

A.B.

Αριθμός 1091/2017
ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 5 Οκτωβρίου 2016, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Ε. Νίκα, Μ. Πικραμένος, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Σύμβουλοι, Κ. Λαζαράκη, Ι. Δημητρακόπουλος, Πάρεδροι. Γραμματέας ο Ι. Μητροτάσιος, Γραμματέας του Β΄ Τμήματος.

Για να δικάσει την από 7 Μαΐου 2013 αίτηση:

του Προϊσταμένου Α΄ Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, ο οποίος παρέστη με τον Δημήτριο Φαρμάκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά του Αντωνίου Μακρυγιαννάκη του Στυλιανού, κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης (οδός Γ. Παπανδρέου αρ. 52), ο οποίος παρέστη με τον δικηγόρο Γρηγόριο Μέντη (Α.Μ. 16463), που τον διόρισε με πληρεξούσιο.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων Προϊστάμενος επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 24/2013 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Χανίων.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Συμβούλου Κ. Νικολάου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον αντιπρόσωπο του αναιρεσείοντος Προϊσταμένου, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και τον πληρεξούσιο του αναιρεσίβλητου, ο οποίος ζήτησε την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

./.

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα
Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης αιτήσεως, η οποία έχει εισαχθεί στην επταμελή σύνθεση του Τμήματος, λόγω σπουδαιότητας, με την από 17.2.2016 πράξη της Προέδρου του, δεν απαιτείται, κατά το νόμο, καταβολή παραβόλου.

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της 24/2013 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Χανίων, με την οποία, κατ' αποδοχή προσφυγής του αναιρεσιβλήτου, ακυρώθηκαν οι κατωτέρω πράξεις επιβολής σε βάρος του προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Β' Ηρακλείου : α) Η 310/2011 πράξη επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 14.201,28 ευρώ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2001, β) η 311/2011 πράξη επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 87.616,41 ευρώ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, γ) η 312/2011 πράξη επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 318.198 ευρώ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2003, δ) η 313/2011 πράξη επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 422.413 ευρώ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004, ε) η 314/2011 πράξη επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 260.223 ευρώ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, στ) η 315/2011 πράξη επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 371.013 ευρώ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, ζ) η 316/2011 πράξη επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 105.506 ευρώ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, η) η 317/2011 πράξη επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 57.506 ευρώ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, θ) η 318/2011 πράξη επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 31.578 ευρώ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 και ι) η 347/2011 πράξη επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 2.930 ευρώ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011.

3. Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (ΦΕΚ 213 τ. Α'), αντικαταστάθηκαν οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ.

18/1989 (ΦΕΚ 8 τ. Α΄) ως εξής : «3. Η αίτηση αναιρέσεως επιτρέπεται μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή ότι υπάρχει αντίθεση της προσβαλλομένης αποφάσεως προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. 4. Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ [...]». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, για το παραδεκτό αιτήσεως αναιρέσεως απαιτείται σωρευτικώς η συνδρομή των προϋποθέσεων τόσο της παραγράφου 3 του, κατά τα ως άνω, τροποποιηθέντος άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 όσο και του προβλεπομένου στην παράγραφο 4 του εν λόγω άρθρου ελάχιστου ποσού της διαφοράς. Ειδικότερα, επί διαφοράς, της οποίας το αντικείμενο υπερβαίνει το ποσό των 40.000 ευρώ, η αίτηση αναιρέσεως ασκείται παραδεκτώς μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο, με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο, είτε ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί συγκεκριμένου νομικού ζητήματος, ήτοι επί ζητήματος ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, η οποία είναι κρίσιμη για την επίλυση της ενώπιον του Δικαστηρίου αγόμενης διαφοράς, είτε ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επί συγκεκριμένου νομικού ζητήματος, η επίλυση του οποίου ήταν αναγκαία για τη διάγνωση της οικείας υπόθεσης, έρχεται σε αντίθεση προς παγιωμένη ή πάντως μη ανατραπείσα νομολογία επί του αυτού νομικού ζητήματος, και υπό τους αυτούς όρους αναγκαιότητας για τη διάγνωση των σχετικών υποθέσεων, του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτής, προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, το δε υπ' αυτών κριθέν νομικό ζήτημα πρέπει να ήταν ουσιώδες για την επίλυση των ενώπιον των δικαστηρίων εκείνων

