



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 8-2-2021

Αριθμός απόφασης:

546

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16-5-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ. /2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 (χρήσης 2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 (χρήσης 2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13-4-2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν.2238/1994).

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την με αριθ. 3421/ 14-10-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαραδέκτως ασκηθείσα κατά της από 13-4-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

8. Την με αριθ. καταχώρησης /18-11-2016 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της με αριθ. 3421/ 14-10-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την με αριθ. /2020 Απόφαση του 14^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας, επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω

δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την με αριθ. 3421/ 14-10-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-5-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία είχε κατατεθεί 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 αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 (χρήσης 2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 96.133,18€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 115.359,82€.

Ιστορικό

Ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθ./ 15-2-2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, συνεπεία των από 28-2-2011 και 30-4-2012 εκθέσεων ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι με αριθ./ 27-5-2011 και/ 15-6-2012 αποφάσεις επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, αντίστοιχα, λόγω έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αναφορικά με την χρήση 2003. Οι διαπιστώσεις του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως αυτές διατυπώνονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, προέκυψαν κατόπιν των σχετικών πορισμάτων του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) και του Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.), βάσει των οποίων ο προσφεύγων εξέδιδε εικονικές Α.Π.Υ., ως προς την συναλλαγή, προς την Υ.Π.Α.Δ., οι οποίες αφορούσαν ανύπαρκτες εξετάσεις ασφαλισμένων του Δημοσίου. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων παρέδιδε τα χρήματα στο διαγνωστικό κέντρο «.....» με Α.Φ.Μ. και το εν λόγω διαγνωστικό κέντρο με την σειρά του εξέδιδε Τ.Π.Υ. προς τον προσφεύγοντα, προκειμένου να δικαιολογηθεί η παράδοση των χρημάτων προς αυτό. Συγκεκριμένα βάσει της από 28-2-2011 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψαν δέκα (10) παραβάσεις, διότι ο προσφεύγων εξέδωσε τις κάτωθι Α.Π.Υ:

A/A	ΑΠΥ	ΠΟΣΟ
1	103/03	13.564,83
2	104/03	12.541,97
3	105/03	13.032,00
4	110/03	13.484,87
5	100/03	13.868,33
6	101/03	14.109,32
7	109/03	12.895,27
8	102/03	14.102,01

9	112/03	14.962,76
10	113/03	15.054,71
Α.Π.Υ. συνολικής αξίας		137.616,07€

και βάσει της από 30-4-2012 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψαν πέντε (5) παραβάσεις, διότι ο προσφεύγων εξέδωσε τις κάτωθι Α.Π.Υ:

A/A	Α.Π.Υ.	ΠΟΣΟ
1	129/03	14.395,92
2	120/03	14.460,32
3	119/03	14.550,31
4	128/03	13.982,25
5	133/03	14.235,86
Α.Π.Υ. συνολικής αξίας		71.624,66€

Επιπλέον, βάσει της από 28-2-2011 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψαν πέντε (5) παραβάσεις, διότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα κάτωθι Τ.Π.Υ:

A/A	Τ.Π.Υ.	ΠΟΣΟ
1	97/03	55.644,49
2	99/03	25.573,97
3	102/03	12.895,27
4	103/03	13.484,00
5	109/03	30.017,47
Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας		137.615,20€

και βάσει της από 30-4-2012 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψαν τέσσερις (4) παραβάσεις, διότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα κάτωθι Τ.Π.Υ:

A/A	Τ.Π.Υ.	ΠΟΣΟ
1	124/03	28.378,17
2	122/03	14.460,32
3	115/03	14.550,31
4	146/03	42.911,27
Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας		100.300,27 €

Με βάση τα ανωτέρω και αφού έγινε έλεγχος όλων των δαπανών γενικά ανεξαρτήτως ποσού για όλη την ελεγχόμενη περίοδο, διαπιστώθηκε ότι οι γενικές δαπάνες λειτουργίας της επιχείρησης στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά και εκπέσθηκαν σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, **εκτός από εκείνες που αναφέρονται αναλυτικά στον Συγκεντρωτικό Πίνακα Λογιστικών Διαφορών, που επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής, και κυρίως εκείνες που στηρίζονται στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.** Συγκεκριμένα έχουν καταχωρηθεί:

α) δέκα (10) Τ.Π.Υ. εκδόσεως- Α.Φ.Μ. εκ των οποίων τα εννέα (9) συνολικής αξίας 237.915,47 €, είναι χαρακτηρισμένα εικονικά ως προς την συναλλαγή και συνεπώς

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 Π.Δ. 186/92 η αξία των ως άνω εικονικών Τιμολογίων, αποτελεί λογιστική διαφορά του παρόντος ελέγχου στο υπό κρίση οικον. έτος 2004.

