



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.11.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1867

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ.**2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 (οικ. έτους 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 (οικ. έτους 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 (οικ. έτους 2013), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 9.439,89€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) συνολικού ύψους 8.372,23€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 710,35€ ήτοι συνολικό ποσό **18.522,47€**, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης, λόγω διαπίστωσης παρατυπιών μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη του, ήτοι μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε 389 περιπτώσεις, οι οποίες κατέστησαν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.2018 εντολής του Προϊσταμένου της, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αρ.-2016 εντολής.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.2015 έγγραφο του Πταισματοδικείου, με το οποίο διαβιβάστηκε υλικό δικογραφίας σε βάρος του προσφεύγοντος, με σκοπό την πραγματοποίηση έρευνας για την περίπτωση διάπραξης παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Σύμφωνα με τα στοιχεία της δικογραφίας ο προσφεύγων είχε περιληφθεί σε λίστα δεκατεσσάρων ιατρών με ενδείξεις υπέρμετρης συνταγογράφησης, που κατήρτισε η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης Α.Ε. (ΗΔΙΚΑ ΑΕ) για τους μήνες Ιούλιο-Σεπτέμβριο του 2012.

Από τον έλεγχο που αρχικά διενήργησε (λόγω της υπέρμετρης συνταγογράφησης) η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για την περίοδο 2010-2012, τα αποτελέσματα του οποίου αποτυπώνονται στην από-2014 Έκθεση Παράθεσης Φορολογικών και Τραπεζικών Δεδομένων της εν λόγω υπηρεσίας, προέκυψε αναντιστοιχία μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και των πραγματοποιούμενων καταθέσεων στους τηρούμενους

τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Η ως άνω έκθεση με το με αρ. πρωτ.2014 έγγραφο απεστάλη από το Υπουργείο Δημοσίας Τάξης στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Ο Εισαγγελέας Πρωτοδικών, στην συνέχεια ,παρήγγειλε, με την με αρ. Α.Β.Μ.-08-2014 εισαγγελική παραγγελία, την οποία διαβίβασε στην Περιφερειακή Διεύθυνση Σ.Δ.Ο.Ε. Ανατ. Μακεδονίας – Θράκης, έρευνα των δεδομένων που προέκυψαν από τον έλεγχο της Οικονομικής Αστυνομίας. Κατόπιν, η Περιφερειακή Διεύθυνση Σ.Δ.Ο.Ε. Ανατ. Μακεδονίας – Θράκης, στο πλαίσιο της ως άνω παραγγελίας, κάλεσε τον προσφεύγοντα να παράσχει εξηγήσεις αναφορικά με συγκεκριμένες τραπεζικές κινήσεις, τις οποίες ωστόσο δεν έκανε αποδεκτές, επικυρώνοντας τα αποτελέσματα του ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας με την από2015 πορισματική αναφορά της. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, το Πταισματοδικείο κοινοποίησε στην Δ.Ο.Υ. το υλικό της δικογραφίας για περαιτέρω έλεγχο.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. προέκυψαν τα εξής:

- Αναφορικά με τα έτη 2010 και 2011 διαπιστώθηκε ότι οι πρωτογενείς πιστώσεις στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος υπερβαίνουν τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Ωστόσο, λόγω του ότι οι εν λόγω χρήσεις έχουν παραγραφεί, η φορολογική αρχή δεν προχώρησε σε περαιτέρω έλεγχο και έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου.
- Αναφορικά με το υπό κρίση έτος 2012 διαπιστώθηκε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος υπερβαίνουν τις πρωτογενείς πιστώσεις στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του και ως εκ τούτου δεν τεκμηριώνεται προσαύξηση περιουσίας υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94.
- Ο προσφεύγων το έτος 2012, πέραν της άσκησης του ατομικού του επαγγέλματος, είχε συνάψει συμβάσεις εργασίας:

α) με την νομαρχιακή Μονάδα Υγείας του ΙΚΑ (νυν ΕΟΠΥΥ) στο πλαίσιο της οποίας είχε υποχρέωση να παρέχει ιατρικές υπηρεσίες σε ασφαλιζόμενους του ΕΟΠΥΥ και παράλληλα να επισκέπτεται τα ΚΑΠΗ των δήμων και και να προβαίνει στην συνταγογράφηση των μελών του.

