πληρωμή». Τέλος, ο έλεγχος, από τα στοιχεία που αξιολόγησε, οδηγήθηκε στην κρίση ότι «προκύπτει χωρίς καμία αμφιβολία ότι οι καταθέσεις χρηματικών ποσών στους λογαριασμούς του Μ..... Α..... με αναγραφή έναντι των ποσών των ονομάτων γυναικών (ασθενών) αφορούν αμοιβές του οι οποίες προέρχονται από παρασχεθείσες σε αυτές υπηρεσίες από αυτόν» και παραθέτει στην έκθεση ελέγχου αναλυτικά τις επώνυμες καταθέσεις ανά διαχειριστική περίοδο, όπως προέκυψαν από την επεξεργασία των κινήσεων των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών δηλαδή από 29-11-2001 μέχρι 18-12-2001, διαχειριστική περίοδο από 14-1-2002 μέχρι 2-8-2002, από 1-1-2003 μέχρι και τη χρήση 2009 (ειδικότερα μέχρι 12-11-2009). 2. Ως προς την ΕΝΟΤΗΤΑ Β΄: ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΕΙΞΗ ΜΕΤΡΗΤΑ, στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα εξής: {Για την ενότητα αυτή ο έλεγχος ζήτησε από την Τράπεζα τα συγκεκριμένα Γραμμάτια είσπραξης - Δελτία κατάθεσης, προκειμένου να διαπιστώσει την ταυτότητα των ατόμων που ενήργησαν τις καταθέσεις αυτής της ενότητας. Πράγματι η Τράπεζα μας απέστειλε τα γραμμάτια είσπραξης - Δελτία κατάθεσης, από όπου φαίνεται ότι ο ενεργών την κατάθεση στις περισσότερες φορές είναι συγκεκριμένος υπάλληλος του Μαιευτηρίου και σε άλλες περιπτώσεις ο ίδιος ο Μ..... Α..... ή η σύζυγός του για την χρονική περίοδο του έτους 2007. Σε ορισμένα γραμμάτια είσπραξης-Δελτία κατάθεσης εκτός του καταθέτη υπαλλήλου, αναγράφεται πρόχειρα με μολύβι και το όνομα της γυναίκας ή των γυναικών ασθενών. Σε μια περίπτωση, ήτοι την 28-6-2005 ο τότε Διοικητικός Διευθυντής του Μαιευτηρίου, κάνει ανάληψη ποσού των 4.600 ευρώ από τον λογαριασμό του (έτσι ήταν η επωνυμία του Μαιευτηρίου πριν την απορρόφησή του από την) και στην συνέχεια το ποσό αυτό ο ίδιος το καταθέτει στον λογαριασμό του ελεγχόμενου. Επομένως και στην Β΄ ενότητα τα χρηματικά ποσά τα οποία κατατέθηκαν στους προαναφερόμενους λογαριασμούς του ελεγχόμενου, από τις υπαλλήλους του Μαιευτηρίου, θεωρούμε ότι συνιστούν αμοιβή, που αυτός εισέπραττε ένεκεν της προσφοράς ιατρικών υπηρεσιών εκ μέρους του, σε περιπτώσεις ασθενών οι οποίοι υποβάλλονταν σε εξετάσεις ή επεμβάσεις κλπ στο Μαιευτήριο ή στο». Από την αξιολόγηση των

ανωτέρω, « ο έλεγχος σε αυτή την ενότητα και σε κάθε περίπτωση κατάθεσης που διενεργήθηκε από τους συγκεκριμένους υπαλλήλους του Μαιευτηρίου, καταλογίζει ανάλογη φορολογική παράβαση του Κ.Β.Σ.. Συγχρόνως ο έλεγχος απέχει από τον καταλογισμό παραβάσεων του Κ.Β.Σ. στις περιπτώσεις καταθέσεων, οι οποίες διενεργούνται από τον ίδιο ή τη σύζυγό του καθόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί με βεβαιότητα η πραγματική πηγή προέλευσης αυτών των ποσών». Ομως, (βλ. σ. 26 της έκθεσης ελέγχου) όπως βεβαιώνεται «σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.

3888/2010 ΦΕΚ Α` 175/30-9-2010 τα χρηματικά αυτά ποσά λογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Επίσης, ο έλεγχος απέχει από τον καταλογισμό φορολογικής παράβασης στις περιπτώσεις που ο καταθέτης είναι άγνωστος» και τέλος παρατίθεται αναλυτικός πίνακας με αρίθμηση από 1 έως 8 ανά χρήση, κατά ημερομηνία, ποσό και όνομα καταθέτη, όπως προκύπτουν από τους αντίστοιχους τραπεζικούς λογαριασμούς της εν λόγω κατηγορίας: στη χρήση 2002 δεν καταλογίζεται παράβαση διότι καταθέτης είναι ο ίδιος ο προσφεύγων ή άγνωστος καταθέτης, ενώ καταλογίζονται στις επόμενες δηλαδή 2003 μέχρι και 2009, με ορισμένες κατ' ιδίαν περιπτώσεις μη καταλογισμού για τους ίδιους ως άνω λόγους. Τέλος, 3) ως προς την ΕΝΟΤΗΤΑ Γ': ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕ

ΤΗΝ ΕΝΔΕΙΞΗ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΕΠΙΤΑΓΗ , όπως βεβαιώνεται στην έκθεση ελέγχου για τις περιπτώσεις αυτές ο έλεγχος ζήτησε από την τράπεζα τις φωτοτυπίες και των δύο όψεων των ιδιωτικών επιταγών, προκειμένου να διαπιστώσει την ταυτότητα των ατόμων που εξέδωσαν αυτές, και την σχέση αυτών ή των ατόμων του συγγενικού τους περιβάλλοντος με τον προσφεύγοντα. (Ο έλεγχος για να επισπεύσει την αποστολή των ζητηθέντων στοιχείων, ζήτησε από την Τράπεζα τις επιταγές αξίας άνω των 1.000 ευρώ.). Από τις φωτοτυπίες των ιδιωτικών επιταγών που απέστειλε η ως άνω Τράπεζα, οι οποίες, όπως διαπίστωσε ο έλεγχος ήταν σε διαταγή του προσφεύγοντος, είτε απευθείας είτε μετά από οπισθογράφηση, τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ταυτοποίηση των ατόμων που εξέδωσαν τις επιταγές ή των συζύγων αυτών, με τα βιβλία χειρουργείου του Μαιευτηρίου, του βιβλίου ασθενών του και των βιβλίων της Μαιευτικής - Γυναικολογικής Κλινικής του ΠΑΓΝΗ. Από τον πίνακα που παρατίθεται στην έκθεση ελέγχου, το ποσό της επιταγής συσχετίζεται ως αμοιβή του προσφεύγοντος για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες είτε σύμφωνα με τα προκύπτοντα από το ως άνω βιβλίο ασθενών ενώ, όπως αναφέρεται

στην έκθεση ελέγχου, σε ορισμένες περιπτώσεις από το βιβλίο ασθενών του ως άνω Μαιευτηρίου και εμφανίζονται άλλοι ιατροί ως θεράποντες της συγκεκριμένης ασθενούς, και όχι ο προσφεύγων, σε μία δε περίπτωση για το συσχετισμό του ποσού ως αμοιβής προς τον προσφεύγοντα λόγω παροχής ιατρικών υπηρεσιών παρατίθεται ότι «τα ανωτέρω επιβεβαίωσε με ένορκη κατάθεσή του ο» και τέλος στην α.α 23η περίπτωση για επιταγή για ποσό 1.430 ευρώ με ημερομηνία 14/6/2007 η οποία «εκδόθηκε από τον Λ.Ε. σε διαταγή Μ..... Α. και αφορά τη σύζυγό του Λ.-Ε.Σ. για περίπτωση ωληψίας την 8/5/2007 στο ΠΑΓΝΗ, όπως προκύπτει από το πρακτικό επέμβασης με αριθμ. μητρώου χειρουργείου ...» ο έλεγχος δεν καταλόγισε παράβαση καθόσον «δεν συνιστά παροχή ιατρική σε ασθενή, εκτός του χώρου εργασίας του ως δημόσιου λειτουργού». Από την επεξεργασία και την αξιολόγηση όλων των στοιχείων που ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του, οδηγήθηκε στο συμπέρασμα, όπως αναφέρεται στην ένδειξη «ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» στην έκθεση ελέγχου σελίδα 37, ότι «Ο ελεγχόμενος υπέβαλε μεν δήλωση διακοπής εργασιών στις 2-8-2002, όμως όπως προκύπτει από τα ανωτέρω εκτεθέντα στοιχεία, συνέχισε να ασκεί το ελευθέριο επάγγελμα του Ιατρού χειρουργού Γυ-

ναϊκολόγου στους χώρους και στις εγκαταστάσεις του Μαιευτηρίου και του Μάλιστα σε έντυπο από σημειωματάριο, απόσπασμα του οποίου μας απεστάλη από άγνωστο σε μας πρόσωπο και ειδικότερα στο επάνω μέρος αυτού, υπάρχει έντυπη η σφραγίδα του ελεγχόμενου με αναγραφή του ονόματός του, της εξειδίκευσής του, οι επιστημονικοί τίτλοι, τα τηλέφωνα του ΠαΓΝΗ καθώς και το τηλέφωνο (.....), το οποίο σύμφωνα με έγγραφο του ΟΤΕ ανήκει στο Μαιευτήριο Η μη έκδοση στοιχείων συντελεί στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης (άρθρο 30 Π.Δ. 186/1992)».

Με βάση την από 30/9/2011 έκθεση ελέγχου ο αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. Β` Ηρακλείου εξέδωσε σε βάρος του προσφεύγοντος τις προσβαλλόμενες με την προσφυγή πράξεις επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κοινοποιηθείσες στον προσφεύγοντα στις 16 Νοεμβρίου 2011 και σε όλες αναφέρεται ότι «...προκύπτει ότι η επιχείρηση Μ..... Α.... Σ.... με Α.Φ.Μ.....και με αντικείμενο εργασιών Π ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΓΙΑ ΕΝΗΛΙΚΟΥΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΗ ΕΚΠ που λειτουργεί στην οδό και αριθμό ... στο ...ΗΡΑΚΛΕΙΟ και έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων Β` κατηγορίας υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:....». Ειδικότερα: 1. Με την 310/19-10-2011 πράξη επιβλήθηκαν τα εξής κατ' ιδίαν πρόστιμα: πρόστιμο 5.274 ευρώ (586χ9) και πρόστιμο 1.758 ευρώ (586χ3) για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβούς έκδοσης σε έντεκα περιπτώσεις, πρόστιμο 1.085,84 ευρώ, 918,37 ευρώ, 939,10 χ2 για ισάριθμες παραβάσεις ανακριβούς έκδοσης στοιχείων παροχής υπηρεσιών λιανικώς, πρόστιμο 2.406,46 ευρώ και ποσό 880,41 ευρώ για δύο αντίστοιχες

παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων παροχής υπηρεσιών λιανικώς και συνολικά 14.201,28 ευρώ. 2. Με την 311/19-10-2011 πράξη επιβλήθηκαν τα εξής κατ' ιδίαν έξι (6) πρόστιμα για τις αντίστοιχες κατ' ιδίαν παραβάσεις διαχειριστικής περιόδου 1.1 έως 31/12/2002: ποσό 8.790 ευρώ χ 2 για δύο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή ανακριβούς έκδοσής του, ποσό 8.468 ευρώ για ανακριβή έκδοση στοιχείου παροχής υπηρεσιών λιανικώς, ποσό 59.810,41 ευρώ για μη έκδοση στοιχείων παροχής υπηρεσιών λιανικώς και ποσό 586 ευρώ για μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της