β) Τ.Π.Υ. για την αγορά από τον ελεγχόμενο βενζίνης για την κίνηση του με αριθ. κυκλ. I.X. επιβατηγού αυτοκινήτου του συνολικού ποσού 840,00 €.

γ) έξοδα κινητής τηλεφωνίας συνολικού ποσού 252,21 €.

Οι υπόλοιπες δαπάνες αφορούν αγορές παγίων αξίας εκάστου τιμολογίου κάτω των 600,00€.

δ) Επιπλέον προστίθεται το ποσό των 1.945,00€ που προέκυψε ως διαφορά από την άθροιση των εσόδων στο χειρόγραφο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων

Κατόπιν των παραπάνω το σύνολο των λογιστικών διαφορών, βάσει ελέγχου, διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2004
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	2003
Διάφορα έξοδα	
Έξοδα Ε.Ι.Χ αυτ/του	323,20
Έξοδα κινητής τηλεφωνίας	252,21
Διαφορά άθροισης βιβλίου	1.945,00
Εικονικά φορολογικά στοιχεία	237.915,47
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	240.435,88€

Εν συνεχεία, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ./ 26-2-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ./ 21-3-2016 υπόμνημα.

Τέλος ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και κρίνοντας τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ως ανακριβή για την χρήση 2003, προέβη στην έκδοση της με αριθ./2016 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και της από 13-4-2016 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η συμφωνία του προσφεύγοντος με το διαγνωστικό κέντρο «.....» με Α.Φ.Μ. αφορούσε την «εκμίσθωση» της ακτινολογικής του άδειας και επ' ουδενί λόγο την πραγματοποίηση οποιασδήποτε εξέτασης ασθενούς εντός των εγκαταστάσεων του ανωτέρω διαγνωστικού κέντρου. Σαφές καθίσταται και το γεγονός, ότι στο ιδιωτικό συμφωνητικό που έχει συναφθεί μεταξύ του προσφεύγοντος και του ανωτέρω διαγνωστικού κέντρου ο προσφεύγων δεν συμβάλλεται με την ιδιότητα του εργαστηριακού ιατρού αλλά καθίσταται επιστημονικώς υπεύθυνος του οικείου διαγνωστικού κέντρου. Επιπλέον, η πραγματική σχέση του προσφεύγοντος με το ανωτέρω διαγνωστικό κέντρο περιοριζόταν αποκλειστικά στην ετήσια ανανέωση του ιδιωτικού συμφωνητικού και των συμβάσεων με τα διάφορα ασφαλιστικά ταμεία, χωρίς να έχει παρουσία στο διαγνωστικό κέντρο και να εκτελεί εξετάσεις.

- Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας.

• Οι με αριθ./27-5-2011 και/15-6-2012 Αποφάσεις επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ λόγω έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι οποίες εκδόθηκαν συνεπεία των από 28-2-2011 και 30-4-2012 εκθέσεων ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., είναι μη νόμιμες και ακυρωτές.

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, ως προς την επιβολή προστίμων του Κ.Β.Σ..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: *«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρου 2 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): *«1. 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 ελεύθεριο 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».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 19 του ν.3842/2010: *«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997.....«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο οικονομικό έτος, ορίζεται ότι:

«2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές

καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31, όταν τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%).

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων.

β) ...

γ) ...

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ.

...

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 το 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 καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 48 «Εισόδημα και απόκτησή του» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελεύθεριου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή

χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 «Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.

Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτουν κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

3. Εξαιρετικώς, το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων, των μουσουργών και των καλλιτεχνών ζωγράφων ή γλυπτών ή χαρακτών κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος αποκτήσεως του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα τρία έτη, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 1 του παρόντος. Αυτά εφαρμόζονται, επίσης, προκειμένου για τις κάθε είδους επαγγελματικές δαπάνες, οι οποίες επιβαρύνουν το κόστος του έργου των πιο πάνω προσώπων, ανεξάρτητα από το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 2.