β) το ΝΠΔΔ του δήμου, στο πλαίσιο της οποίας είχε αναλάβει την υποχρέωση να προβαίνει σε συνταγογράφηση των μελών του.

Από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής προέκυψε ότι ο προσφεύγων συνταγογραφούσε φάρμακα συστηματικά (σε 389 περιπτώσεις) από το ιδιωτικό του ιατρείο σε ασθενείς – μη μέλη των ΚΑΠΗ, χωρίς να εκδίδει την προβλεπόμενη από το άρθρο 13§3 του Ν. 2238/94 απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 (οικ. έτους 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ο προσφεύγων δεν έλαβε κανένα αντάλλαγμα για τις 389 συνταγογραφήσεις. Ο φορολογικός έλεγχος δεν παραθέτει κανένα στοιχείο, που να αποδεικνύει την εκ μέρους του είσπραξη ανταλλάγματος. Έχουν εμφιλοχωρήσει αριθμητικές ανακρίβειες στην έκθεση ελέγχου.
Συγκεκριμένα, μόνο για είκοσι επτά (27) περιπτώσεις ο προσφεύγων αποδέχεται ότι δεν μπορεί να αποδείξει ότι δεν όφειλε να εκδώσει ΑΠΥ. Αντίθετα, για τις υπόλοιπες 362 ο προσφεύγων αναφέρει τα εξής: α) Οι τριακόσιες τριάντα πέντε (335) περιπτώσεις αφορούν συνταγογραφήσεις σε μέλη των ΚΑΠΗ, βάσει των σχετικών γραπτών απαντήσεων των ΝΠΔΔ του Δήμου και του Δήμου, β) Οι δεκαεπτά (17) περιπτώσεις αφορούν συνταγογραφήσεις σε ασφαλισμένους του ΕΟΠΠΥ γ) Οι δέκα (10) περιπτώσεις αφορούν συνταγογραφήσεις σε πρόσωπα, τα οποία ανήκουν σε ευαίσθητες κοινωνικές ομάδες. Η εξυπηρέτηση αυτών του είχε ζητηθεί από τον Δήμο, στο πλαίσιο άσκησης κοινωνικής πολιτικής.
2. Ο φορολογικός έλεγχος υποχρεούται να θεωρήσει τις απαντήσεις των ΟΤΑ και των ΝΠΔΔ, για το ποια πρόσωπα είναι μέλη τους, επαρκείς και να μην καταλογίσει φορολογικές παραβάσεις.
3. Ο έλεγχος της υπαγωγής των μελών των ΚΑΠΗ σε αυτά εκφεύγει των αρμοδιοτήτων του φορολογικού ελέγχου
4. Δεν έλαβε χώρα προσαύξηση περιουσίας.
5. Ο έλεγχος προσδιόρισε ακριβώς τα έσοδα και δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος (ΣΤΕ 1223/2017).

Επειδή, στο άρθρο 2§1 του Π.Δ. 186/92, 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 ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο 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.....»

Επειδή, στο άρθρο 13 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «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 παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.
2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής καθώς και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών

επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10.

Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955 (Σ.Σ. ήδη άρθρο 48 Ν. 2238/94), στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

3.....Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο.

Επειδή, στο άρθρο **12§14 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, στο άρθρο **5 του Ν. 2523/97** ορίζονται τα εξής: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.α. α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ. α.γ. 8.Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.....9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής

προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης....».

Επειδή, στο άρθρο **7§3 του Ν. 4337/2015** ορίζονται τα εξής: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)β) γ) δ) ε) ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Επειδή, από την από/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. προκύπτουν τα εξής:

- Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου κατασχέθηκαν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της υπό κρίση περιόδου 01/01-31/12/2012 με την υπ' αρ. πρωτ.-2016 έκθεση κατάσχεσης.
- Επιπλέον, ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε τα βιβλία Μητρώου Μελών των ΚΑΠΗ του Δήμου, της Δημοτικής Ενότητας και, της Δημοτικής Ενότητας, και, τα οποία και κατασχέθηκαν στις 07/04/2017.
- Από την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης (Η.ΔΙ.Κ.Α. Α.Ε.) απεστάλη αρχείο σε ηλεκτρονική μορφή excel, το οποίο περιείχε αποκλειστικά τις συνταγογραφήσεις φαρμάκων που διενήργησε ο προσφεύγων σε ασφαλισμένους με ένδειξη «ΚΑΠΗ» για το χρονικό διάστημα από τις 15/05/2012 έως και τις 31/12/2012. Στο εν λόγω αρχείο συμπεριλαμβάνονταν ο αρ. BARCODE της συνταγής, η ημερομηνία καταχώρησης, το ονοματεπώνυμο του ιατρού, το ΑΜΚΑ και η ειδικότητά του καθώς και το ονοματεπώνυμο, το ΑΜΚΑ και η διεύθυνση κατοικίας του ασφαλισμένου.