παρ. 5 του άρθρου 10 (για κάθε βιβλίο) και συνολικά 87.616,41 ευρώ. 3. Με την 312/19-10-2011 πράξη επιβλήθηκαν τα εξής κατ' ιδίαν αυτοτελή πρόστιμα για τις αντίστοιχες παραβάσεις διαχειριστικής περιόδου 1/ έως 31/12/2003: ποσό 8.790 (586χ15) ευρώ για παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή ανακριβούς έκδοσης τους, ποσό 242.770 ευρώ, 29.720 ευρώ και 35.160 ευρώ για αντίστοιχες παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων παροχής υπηρεσιών λιανικώς, ποσό 586 ευρώ για μία παράβαση μη τήρησης βιβλίων Α` και Β` κατηγορίας ή τήρησης κατώτερης αυτών και πρόστιμο 1.172 (586χ2) ευρώ για μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του

άρθρου 10 (για κάθε βιβλίο) και συνολικά 318.198 ευρώ. 4. Με την 313/19-10-2011 πράξη επιβλήθηκαν τα εξής κατ' ιδίαν πρόστιμα για τις αντίστοιχες παραβάσεις διαχειριστικής περιόδου 1/1 έως 31/12/2004: ποσό 8.790 (586χ15) ευρώ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβή έκδοση της αξίας του, ποσό 254.900 ευρώ, ποσό 95.345 ευρώ και ποσό 61.530 ευρώ για μη αντίστοιχη έκδοση στοιχείων παροχής υπηρεσιών λιανικώς, ποσό 586 ευρώ για μη τήρη-

ση βιβλίων Α` και Β` κατηγορίας ή τήρηση κατώτερης αυτών και ποσό 1.172 (586x2) ευρώ για μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 (για κάθε βιβλίο) και συνολικά 422.413 ευρώ. 5. Με την 314/19-10-2011 πράξη επιβλήθηκαν τα εξής κατ' ιδίαν πρόστιμα για τις αντίστοιχες παραβάσεις διαχειριστικής περιόδου 1/1 έως 31/12/2005: ποσό 8.790 (586x15) ευρώ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβή έκδοση της αξίας του, ποσό 129.800 ευρώ, 75.925 ευρώ και ποσό 43.950 ευρώ για μη έκδοση στοιχείων παροχής υπηρεσιών λιανικώς, ποσό 586 ευρώ για μη τήρηση βιβλίων Α` και Β` κατηγορίας ή τήρησης κατώτερης αυτών και ποσό 1.172 (586x20) ευρώ για μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 (για κάθε βιβλίο) και συνολικά 260.223 ευρώ. 6. Με την 315/19-10-2011 πράξη επιβλήθηκαν τα εξής κατ' ιδίαν πρόστιμα για τις αντίστοιχες παραβάσεις διαχειριστικής περιόδου 1/1 έως 31/12/2006: ποσό 8.790 (586x15) ευρώ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβή έκδοση της αξίας του, ποσό 97.300 ευρώ, 131.315 ευρώ και ποσό 131.850 ευρώ για μη έκδοση στοιχείων παροχής υπηρεσιών λιανικώς, ποσό 586 ευρώ για μη τήρηση βιβλίων Α` και Β` κατηγορίας ή τήρησης κατώτερης αυτών και ποσό 1.172 (586x20) ευρώ για μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 (για κάθε βιβλίο) και συνολικά 371.013 ευρώ. 7. Με την 316/19-10-2011 πράξη επιβλήθηκαν τα εξής κατ' ιδίαν πρόστιμα για τις αντίστοιχες παραβάσεις διαχειριστικής περιόδου 1/1 έως 31/12/2007: ποσό 7.618 (586x13) ευρώ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβή έκδοση της αξίας του, ποσό 1.500 ευρώ, 59.470 ευρώ και ποσό 35.160 ευρώ για μη έκδοση στοιχείων παροχής υπηρεσιών λιανικώς, ποσό 586 ευρώ για μη τήρηση βιβλίων Α` και Β` κατηγορίας ή τήρησης κατώτερης αυτών και ποσό 1.172 (586x20) ευρώ για μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 (για κάθε βιβλίο) και συνολικά 105.506 ευρώ. 8. Με την 317/19-10-2011 πράξη επιβλήθηκαν τα εξής κατ' ιδίαν πρόστιμα για τις αντίστοιχες παραβάσεις διαχειριστικής περιόδου 1/1 έως 31/12/2008: ποσό 5.860 (586x10) ευρώ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβή έκδοση της αξίας του, ποσό 3.900 ευρώ, 45.988 ευρώ, για μη έκδοση στοιχείων παροχής υπηρεσιών λιανικώς, ποσό 586 ευρώ για μη τήρηση βιβλίων Α` και Β` κατηγορίας ή τήρησης κατώτερης αυτών και ποσό 1.172 (586x20) ευρώ για μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 (για κάθε βιβλίο) και συνολικά 57.506 ευρώ. 9. Με την 318/19-10-2011 πράξη επιβλήθηκαν τα εξής κατ' ιδίαν πρόστιμα για τις αντίστοιχες παραβάσεις διαχειριστικής περιόδου 1/1 έως 31/12/2009: ποσό 586 (586x1) ευρώ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβή έκδοση της αξίας του, ποσό 6.400 ευρώ και 14.630 ευρώ, για μη έκδοση στοιχείων παροχής υπηρεσιών λιανικώς, ποσό 586 ευρώ για μη τήρηση βιβλίων Α` και Β` κατηγορίας ή τήρησης κατώτερης αυτών και ποσό 1.172 (586x20) ευρώ για μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 (για κάθε βιβλίο) και συνολικά 31.578 ευρώ και 10. Με την 347/8-11-2011 πράξη επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 2.930 (586x5) ευρώ για μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων δεύτερη και τρίτη φορά.

8. Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α` 179), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέρ-

γεια 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 ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος». Εξάλλου, στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α` 151), στο οποίο κωδικοποιήθηκε το άρθρο 68 του Ν.Δ/τος 3323/1955, ορίζεται στην παρ. 1 ότι «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» και στην παρ. 4 ότι «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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, 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.». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006,ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

Εξάλλου, στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. 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).....γ», (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α` 276/22.12.2006).

Περαιτέρω, στη φορολογία εισοδήματος μέχρι τον κρίσιμο χρόνο της κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων (16-11-2011) ίσχυσαν τα εξής: Με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 (ΦΕΚ Α` 265/5.12.2006) ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008.....». Με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ Α` 194/25.9.2008) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία της παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται

το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009.....». Με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 (ΦΕΚ Α` 143/7.8.2009) ορίζονται τα εξής: «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». Με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α`/24.4.2010) ορίζονται τα εξής: «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». Με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α` 175/30.9.2010 ορίζονται τα εξής: « 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, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...».

9. Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται, ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος, η οποία ορίζεται πενταετής και η ρύθμιση αυτή είναι η πάγια. Περαιτέρω, δε η παραγραφή του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου σύμφωνα με την προδιαληφθείσα διάταξη του άρθρου 11 του Ν. 3513/2006 παρατάθηκε μέχρι 31-12-2008, όπως ειδικώς ορίζεται, στις περιπτώσεις που οι προθεσμίες παραγραφής λήγουν στις 31-12-2006 και 31-12-2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση, εν προκειμένω, πράξεων Κ.Β.Σ.. Οι μετέπειτα παρατάσεις που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3840/2010 και 3888/2010 ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε αντίστοιχα στις 31-12-2008, στις 31/12/2009, στις 30-6-2010 και στις 31-12-2010 και παρατάθηκε μέχρι 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010 και μέχρι 31/12/2011 αντίστοιχα καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες (ώστε η πενταετής παραγραφή παρατείνεται και με αυτούς τους νόμους σε έξι και πεντέμισι έτη) και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θέλησε να διαλάβει στη ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής και τη δεύτερη αυτή περίπτωση ρητώς, σαφώς και ειδικώς το όρισε (βλ. διάταξη της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 3296/2004 -ΦΕΚ Α` 253/14.12.2004, με την οποία ορίστηκε ότι «Η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων του οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998) καθώς και των υποθέσεων προηγούμενων ετών για τις οποίες έχει παραταθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 και του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003, η οποία λήγει στις 31.12.2004 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρου, τελών και εισφορών, παρατείνεται για ένα (1) έτος από τη λήξη της...», επίσης βλ. Α.Ν. 515 της 24/27.8.1968. «Περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολήν φόρων. (Α. 186)». Άρθρον μόνον. «1. Η υπό της διατάξεως του άρθρου 1 του Α.Ν. 142/1967 "περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής και άλλων τινων φορολογικών διατάξεων" προβλεπομένη πα-

ράτασις επί εν έτος του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολήν πάσης φύσεως φόρων ορίζεται εις εν έτος και έξι μήνας»).

Η ως άνω ερμηνευτική παραδοχή συμπορεύεται με τη συνταγματική αρχή της ισότητας, αφού για όλες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις η παράταση της παραγραφής ορίζεται σε πεντέμισι και έξι έτη αλλά προεχόντως με τις εκ της αρχής του Κράτους δικαίου ευθέως συναγόμενες επί μέρους συνταγματικές αρχές της νομικής ασφάλειας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης ιδίως εκ των άρθρ. 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντ. (πρβλ. και ΣτΕ 1508/2002, 4170/1980 και ΔΕΑ 2992/2009) καθόσον μάλιστα και το ΔΕΚ στο όνομα των αρχών «της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας των ιδιωτών» επιβάλλει στα Κράτη μέλη τη σαφή διατύπωση των κανόνων δικαίου. Η «μη διαφορούμενη διατύπωση επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή και στα δικαστήρια να ελέγχουν την τήρηση των κανόνων αυτών». {βλ. ΔΕΚ 30.1.85, Επιτροπή κατά Δανίας, υποθ. 143/83, Συλ. 1985. 427. Η νομολογία αυτή χαρακτηρίζεται πάγια: ΔΕΚ 21.6.88, Επιτροπή κατά Ιταλίας, υποθ. 257/88, Συλ. 3249, 28.4.93, Επιτροπή κατά Ιταλίας, υποθ. C - 30691, Συλ. 2151, Υποθ. C-427/10 Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα της 15/9/2011 σημ. 13 και της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, C-201/08, Plantanol (Συλ. 2009, σ. 1-8343, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία και σκέψη 45)}.