4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 «Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος» του ν.2238/1994 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 τεκμαρτώς.⁽¹⁾

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 διαθέτονται, 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. Στις καθαρές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

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. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου. Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελμάτων.

5. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

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.

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς».

.....

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

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) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,

β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,

γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

5.

6. Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σε αυτά αγορές που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων στ', ζ' και θ' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, καθώς και των δύο τελευταίων εδαφίων της ίδιας παραγράφου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τους τηρούντες βιβλίο αγορών.

7. 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) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

8. 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.

9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α')....».

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣΤΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως "διορθωτική". Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να

επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ.Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του "δευτεροβάθμιου" οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. με αριθ. 3762/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρεται ότι: *«Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντας την».*

Επειδή, για τον υπολογισμό του ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο οι διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994 και όχι οι διατάξεις των άρθρων 48, 49 και 50 του ν.2238/1994, οι οποίες αποτελούν το κεφάλαιο ΣΤ' «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ» του ν.2238/1994 και αναφέρονται στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών (ιατροί κλπ).

Επειδή, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. Ε.16382/ΠΟΛ.371/29.12.1987 με θέμα: «Καθορισμός των συντελεστών αμοιβών των ελευθέρων επαγγελματιών σε περίπτωση Εξωλογιστικού προσδιορισμού» την Ε.16382/Πολ 371/29-12-1987, για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν.2238/94) προβλέπεται για τον προσφεύγοντα συντελεστής καθαρού κέρδους 55%.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 32 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%».

Επειδή, σύμφωνα με τις από 28-2-2011 και 30-4-2012 εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και των σχετικών πορισμάτων του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) και του Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.), τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της από 13-4-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ αναφέρεται ότι: «

1. Στην ΥΠΑΔ υποβάλλονταν και εξοφλούνταν κατά τα έτη 2003, 2004 και 2005 λογαριασμοί ιατρών εργαστηριακών ειδικοτήτων (ακτινοδιαγνώστες, ακτινολόγοι κλπ),

συμβεβλημένων με τον ΟΠΑΔ αλλά και συμβεβλημένων παράλληλα δια ιδιωτικών συμφωνητικών με εταιρείες, στις οποίες είχαν εκμισθώσει την άδεια ειδικότητας τους έναντι αποζημίωσης.

2. Στο κεφάλαιο των συμπερασμάτων σχετικού πορίσματος του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ) αναφέρεται ότι (.Σύμφωνα με τους όρους των Ιδιωτικών Συμφωνητικών οι εν λόγω ιατροί είχαν εκχωρήσει προς τις συμβαλλόμενες εταιρείες για όλο το διάστημα ισχύος των Ιδιωτικών Συμφωνητικών όλα τα δικαιώματα και αξιώσεις που απέρρεαν από τις συμβάσεις τους με ασφαλιστικά ταμεία και οργανισμούς και οι Εταιρείες αποδέχονταν τις εκχωρήσεις αυτές. Σε αντίθεση με τον όρο 16 της σύμβασης εκτέλεσης εργαστηριακών εξετάσεων με την ΥΠΑΔ που απαγορεύει ρητά την εκχώρηση ή μεταβίβαση από το συμβαλλόμενο ιατρό οποιουδήποτε δικαιώματος ή απαιτήσεως επί των αμοιβών του προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο και για οποιαδήποτε αιτία.

3- Επιπλέον, με βάση τα ιδιωτικά συμφωνητικά ρυθμιζόνταν λεπτομερειακώς οι οικονομικοί όροι και η διευθέτηση φοροτεχνικών ζητημάτων. Οι ιατροί ισχυρίστηκαν ότι οι ίδιοι δεν έπαιρναν τα χρήματα που πιστώνονταν στους λογαριασμούς τους από την ΥΠΑΔ αρχικά στην και στη συνέχεια στην».