- Οι συνταγογραφήσεις φαρμάκων, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, διενεργούνταν στο ιδιωτικό ιατρείο του προσφεύγοντος, γεγονός που δεν αρνείται ο ίδιος
- Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο του ανωτέρω αρχείου με τα Μητρώα των μελών ΚΑΠΗ διαπιστώθηκαν σημαντικές αποκλίσεις και συνταγογραφήσεις φαρμάκων σε μη μέλη των ΚΑΠΗ με την ένδειξη «ΚΑΠΗ». Για τις ως άνω συνταγογραφήσεις ο έλεγχος καταλόγισε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καθώς οι εν λόγω παροχές υπηρεσίας δεν αποτελούν μέρος της συμβατικής υποχρέωσης που είχε ο προσφεύγων έναντι της διοίκησης των ΚΑΠΗ.

Επειδή, ο έλεγχος νομιμότητας της λειτουργίας των ΚΑΠΗ και συγκεκριμένα ο έλεγχος του κανονισμού λειτουργίας τους, καθώς και ο έλεγχος ενημέρωσης της συνολικής λίστας μελών των ΚΑΠΗ στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., διενεργήθηκε επικουρικά και κρίθηκε απαραίτητος, προκειμένου να κατανοηθεί το πλαίσιο λειτουργίας μέσα στο οποίο συντελούνταν οι συνταγογραφήσεις των φαρμάκων. Σε καμία περίπτωση οι διαπιστωθείσες παραβάσεις δεν αφορούν τον υπερβάλλοντα αριθμό εγγεγραμμένων στα Μητρώα των ΚΑΠΗ ή τα όρια ηλικίας και τις διευθύνσεις των ασφαλισμένων. Οι παραβάσεις αφορούν αποκλειστικά σε συνταγογραφήσεις μη μελών των ΚΑΠΗ, όπως προέκυψε από την αντιπαραβολή της λίστας των παραπεμπτικών με τα βιβλία μητρώου των ΚΑΠΗ και συνακόλουθα στη μη έκδοση νόμιμων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η με αρ. πρωτ.-2018 βεβαίωση (συμπεριλαμβανομένης της επισυναπτόμενης κατάστασης), του Ν.Π.Δ.Δ. του Δήμου ορθώς δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο, καθώς αυτή προσκομίστηκε κατόπιν επίδοσης του Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου, βεβαιώνοντας για 263 ονόματα, που συμπεριλαμβάνονταν στο Σημείωμα, ότι αυτά ήταν το 2012 εγγεγραμμένα μέλη του ΚΑΠΗ Ωστόσο, από τον διενεργηθέντα επανέλεγχο του καταλόγου των μελών από το βιβλίο Μητρώου επαληθεύτηκε εκ νέου ότι τα συγκεκριμένα άτομα δεν ήταν μέλη του ΚΑΠΗ του Δήμου

Επειδή, όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ.2018 έγγραφο του Κέντρου Υγείας, το Ν.Π.Δ.Δ. του Δήμου ουδέποτε κοινοποίησε (ως όφειλε βάσει του με αρ. πρωτ.2012 εγγράφου της Γενικής Διεύθυνσης Σχεδιασμού και ανάπτυξης Υπηρεσιών Υγείας του ΕΟΠΠΥ) το μητρώο μελών του ΚΑΠΗ για το 2012.