10. Επειδή, εν προκειμένω, προβάλλεται με την υπό κρίση προσφυγή και το δικόγραφο προσθέτων λόγων, ότι ο χρόνος παραγραφής για τις διαχειριστικές περιόδους (χρήσεις) 2001, 2002, 2003 και 2004 συμπληρώθηκε στις 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009 και 31/12/2010 αντίστοιχα και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις για τις αντίστοιχες διαχειριστικές περιόδους κοινοποιηθείσες στον προσφεύγοντα στις 16-11-2011 δηλαδή σε χρόνο που είχε παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου είναι μη νόμιμες και ακυρωτές. Επ' αυτών το Ελληνικό Δημόσιο με το από 23/4/2012 έγγραφο των απόψεων (έκθεση άρθρου 129 Κ.Δ.Δ.) επικαλούμενο τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009, του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 και του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 αντιτάσσει, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιηθείσες στις 16/11/2011 είναι νόμιμες διότι δεν συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος αυτού. Επικουρικά δε με το από 10/5/2011 υπόμνημα (κατατεθέν στις 15/5/2012) το Ελληνικό Δημόσιο προβάλλει, ότι εν προκειμένω πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, η εφαρμογή των οποίων σε κάθε περίπτωση στηρίζεται στο γεγονός ότι τα στοιχεία δυνάμει των οποίων επιβλήθηκαν τα ένδικα πρόστιμα περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το έτος 2011. Εν προκειμένω, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην 9η σκέψη της παρούσας, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001 άρχισε την 1/1/2003 και σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 έληξε στις 31/12/2008, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 άρχισε την 1/1/2004 και σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν. 3679/2008 έληξε στις 31/12/2009, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003 άρχισε την 1/1/2005 και σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν.

3790/2009 έληξε στις 30/6/2010. Δηλαδή για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου πριν την κοινοποίηση (16/11/2011) των αντίστοιχων προσβαλλόμενων πράξεων 310/2011, 311/2011 και 312/2011 υπέκυψε σε παραγραφή, όχι όμως και της διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2004, όπως προβάλλεται με την προσφυγή, αφού για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο η παραγραφή άρχισε 1/1/2006 και σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 συμπληρώθηκε στις 31/12/2011 δηλαδή μετά την κοινοποίηση της οικείας πράξης 313/2011, κατά το εν μέρει βάσιμο του λόγου αυτής. Εξάλλου, ο επικουρικός λόγος του Ελληνικού Δημοσίου είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, αφού η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β` του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α` του ίδιου νόμου, προϋποθέτει οριστικότητα της φορολογικής εγγραφής και διενέργεια συμπληρωματικής, η οποία δεν προβλέπεται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και επομένως δεν είναι δυνατή, κατ` άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 η ανάλογη εφαρμογή της επί πράξεων επιβολής προστίμου για παραβάσεις του εν λόγω Κώδικα (βλ. και Δ. Εφ. Θεσ/νίκης 55/2011).

11. Επειδή, περαιτέρω, προβάλλεται, εκτός των άλλων, ότι μη νομίμως επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα τα επίδικα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που του αποδίδονται με τις προσβαλλόμενες πράξεις και τούτο διότι δεν ήταν επιτηδευματίας κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και δεν υποχρεούτο σε τήρηση βιβλίων και σε έκδοση στοιχείων του Κώδικα αυτού. Ειδικότερα δε επί του λόγου αυτού ο προσφεύγων προβάλλει, τόσο με το δικόγραφο της προσφυγής όσο και με αυτό των πρόσθετων λόγων, ότι η διαπίστωση της απόκτησης εισοδήματος δεν προσδίδει αυτή και μόνο στον αποκτήσαντα την ιδιότητα του επιτηδευματία αλλά η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της συνδρομής των υπό του νόμου οριζόμενων προϋποθέσεων, ότι συμπερασματικά και μόνο ο έλεγχος κατέληξε στην κρίση περί παροχής από μέρους του ιατρικών υπηρεσιών, ότι δεν νοείται επιβολή προστίμων του ΚΒΣ στα πλαίσια των ελεγκτικών ενεργειών στην έρευνα του «πόθεν έσχες», το οποιοδήποτε αποτέλεσμα του οποίου αντανακλάται στη φορολογία εισοδήματος καλούμενος να δικαιολογήσει την απόκτησή του. Επίσης, προβάλλει, ότι λόγω της απασχόλησής του ως Πανεπιστημιακού στην Ιατρική Σχολή του Πανεπιστημίου Κρήτης και από το έτος 2006 και ως Διευθυντή στη Μονάδα Εξωσωματικής Γονιμοποίησης του ΠαΓΝΗ αλλά και των επιστημονικών δραστηριοτήτων του σε διεθνές επίπεδο, αφού είναι και μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Εταιρείας Εμβρυολογίας και Αναπαραγωγής (Executive Committee Member of ESHRE- European Society of Human Reproduction and Embryology), επίσης Councillor of European Society for Clinical Investigation (ESCI) καθώς και ιδρυτικό μέλος της Mediterranean Society for Reproductive Medicine (MSRM) με αναφορά στα προσκομιζόμενα κατ' επίκληση έγγραφα, (πολυσέλιδο βιογραφικό, σχετικά έγγραφα με συχνές οργανώσεις συνεδρίων και συμμετοχή τους σε αυτά τόσο στο εσωτερικό όσο και εξωτερικό) δεν ήταν εφικτή η συστηματική άσκηση της ιατρικής ως ελευθέρου

επαγγέλματος και η οποιαδήποτε παρουσία του όταν εκκαλείτο από τους θεράποντες ιατρούς του και του Μαιευτηρίου, όπως δέχεται και ο έλεγχος, έγκειτο στα πλαίσια της επιστημονικής συνεργασίας και προώθησης του διδακτικού, κλινικού και εκπαιδευτικού του έργου. Επί των λόγων αυτών το Ελληνικό Δημόσιο αντιτάσσει με το υπόμνημα, (βλ. και το από 23-4-2012 έγγραφο απόψεων) ότι για την απόκτηση της ιδιότητας του επιτηδευματία και την εξ αυτής απορρέουσα υποχρέωση τήρησης των βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων

και Στοιχείων αρκεί μόνο η άσκηση δραστηριότητας εντός της Ελληνικής Επικρατείας που αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος και δεν ενδιαφέρει το νομοθέτη για το χαρακτηρισμό του επιτηδευματία το νόμιμο ή το παράνομο της δραστηριότητας, αν διατηρεί ή όχι ιδιαίτερη στέγη, ο χώρος που ασκεί τη δραστηριότητά του κλπ. αλλά αρκεί η άσκηση οποιασδήποτε δραστηριότητας που αποβλέπει στη κτήση εισοδήματος και ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες.