4. «Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι οι συγκεκριμένοι ιατροί δεν βεβαίωναν οι ίδιοι στο πίσω μέρος των εντολών του δείγματος (58 εντολές που ερεύνησαν οι Επιθεωρητές του ΣΕΕΔΔ) την εκτέλεση των αναγραφόμενων εξετάσεων, δεν έθεταν την ημερομηνία εκτέλεσης τους, την υπογραφή τους και την επαγγελματική σφραγίδα τους και δεν συμπλήρωναν τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ιατρικών πράξεων εφόσον βάσει των συμφωνηθέντων όρων των προαναφερόμενων Ιδιωτικών Συμφωνητικών οι συμβαλλόμενες εταιρείες είχαν αναλάβει τον διαχειριστικό έλεγχο και την κατάθεση των εντολών αντιβαίνοντας τους όρους της σύμβασης εκτέλεσης εργαστηριακών εξετάσεων με την ΥΠΑΔ Από τα προαναφερθέντα συμπεραίνεται ότι οι ιδιοκτήτες των εμπλεκόμενων διαγνωστικών κέντρων, έχοντας πρόσβαση στους αρμόδιους υπαλλήλους της ΥΠΑΔ, θα μπορούσαν να είναι εκείνοι που οργάνωσαν την όλη επιχείρηση κατασκευής πλαστών εντολών και καρπώθηκαν κυρίως το παράνομο όφελος».

5. «Οι εμπλεκόμενοι ιατροί είναι πιθανόν να μην γνώριζαν την όλη επιχείρηση, ωστόσο εκχωρώντας τα δικαιώματα επί των αμοιβών τους από τον ΟΠΑΔ και συναινώντας στην ανάληψη από τρίτους της διαδικασίας συμπλήρωσης των συγκεντρωτικών καταστάσεων και των εντολών, κατά παράβαση των όρων των συμβάσεων τους με τον Οργανισμό, διευκόλυναν την όλη επιχείρηση».

6. Ο έλεγχος αφορά τα έτη 2003, 2004 και 2005 για ιατρούς, οι οποίοι είχαν υπογράψει σύμβαση με τον ΟΠΑΔ για πραγματοποίηση εργαστηριακών εξετάσεων σε ασφαλισμένους του Δημοσίου και παράλληλα είχαν επινοικιάσει την άδεια λειτουργίας τους σε εταιρείες, σύμφωνα με το προαναφερόμενο πόρισμα του ΣΕΕΔΔ.

7. Πέραν των παραπάνω το ΣΕΥΥΠ σε έλεγχο των καρτελών διαφόρων ιατρών όπου εμφανίζονταν στα ΧΕ που εκδίδονταν κατά έτος και που παρουσίαζαν σημαντική διαφοροποίηση ως προς τα αιτηθέντα ποσά, κυρίως μετά το 2005 όπου είχε ξεκινήσει ο έλεγχος από το ΣΕΕΔΔ ή διευθύνσεις ίδιες με άλλους ελεγχόμενους ιατρούς. Διενεργήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος στο αρχείο της ΥΠΑΔ σε λογαριασμούς, όπου διαπιστώθηκε να εμφανίζονται ως θεράποντες σε υποβληθείσες προς εξόφληση εντολές, ιατροί που κατά την προσέλευση τους στο ΣΕΥΥΠ, είχαν χαρακτηρίσει ως πλαστές τις εντολές που τους είχαν επιδειχθεί. Για το λόγο αυτό, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ. οίκ./27.2.09 έγγραφο της ΣΕΥΥΠ προς την ΥΠΑΔ ζητήθηκαν όλα τα εντάλματα για επιπλέον εργαστηριακούς ιατρούς. **Μέσα από την**

ανωτέρω διαδικασία προέκυψε η αναγκαιότητα ελέγχου των λογαριασμών του ιατρού

8. Κατά τον έλεγχο και την ΕΔΕ που διενήργησε το ΣΕΕΔΔ ελέγχθηκαν δειγματοληπτικά 58 εντολές ασφαλισμένων του Δημοσίου και για την εξακρίβωση της γνησιότητας ή μη αυτών κλήθηκαν οι ασφαλισμένοι. Όπως προέκυψε, «η συντριπτική πλειοψηφία των μαρτύρων - ασφαλισμένων (54 στους 58) οι οποίοι κλήθηκαν να καταθέσουν στην ΕΔΕ δήλωσαν ενόρκως ότι ουδέποτε πραγματοποίησαν τις εξετάσεις που αναγράφονται, στις επιδειχθείσες σε αυτούς εντολές, ούτε αναγνωρίζουν την υπογραφή τους και την διεύθυνση κατοικίας που αναγράφονται στα προσωπικά στοιχεία των ασφαλισμένων. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ψευδείς εντολές με κατασκευασμένα στοιχεία υποβάλλονταν και πληρώνονταν από την ΥΠΑΔ Συγκεκριμένα, οι εν λόγω πλαστές εντολές υγειονομικής περίθαλψης ασφαλισμένων του ΟΠΑΔ εμφανίζουν τυποποιημένη μορφή συμπλήρωσης δεδομένου ότι:

- > Παρουσιάζονται κατ' εξακολούθηση σε διαφορετικούς ασφαλισμένους οι ίδιοι θεράποντες ιατροί οι οποίοι φαίνεται να καθορίζουν το είδος των εξετάσεων.
- > Παρουσιάζονται αποκλειστικά οι τρεις μόνιμοι ελεγκτές ιατροί οι οποίοι φαίνεται να θεωρούν τις εν λόγω εξετάσεις παρά το γεγονός ότι για το εξεταζόμενο διάστημα 2003 - 2005 στην ΥΠΑΔ υπηρετούσαν και συμβασιούχοι ελεγκτές ιατροί.
- > Παρουσιάζονται κατ' εξακολούθηση σε διαφορετικούς ασφαλισμένους οι ίδιες διευθύνσεις κατοικίας στο πεδίο συμπλήρωσης των προσωπικών στοιχείων των ασφαλισμένων.
- > Παρουσιάζεται η ίδια μονογραφή στην πίσω όψη των εντολών στις οποίες συμπληρώνονται τα προσωπικά στοιχεία των ασφαλισμένων/ (σ. 55 του πορίσματος).

9. Τα ανωτέρω συμπεράσματα επιβεβαιώθηκαν από τον έλεγχο του ΣΕΥΥΠ ο οποίος πραγματοποιήθηκε σε χιλιάδες εντολές ασφαλισμένων του δημοσίου που βρέθηκαν σε εντάλματα των ιατρών διαγνωστικών ειδικοτήτων. Σημειώνεται ότι εκλήθησαν και προσήλθαν στο ΣΕΥΥΠ πλέον των 100 ιατρών οι οποίοι εμφανίζονται ως θεράποντες στις εντολές ασφαλισμένων του Δημοσίου. Πολλοί εξ αυτών φέρονται ως θεράποντες σε εκατοντάδες εντολές οι οποίες στην πλειοψηφία τους περιλαμβάνουν κοινά νοσήματα και εξετάσεις. Επιπλέον εμφανίζουν τα ίδια κοινά χαρακτηριστικά στην πίσω όψη των εντολών με αυτά που αναφέρονται στο πόρισμα του ΣΕΕΔΔ.

10. Ο έλεγχος διενεργήθηκε στα ΧΕ για τα οποία βρέθηκαν πλήρη στοιχεία. Τονίζεται ότι υπάρχει πλήθος ενταλμάτων διαφόρων ιατρών διαγνωστικών ειδικοτήτων που ελέγχονται, των οποίων άγνωστοι έχουν αφαιρέσει τα παραστατικά τους στοιχεία και ιδίως τις εντολές ασφαλισμένων του Δημοσίου, το δε χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί σε αυτά ανέρχεται σε εκατοντάδες χιλιάδες ευρώ με βάση τα μέχρι τώρα στοιχεία

11. Λόγω του τεράστιου όγκου των ελεγχόμενων στοιχείων εκδίδεται από το ΣΕΥΥΠ ξεχωριστό πόρισμα για κάθε διαγνωστικό κέντρο (εργαστηριακό ιατρό) και για κάθε έτος.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

Οι ανωτέρω εκθέσεις - πορίσματα αφορούν τον έλεγχο των εντολών υγειονομικής περίθαλψης και των αντίστοιχων Χρηματικών Ενταλμάτων που εκδόθηκαν για την εξόφληση του ιατρού ακτινολόγου για το έτος 2003 και 2004

Στις Εκθέσεις του ΣΕΥΥΠ συμπεριλαμβάνονται, αφού βρέθηκαν πλήρη στοιχεία, έντεκα (11) ΧΕΠ αριθμ. /2003 καθώς και πέντε (5) ΧΕΠ αριθ. /2004