Επειδή, η υπογράφουσα (Διευθύντρια του Ν.Π.Δ.Δ. του Δήμου) την με αρ. πρωτ.-2018 βεβαίωση, κα., είχε βεβαιώσει σε προγενέστερο χρόνο με το υπ' αρ.-2014 έγγραφό της προς την Δ.Ο.Υ. ότι έχει διενεργηθεί ο έλεγχος νομιμότητας από το βοηθητικό προσωπικό του Ιατρείου του ΚΑΠΗ, ότι δεν διαπιστώθηκε καμία παρατυπία, καθώς και ότι έχει γίνει η υπηρεσιακή ενημέρωση της συνολικής λίστας των μελών του ΚΑΠΗ στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., γεγονός αναληθές, σύμφωνα με το με προαναφερθέν αρ. πρωτ.2018 έγγραφο του Κέντρου Υγείας

Επειδή, στο με αρ. πρωτ.-2018 έγγραφο που χορηγήθηκε από το Ν.Π.Δ.Δ. του Δήμου, συμπεριλήφθηκαν ονόματα, για τα οποία βεβαιώθηκε η ιδιότητά τους ως μέλη του ΚΑΠΗ. Ορθώς δε ο έλεγχος αποδέχθηκε την εν λόγω βεβαίωση, ως προς τα συγκεκριμένα ονόματα, καθώς από τον διενεργηθέντα επανέλεγχο του καταλόγου των μελών από το βιβλίο Μητρώου διαπιστώθηκε ότι αυτά όντως ήταν μέλη του ΚΑΠΗ του Δήμου και ότι εκ παραδρομής είχαν συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου.

Επειδή ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεκαεπτά περιπτώσεις αφορούν στην έκδοση παραπεμπτικών συνταγογράφησης σε ασφαλισμένους του ΕΟΠΠΥ, αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή επί του παραπεμπτικού θα έπρεπε να αναγράφεται η ένδειξη «ΕΟΠΠΥ» και όχι η ένδειξη «ΚΑΠΗ»

Επειδή αναφορικά με τις δέκα (10) περιπτώσεις, οι οποίες σύμφωνα με τον προσφεύγοντα αφορούν συνταγογραφήσεις σε πρόσωπα ευαίσθητων κοινωνικών ομάδων, η εξυπηρέτηση των οποίων του είχε ζητηθεί από τον Δήμο, στο πλαίσιο άσκησης κοινωνικής πολιτικής, η κρίση του ελέγχου είναι απολύτως ορθή, διότι η εν λόγω παροχή δεν συμπεριλαμβάνεται στις συμβατικές υποχρεώσεις του προσφεύγοντος προς το ΚΑΠΗ, και ως εκ τούτου να όφειλε σε κάθε περίπτωση να εκδώσει την προβλεπόμενη από το άρθρο 13§3 του Π.Δ. 186/92 Α.Π.Υ.

Επειδή, σε αντίθεση με τους ως άνω ισχυρισμούς, η από/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί και την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, διέπεται από πληρότητα και ακρίβεια, καθώς η φορολογική αρχή ανήγαγε ορθά τις ελεγκτικές τις διαπιστώσεις στην τότε ισχύουσα νομοθεσία, καταλήγοντας σε πορίσματα ικανά να στοιχειοθετήσουν τις αποδιδόμενες παραβάσεις.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί ανυπαρξίας προσαύξησης περιουσίας στην χρήση 2012 κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι ο φορολογικός έλεγχος δεν κατέληξε σε τέτοιο συμπέρασμα. Αντιθέτως, αναφέρει ότι για την χρήση 2012 το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος υπερκαλύπτει τις πρωτογενείς καταθέσεις τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ.2 & 4 του Π.Δ 186/92**: « 2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.....4.Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του

έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο β) γ) δ) ε) στ) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο ορίζεται ότι: «..... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, στο άρθρο 50 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι : «1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώ. 2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διατίθενται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου 3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος..... 4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελμάτων».

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 έως 31/12/2012 τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, λόγω μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, παρατυπιών και παραλείψεων μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα του. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, όπως διαπιστώθηκε δεν εξέδωσε τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία (*Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών*) σε τριακόσιες ογδόντα εννέα (389) περιπτώσεις, αξίας 5,00€ έκαστη, για την ηλεκτρονική συνταγογράφηση σε ασθενείς - μη εγγεγραμμένα μέλη των Κ.Α.Π.Η., με τα οποία ήταν συμβεβλημένος.

Επειδή, το πλήθος των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (389) ορθώς κρίθηκε ότι επηρεάζει σημαντικά το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω η προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης 2012 κρίνεται ορθή και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

	Καταλογιζόμενο ποσό
Διαφορά φόρου	9.439,89€
Πρόστιμο άρθρου 58 & τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	8.372,23€
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	710,35€
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.522,47€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.