12. Επειδή, το Δικαστήριο, λαμβάνει υπόψη, ότι στην από 30/9/2011 έκθεση ελέγχου των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων, στην οποία στηρίζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν αναφέρονται συγκεκριμένα στοιχεία του ελέγχου, ώστε να προκύπτει αναμφισβήτητα η παροχή ιατρικών υπηρεσιών του προσφεύγοντος σε ασθενείς εντός του και του Μαιευτηρίου, με τη λήψη αμοιβής, αφού προϋπόθεση για τη θεμελίωση των αποδιδόμενων στον προσφεύγοντα παραβάσεων είναι η παροχή συγκεκριμένων ιατρικών υπηρεσιών υπό του προσφεύγοντος πανεπιστημιακού ιατρού που να συσχετίζονται με την ειδικότητα αυτού ως γυναικολόγου-μαιευτήρα, γεγονότα που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτά. Αντ' αυτών ο έλεγχος προκειμένου να στοιχειοθετήσει τις σε βάρος του προσφεύγοντος αποδιδόμενες παραβάσεις στηρίζεται σε πιθανολόγηση και συμπερασματικά στο συσχετισμό των ποσών που έχουν κατατεθεί στους οικείους τραπεζικούς λογαριασμούς του από διοικητικούς υπαλλήλους ή με την ένδειξη ιδιωτική επιταγή, με μόνη την αναφορά ως αιτιολογία κατάθεσης του ονόματος ασθενούς, το οποίο βρέθηκε στα τηρούμενα βιβλία χειρουργείου του Μαιευτηρίου καθώς και του βιβλίου κίνησης του Για τη θεμελίωση δε της κρίσης, ότι τα ως άνω ποσά που ο προσφεύγων, κατά την άποψη των ελεγκτικών οργάνων, εισέπραξε λόγω παροχής ιατρικών υπηρεσιών προς τις αναφερόμενες στα εν λόγω βιβλία ασθενείς, ο έλεγχος επικαλείται αορίστως μαρτυρικές καταθέσεις ασθενών τις οποίες δεν κατονομάζει στην έκθεση ελέγχου (όπως, «ορισμένες εξ αυτών κατέθεσαν ότι...», «Επίσης, άλλες κατέθεσαν ότι...», «Τούτο προκύπτει και από κατάθεση γυναικός η οποία αναφέρει ότι...», «Σε μια περίπτωση γυναίκα κατέθεσε ότι...», «άλλη γυναίκα κατέθεσε ότι...», «Ότι στο χώρο αναμονής συζητώντας με άλλες γυναίκες που είχαν υποβληθεί στην ίδια διαδικασία ανέφεραν ότι και αυτές πλήρωσαν τα ίδια χρήματα»), ούτε παραθέτει αυτούσια αποσπάσματα των εν λόγω καταθέσεων (πρβλ. ΣτΕ 2127/2012 σκέψη 7η) αλλά ο έλεγχος διατυπώνει στην έκθεση ελέγχου τη δική του εκδοχή αποδίδοντας το δικό του περιεχόμενο περί των μαρτυρικών καταθέσεων, στοιχείο που δεν μπορεί να εκτιμηθεί

από το Δικαστήριο προς συναγωγή ασφαλούς κρίσης. Επίσης, ούτε αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου το είδος των εξετάσεων στις οποίες υποβλήθηκαν οι συγκεκριμένες ασθενείς, ώστε να συσχετισθούν προς την ειδικότητα και την γενομένη αποδεκτή και από τον έλεγχο εξειδίκευση του προσφεύγοντος (εξωσωματική γονιμοποίηση), η διάρκεια της νοσηλείας της κάθε ασθενούς σε περίπτωση που είτε υποβλήθηκε σε στάδια εξετάσεων είτε σε χειρουργική επέμβαση, χωρίς να αρκεί προς τούτο μόνο η ημερομηνία εξόδου, την μνεία της οποίας επέλεξε ο έλεγχος προκειμένου να ταυτίσει την ημερομηνία εξόδου με την κατάθεση του φερόμενου ποσού ως αμοιβής, ενώ ο έλεγχος όφειλε να εξακριβώσει και να παραθέσει τη διάρκεια της νοσηλείας της κάθε ασθενούς (ημερομηνία εισόδου-εξόδου) ώστε να δυνηθεί το Δικαστήριο αφενός να εκτιμήσει το είδος και τη βαρύτητα της παρασχεθείσας ιατρικής συνδρομής σε συνδυασμό με το κατατεθέν ποσό εάν δηλ. θα μπορούσε να αποτελέσει αμοιβή του προσφεύγοντος από την αιτία αυτή αφετέρου να ερευνήσει τον ουσιώδη ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι σε συγκεκριμένες ημερομηνίες που προκύπτουν από τα κατ' επίκληση προσκομιζόμενα στοιχεία απουσίαζε σε επιστημονικές συναντήσεις στο εσωτερικό και εξωτερικό (βλ. από 16-5-2012 υπόμνημα και κατ' επίκληση προσκομιζόμενα) και ως εκ τούτου δεν θα μπορούσε να είχε προβεί, σε αντίστοιχες της απουσίας του, κατά τον έλεγχο, πράξεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών και αυτό δεν μπορεί να αξιολογηθεί μόνο με την έξοδο του ασθενούς από το αντίστοιχο ιατρικό κέντρο. Επίσης, η Φορολογική Αρχή που φέρει το βάρος απόδειξης μολονότι δέχεται, ότι οι οποιεσδήποτε καταθέσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος έγιναν από διοικητικούς υπαλλήλους, ουδεμία σχετική μαρτυρική κατάθεση έλαβε από αυτές ονομαστικά και με ειδική αναφορά για το λόγο που προέβαιναν αυτές στις εν λόγω καταθέσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος αφού κάτι τέτοιο δεν βεβαιώνεται στην έκθεση ελέγχου ούτε προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας, προσέτι δε, ούτε το γεγονός ότι οι εν λόγω υπάλληλοι οι οποίοι

υπέγραφαν ως καταθέτες ούτε η μνεία της αιτιολογίας του ονόματος γυναικός ασθενούς μπορούν να αποδείξουν παροχή ιατρικών υπηρεσιών από μέρος του προσφεύγοντος προς αυτές (βλ. και ΣτΕ 410/1997, ΔΕΑ 2002/1989), ούτε και κατά συναγωγή δικαστικού τεκμηρίου.