Το ΣΕΥΥΠ πραγματοποίησε έρευνα για την παροχή ή όχι των ιατρικών υπηρεσιών του ιατρού βάσει των οποίων εκδόθηκαν τα παραπάνω Χρηματικά Εντάλματα Πληρωμής (ΧΕΠ) της ΥΠΑΔ

Η διαδικασία έκδοσης των ΧΕΠ προϋποθέτει την έκδοση αντίστοιχων Α.Π.Υ. του ιατρού.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την έκδοση του αριθμ. /03 ΧΕΠ, δεν έχει εκδοθεί σχετική ΑΠΥ, δεν έχει καταχωρηθεί αντίστοιχο ποσό στο Βιβλίο - Εσόδων και δεν μπορεί να εξακριβωθεί εάν ο ιατρός εισέπραξε το ποσό του ΧΕΠ.

Από την έρευνα (καταθέσεις εμπλεκόμενων ιατρών που παρουσιάζονται ως εντολές για την παροχή των ανωτέρω ιατρικών υπηρεσιών) διαπιστώθηκε ότι στη συντριπτική τους πλειοψηφία, ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες από τον ελεγχόμενο ιατρό Συνεπώς, αδικαιολογήτως εκδόθηκαν τα ανωτέρω ΧΕΠ (εκτός του αριθμ. 2..... /03 ΧΕΠ) από την ΥΠΑΔ, καθώς και οι αντίστοιχες ΑΠΥ (..... /03, /2003), αφού ως προς το σύνολο τους οι συναλλαγές αποδείχθηκαν Εικονικές.

Επίσης, ο ελεγχόμενος λάμβανε μηνιαία αποζημίωση από την εταιρεία «.....» με **Α.Φ.Μ.** (**διαγνωστικό κέντρο**), για εξετάσεις που πραγματοποιούσε ο ιατρός εντός του διαγνωστικού κέντρου αλλά και για εκχώρηση των δικαιωμάτων του βάσει της σύμβασής του με τον ΟΠΑΔ.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας εκδόθηκε η υπ' αριθ. /3-6-2010 εντολή έρευνας για τον με Α.Φ.Μ., έδρα επί της οδού, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου συνεπεία της οποίας πραγματοποιήθηκε κατάσχεση του τηρουμένου Βιβλίου Εσόδων -εξόδων καθώς και εκδοθέντων και ληφθέντων στοιχείων.

ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

«Ένα (1) βιβλίο εσόδων - εξόδων, σελίδες 1-99 με ΤΤ.Θ.

..... /6-11-00 • Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών χειρόγραφες:

ΜΠΛΟΚ ΑΠΥ 51-100 ΠΘ /1-10-01
ΜΠΛΟΚ ΑΠΥ 101-150 ΠΘ /1-10-01

- Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (χειρόγραφα):

ΤΠΥ	97/24-3-03
ΤΠΥ	99/31-3-03
ΤΠΥ	146/31-12-03
ΤΠΥ	122/30-9-03
ΤΠΥ	124/30-9-03
ΤΠΥ	115/30-6-03
ΤΠΥ	109/30-5-03
ΤΠΥ	104/30-4-03
ΤΠΥ	102/21-4-03
ΤΠΥ	103/21-4-03

Τα παραπάνω Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, είναι εκδόσεως της «.....» με **Α.Φ.Μ.** (**διαγνωστικό κέντρο**).

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ

Στα ανωτέρω κατασχεθέντα παραστατικά φορολογικά στοιχεία, απεικονίζονται συναλλαγές του ελεγχόμενου με την Υ.Π.Α.Δ. και στην συνέχεια με την Επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ. **(διαγνωστικό κέντρο)**.

Επίσης από τον έλεγχο που πραγματοποιήσαμε στα βιβλία - στοιχεία στα πλαίσια της επεξεργασίας διαπιστώσαμε ότι τα στοιχεία που αφορούν τόσο τις Α.Π.Υ. που εξέδιδε ο ελεγχόμενος γιατρός, όσο και τα Τ.Π.Υ. που εξέδιδε το κέντρο, έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων αντίστοιχα.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΔΟΕ/ΕΔΕΥΑ

Κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων από την Υπηρεσία μας Βιβλίων - Στοιχείων και λαμβάνοντας υπόψη τα σχετικά πορίσματα του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ) και του Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.), καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι ο ανωτέρω Ιατρός, εξέδιδε Α.Π.Υ. (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ως προς τη διενέργεια της συναλλαγής προς την Υ.Π.Α.Δ., αφού αφορούσαν ΑΝΥΠΑΡΚΤΕΣ ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ ασφαλισμένων του Δημοσίου.

Στην συνέχεια παρέδιδε τα χρήματα στο διαγνωστικό κέντρο «.....» με Α.Φ.Μ. **(διαγνωστικό κέντρο)** και το κέντρο με την σειρά του εξέδιδε Τ.Τ.γ. (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών) προς τον ανωτέρω ελεγχόμενο Ιατρό προκειμένου να δικαιολογηθεί η παράδοση των χρημάτων προς αυτό.».

Επειδή, βάσει της από 28-2-2011 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψαν δέκα (10) παραβάσεις, διότι ο προσφεύγων εξέδωσε τις κάτωθι Α.Π.Υ:

Α/Α	ΑΠΥ	ΠΟΣΟ
1	103/03	13.564,83
2	104/03	12.541,97
3	105/03	13.032,00
4	110/03	13.484,87
5	100/03	13.868,33
6	101/03	14.109,32
7	109/03	12.895,27
8	102/03	14.102,01
9	112/03	14.962,76
10	113/03	15.054,71
Α.Π.Υ. συνολικής αξίας		137.616,07€

και βάσει της από 30-4-2012 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψαν πέντε (5) παραβάσεις, διότι ο προσφεύγων εξέδωσε τις κάτωθι Α.Π.Υ:

Α/Α	Α.Π.Υ.	ΠΟΣΟ
1	129/03	14.395,92
2	120/03	14.460,32
3	119/03	14.550,31
4	128/03	13.982,25
5	133/03	14.235,86
Α.Π.Υ. συνολικής αξίας		71.624,66€

Επιπλέον, βάσει της από 28-2-2011 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψαν πέντε (5) παραβάσεις, διότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα κάτωθι Τ.Π.Υ:

A/A	Τ.Π.Υ.	ΠΟΣΟ
1	97/03	55.644,49
2	99/03	25.573,97
3	102/03	12.895,27
4	103/03	13.484,00
5	109/03	30.017,47
Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας		137.615,20€

και βάσει της από 30-4-2012 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψαν τέσσερις (4) παραβάσεις, διότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα κάτωθι Τ.Π.Υ:

A/A	Τ.Π.Υ.	ΠΟΣΟ
1	124/03	28.378,17
2	122/03	14.460,32
3	115/03	14.550,31
4	146/03	42.911,27
Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας		100.300,27 €

Με βάση τα ανωτέρω και αφού έγινε έλεγχος όλων των δαπανών γενικά ανεξαρτήτως ποσού για όλη την ελεγχόμενη περίοδο, διαπιστώθηκε ότι οι γενικές δαπάνες λειτουργίας της επιχείρησης στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά και εκπέσθηκαν σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, **εκτός από εκείνες που αναφέρονται αναλυτικά στον Συγκεντρωτικό Πίνακα Λογιστικών Διαφορών, που επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής, και κυρίως εκείνες που στηρίζονται στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.** Συγκεκριμένα έχουν καταχωρηθεί:

α) δέκα (10) Τ.Π.Υ. εκδόσεως- Α.Φ.Μ. εκ των οποίων τα εννέα (9) συνολικής αξίας 237.915,47 €, είναι χαρακτηρισμένα εικονικά ως προς την συναλλαγή και συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 Π.Δ. 186/92 η αξία των ως άνω εικονικών Τιμολογίων, αποτελεί λογιστική διαφορά του παρόντος ελέγχου στο υπό κρίση οικον. έτος 2004.

β) Τ.Π.Υ. για την αγορά από τον ελεγχόμενο βενζίνης για την κίνηση του με αριθ. κυκλ. Ι.Χ. επιβατηγού αυτοκινήτου του συνολικού ποσού 840,00 €.

γ) έξοδα κινητής τηλεφωνίας συνολικού ποσού 252,21 €.

Οι υπόλοιπες δαπάνες αφορούν αγορές παγίων αξίας εκάστου τιμολογίου κάτω των 600,00€.