Περαιτέρω, το Δικαστήριο συνεκτιμά, όπως βεβαιώνεται στην έκθεση ελέγχου, α) ότι ο ίδιος ο έλεγχος δέχεται, ότι υπήρξαν περιπτώσεις που οι θεράποντες ιατροί του στο Μαιευτήριο καλούσαν τον προσφεύγοντα υπό τη μορφή επιστημονικής συνδρομής λόγω της υψηλής εξειδίκευσής του στο εν λόγω αντικείμενο (βλ. και την αναφερόμενη στην έκθεση ελέγχου στη σελ. 6 από 15/1/2010 ένορκη εξέταση ενώπιον των ανακριτικών υπαλλήλων της Υπηρεσίας Ασφαλείας Ηρακλείου του μάρτυρα, αναπληρωτή καθηγητή και διευθυντή της κλινικής μαιευτικής-γυναικολογικής του ΠαΓΝΗ, ότι ενώπιον του Δ/ντή της ιατρικής υπηρεσίας ο προσφεύγων δήλωσε ότι «πηγαίνει συμβουλευτικά στο ιδιωτικό Μαιευτήριο, χωρίς πληρωμή» αλλά και σελ. 4 ότι οι εμφανιζόμενοι κατά τα βιβλία του Μαιευτηρίου ως θεράποντες ιατροί κατά την ένορκη εξέτασή τους κατέθεσαν, ότι σε ορισμένες περιπτώσεις καλούσαν για βοήθεια τον

προσφεύγοντα τον οποίο αποζημιώναν από ίδια διαθέσιμα) ώστε ο ίδιος ο έλεγχος, χωρίς ωστόσο να εξειδικεύει και να περιγράφει τις συγκεκριμένες επισκέψεις του προσφεύγοντος και τη συχνότητα, αποκλείει την ύπαρξη παροχής ιατρικών υπηρεσιών με αμοιβή, β) ότι ο ίδιος ο έλεγχος μολονότι λαμβάνει υπόψη, ότι η Μονάδα εξωσωματικής γονιμοποίησης άρχισε να λειτουργεί στο ΠαΓΝΗ μετά το έτος 2006 (βλ. έκθεση ελέγχου σ. 5 περ. ζ) αξιολογώντας το στοιχείο αυτό καταλήγει στο συμπέρασμα, ότι για το προγενέστερο χρονικό διάστημα ο προσφεύγων «και λόγω ειδικής εξειδίκευσης ενεργούσε από μόνος του τις εξωσωματικές γονιμοποιήσεις στο το οποίο εδρεύει στο κτίριο του Μαιευτηρίου» ενώ συνεκτιμώντας αυτό από τα ελεγκτικά όργανα θα μπορούσε εξίσου να υποστηριχθεί, ότι λόγω ανυπαρξίας τέτοιας δημόσιας Μονάδας πριν το έτος 2006, οιοποιοσδήποτε επεμβάσεις (εξωσωματικής, τοκετού) από μέρους του προσφεύγοντος Πανεπιστημιακού σε ιδιωτικό ιατρικό κέντρο, θα μπορούσαν να ήταν δικαιολογημένες επί συνδρομής επειγόντων περιστατικών, αφού κάλυπταν ύψιστη τοπική κοινωνική ανάγκη και γ) όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, ο επιστημονικά υπεύθυνος και διαχειριστής του κατέθεσε (βλ. σ. 5 έκθεσης ελέγχου) ότι κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο δεν είχε αντιληφθεί ιατρικές πράξεις «εξωσωματικής γονιμοποίησης» να ενεργούνται από τον προσφεύγοντα, επίσης δε ο ίδιος ο έλεγχος διαπίστωσε, ότι ο προαναφερόμενος είχε την ίδια εξειδίκευση με τον προσφεύγοντα, ώστε το εν λόγω Κέντρο δεν στερείτο ιατρού αντιστοίχου ειδικότητας για την ανάλογη παροχή υπηρεσιών προς τις πελάτες ασθενείς του, όμως δεν δικαιολογείται από τον έλεγχο με συγκεκριμένα στοιχεία -παρά μόνο εμμέσως λόγω του ύψους και του αριθμού των ποσών των καταθέσεων-η πολλαπλότητα και συχνότητα των ιατρικών παροχών του προσφεύγοντος στο βαθμό και στην έκταση τουλάχιστον που εμφανίζονται στην έκθεση ελέγχου, καθόσον μάλιστα τα 970 ονόματα που χαρακτηρίζονται στην έκθεση ελέγχου με αρχικά ένα ή δύο (π.χ. Κ. ή Τ.Κ.) και επαναλαμβάνονται δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι συνιστούν αυτοτελείς και χωριστές ισάριθμες περιπτώσεις γυναικών. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει του ότι ουδόλως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ούτε από την έκθεση ελέγχου, ούτε αντιτάσσεται με το έγγραφο της έκθεσης απόψεων και του υπομνήματος του Ελληνικού Δημοσίου, ότι τα αρμόδια όργανα στα πλαίσια των ελεγκτικών δικαιωμάτων και καθηκόντων τους που απορρέουν από την κείμενη νομοθεσία (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων κ.λ.π.) από τη χρήση 2001 μέχρι και αυτή του έτους 2010 (σημειωτέον ότι για τη χρήση 2010 δεν υπήρξε πόρισμα ελέγχου και καταλογισμός παραβάσεων ΚΒΣ) διενήργησαν έστω και μία φορά επιτόπιο έλεγχο στο και στο Μαιευτήριο και κατέλαβαν σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή τον προσφεύγοντα να παρέχει ιατρικές υπηρεσίες με αμοιβή έστω και μία φορά, ενόψει όλων των ανωτέρω, το Δικαστήριο κρίνει, κατά πλειοψηφία, ότι η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή (άρθρο 145 Κ.Δ.Δ.) δεν απέδειξε (πρβλ. και ΣτΕ 494/2012, 76/2002, 3558/2000, 3559/2000, 3000/1997, 410/1997, 130/1995 κ.α.) ότι τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ποσά που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ότι ήταν κατατεθειμένα στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, ιατρού, Επίκουρου Καθηγητή, κατά τον κρίσιμο χρόνο, Μαιευτικής-