δ) Επιπλέον προστίθεται το ποσό των 1.945,00€ που προέκυψε ως διαφορά από την άθροιση των εσόδων στο χειρόγραφο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων

Κατόπιν των παραπάνω το σύνολο των λογιστικών διαφορών, βάσει ελέγχου, διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2004
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	2003
Διάφορα έξοδα	
Έξοδα Ε.Ι.Χ αυτ/του	323,20
Έξοδα κινητής τηλεφωνίας	252,21
Διαφορά άθροισης βιβλίου	1.945,00
Εικονικά φορολογικά στοιχεία	237.915,47
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	240.435,88€

Επειδή, σύμφωνα με την από 13-4-2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, οικονομικού έτους 2004 (χρήσης 2003) υπολογίστηκαν εξωλογιστικά και ανήλθαν σε:

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛ.ΔΗΛΩΣΗΣ	278.823,84€
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ από άθροισμα του ελέγχου λόγω χειρόγραφης τήρησης βιβλίου	280.768,84€
Σύνολο	280.768,84€
Προσαύξηση 8%	22.461,51€
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	303.230,35€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 2γ' του ν.2238/1994, αντί των διατάξεων των άρθρων 49 και 50 του ν.2238/1994 για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, στα πλαίσια ελέγχου της νομιμότητας της πράξης, παρά το γεγονός ότι, δεν υπάρχει στην προσφυγή λόγος διαγραφής, πρέπει να διαγραφεί το ποσό της προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι της προσαύξησης ποσοστού 8%, που εφαρμόστηκε στην κρινόμενη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 48, 49 και 50 του ν.2238/1994, οι οποίες αποτελούν το κεφάλαιο ΣΤ' «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ» του ν.2238/1994 το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων, βάσει της παρούσας Απόφασης της Υπηρεσίας μας, υπολογίζεται ως εξής:

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛ.ΔΗΛΩΣΗΣ	278.823,84€
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ από άθροισμα του ελέγχου λόγω χειρόγραφης τήρησης βιβλίου	280.768,84€
Σύνολο	280.768,84€
Προσαύξηση 8%	0,00€
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων βάσει Δ.Ε.Δ.	280.768,84€

Έπειτα, ο προσδιορισμός του Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) υπολογίζεται ως εξής:

Σ.Κ.Κ. 55% X 100% = 110% (55% + 55%) με περιορισμό στο 85%

Εν συνεχεία, βάσει των ανωτέρω τα εξωλογιστικά κέρδη του προσφεύγοντος προσδιορίζονται ως εξής:

Σύνολο Καθαρών Κερδών (Κ.Κ.) βάσει Δ.Ε.Δ. 280.768,84€ X 85% = (Κ.Κ.) 238.653,51€

Επειδή, ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, έχει ως εξής:

Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	24.811,08
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	240.435,88
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ βάσει Λογιστικού Προσδιορισμού	265.246,96€

(Λ.Σ.) = Συντελεστής καθαρού κέρδους με βάση το λογιστικό προσδιορισμό: (Λογιστικά καθαρά κέρδη ελέγχου/ (Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων) X 100 (Λ.Σ.) = (265.246,96€ / 278.823,84) X100% = 95%

Ως εκ τούτου, εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω εξωλογιστικά 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 και ως εκ τούτου ως καθαρά κέρδη από ελευθέρια επαγγέλματα, οικονομικού έτους 2004 (χρήσης 2003), βάσει της παρούσας απόφασης λαμβάνεται το ποσό των λογιστικών καθαρών κερδών, ήτοι ποσό **265.246,96€**.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο διατακτικό της με αριθ./2020 Απόφασης του 14^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας αναφέρεται ρητά ότι: «...

Ακυρώνει την 3421/14.10.2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. ...

Αναπέμπει την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε., προκειμένου να εξετασθεί στην ουσία η/16.5.2016 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος, αφού θεωρηθεί ότι αυτή στρέφεται κατά της μόνης παραδεκτώς προσβαλλόμενης, από απόψεως εκτελεστότητας,/8.4.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2004. ...».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 16-5-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2016) Οικονομικού Έτους 2004 (Χρήσης 2003)

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

Διαφορά φόρου	96.133,18€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	115.359,82€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	211.493,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.