Γυναικολογίας στο Ιατρικό Τμήμα του Πανεπιστημίου Κρήτης, προέρχονται από την παράνομη, κατά την έννοια που προαναφέρθηκε, άσκηση της αποδιδόμενης σ' αυτόν δραστηριότητας του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού και, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά σε προηγούμενη σκέψη, ο προσφεύγων, κατά τον κρίσιμο χρόνο, δεν συγκέντρωνε τα εννοιολογικά στοιχεία του «εν τοις πράγμασι επιτηδευματία» κατά τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ και δεν υπείχε, ως εκ τούτου, υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών του Κώδικα αυτού. Κατά την μειοψηφούσα, όμως, γνώμη του Προέδρου Γεωργίου Σκουλούδη, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου και μετά τη διακοπή της άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού (2-8-2002) και την ανάληψη καθηκόντων με θητεία (μονιμοποίηση το έτος 2006) σε κενή οργανική θέση ΔΕΠ του Πανεπιστημίου Κρήτης συνέχισε να παρέχει ιατρικές υπηρεσίες σε γυναίκες ασθενείς αμειβόμενος για τις επιπλέον αυτές υπηρεσίες (ύπαρξη, μεταξύ άλλων, καταθέσεων χρηματικών ποσών σε λογαριασμούς του από 970 γυναίκες ασθενείς). Για τις επιπλέον αυτές υπηρεσίες συγκέντρωνε τα εννοιολογικά στοιχεία του εν τοις πράγμασι επιτηδευματία, κατά τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και ο προσφεύγων είχε, ως εκ τούτου, όπως έγινε δεκτό σε προηγούμενη σκέψη, την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. Συνεπώς, σύμφωνα με την άποψη της πλειοψηφίας, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα, μη νομίμως εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος οι ένδικες πράξεις, οι οποίες είναι ουσιαστικά πλημμελείς και ακυρωτέες, απορριπτομένων των αντιθέτων ισχυρισμών του Ελληνικού Δημοσίου, κατά την άποψη δε της μειοψηφίας είναι πλήρως αιτιολογημένες και σύννομες.

13.Επειδή, κατ' ακολουθία, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της έρευνας των λοιπών λόγων της προσφυγής, αυτή- καθώς και το δικόγραφο προσθέτων λόγων -πρέπει, κατά την άποψη της πλειοψηφίας, να γίνει δεκτή, να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, να αποδοθεί το καταβληθέν παράβολο, κατ' εκτίμηση, όμως των περιστάσεων το καθ' ου Ελληνικό Δημόσιο να απαλλαγεί των δικαστικών εξόδων του προσφεύγοντος (άρθρο 275 παρ. 1 εδ. ε' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ο οποίος κυρώθηκε με το Άρθρο μόνο του Ν. 2717/1999 ΦΕΚ Α` 97), κατά την άποψη δε της μειοψηφίας η προσφυγή πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή (μόνο κατά το κεφάλαιο της παραγραφής).

ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

- Δέχεται την προσφυγή.

- Ακυρώνει τις πράξεις Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων: υπ' αριθμ. 310/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2001, υπ' αριθμ. 311/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2002, υπ' αριθμ. 312/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2003, υπ' αριθμ. 313/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2004, υπ' αριθμ. 314/2011 για τη διαχειριστική

περίοδο 1/1 έως 31/12/2005, υπ' αριθμ. 315/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2006, υπ' αριθμ. 316/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2007, υπ' αριθμ. 317/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2008, υπ' αριθμ. 318/2011 ποσού για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2009 και υπ' αριθμ. 347/2011 πράξη για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Ηρακλείου Κρήτης.

- Διατάσσει την απόδοση στον προσφεύγοντα του καταβληθέντος παραβόλου.

- Απαλλάσσει το Ελληνικό Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα του προσφεύγοντος.

- Κρίθηκε, αποφασίστηκε στα Χανιά στις 13 Δεκεμβρίου 2012 και στις 21 Φεβρουαρίου 2013.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΚΟΥΛΟΥΔΗΣ

Και η απόφαση δημοσιεύθηκε στον ίδιο τόπο στο ακροατήριο του Δικαστηρίου στις 28 Φεβρουαρίου 2013 με τη σύνθεση που αναγράφεται στα πρακτικά.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΚΟΥΛΟΥΔΗΣ

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ
ΕΥΑΓΓΕΛΗ ΝΙΚ. ΜΠΡΑΜΗ

Ο ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΜΙΧΑΗΛ ΠΑΠΑΘΕΟΦΙΛΟΥ