αχθεισών διαφορών (ΣΤΕ 4163/2012 7μ., 797/2013 7μ., 2598/2015 7μ., 1623-5/2016 7μ.). Επομένως, οι ως άνω ισχυρισμοί πρέπει να αναφέρονται όχι σε ζητήματα αιτιολογίας συνδεδόμενα με το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης ή απλώς στην ορθή ή μη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον εφαρμοσθέντα κανόνα δικαίου (ΣΤΕ 50/2016, 3622/2015), αλλά αποκλειστικά στην ερμηνεία διάταξης νόμου ή γενικής αρχής, ανεξαρτήτως εάν αυτή η ερμηνεία διατυπώνεται στη μείζονα ή στην ελάσσονα πρόταση του δικανικού συλλογισμού της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασεως (ΣΤΕ 4044, 4183, 4192/2015, 1013, 1015/2014). Εξάλλου, κατά την έννοια της προεκτεθείσης διατάξεως της παραγράφου 4, όταν με μία προσφυγή έχουν προσβληθεί περισσότερες πράξεις και το διοικητικό δικαστήριο εκδίδει μία απόφαση επ' αυτής, ως ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας λαμβάνεται το χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πράξη χωριστά, διότι η προσβολή με μία προσφυγή περισσότερων πράξεων, καθώς και η έκδοση από τα διοικητικά δικαστήρια μίας απόφασεως, αποτελούν τυχαία γεγονότα που δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, προκειμένου να κριθεί εάν παραδεκτώς ασκείται η αίτηση αναιρέσεως από απόψεως ποσού (βλ. ΣΤΕ 2598-9/2015 7μ., 1763/2014 εν συμβ.).

4. Επειδή, το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου σε σχέση με καθεμία από τις αναφερόμενες στη δεύτερη σκέψη 310, 318 και 347/2011 πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Β' Ηρακλείου είναι κατώτερο των 40.000 ευρώ. Συνεπώς, η κρινόμενη αίτηση, βάσει της ανωτέρω διατάξεως του άρθρου 53 παρ. 4 του π.δ. 18/1989, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, κατά το μέρος που αφορά στην αποδοχή με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση της ασκηθείσης προσφυγής κατά των πράξεων αυτών (που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. των διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2001, 1/1-31/12/2009 και 1/1-31/12/2011), ενώ είναι περαιτέρω εξεταστέα, ως προς το παραδεκτό και το βάσιμο αυτής, κατά το μέρος που αφορά στην

αποδοχή με την ίδια απόφαση της προσφυγής κατά των 311, 312, 313, 314, 315, 316 και 317/2011 πράξεων του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ, ενόψει του ότι το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου σε σχέση με καθεμία από αυτές υπερβαίνει, κατά τα εκτεθέντα στη δεύτερη σκέψη, το ποσό των 40.000 ευρώ.

5. Επειδή, με την προσβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά τα εξής, κατ' εκτίμηση των στοιχείων της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων είναι και η από 30.9.2011 έκθεση ελέγχου υπαλλήλων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) : Όπως βεβαιώνεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, ο αναιρεσίβλητος με τη 1936/16.10.2001 δήλωση προς την Α΄ ΔΟΥ Ηρακλείου έκανε έναρξη εργασιών, ως ιατρός ειδικότητας Μαιευτικής-Γυναικολογίας, στις εγκαταστάσεις της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «ΙΑΤΡΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΥΨΗΛΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ ΚΡΗΤΗΣ ΑΕ» και το διακριτικό τίτλο «EUROMEDICA ΚΡΗΤΗΣ ΑΕ ιδιωτική κλινική – διαγνωστικό κέντρο Μαιευτήριο Μητέρα». Στη συνέχεια, στις 2.8.2002, ο αναιρεσίβλητος έκανε διακοπή εργασιών (βεβαίωση διακοπής εργασιών φυσικού προσώπου υπ' αριθμ. 699/2002). Την ίδια δε ημέρα, με την 4731/2.8.2002 Πρυτανική Πράξη, ορκίσθηκε και ανέλαβε καθήκοντα με θητεία σε κενή οργανική θέση Διδακτικού Ερευνητικού Προσωπικού (Δ.Ε.Π.) της βαθμίδας του Επίκουρου Καθηγητή του Τμήματος Ιατρικής της Σχολής Επιστημών Υγείας του Πανεπιστημίου Κρήτης στον Τομέα Μητέρας – Παιδιού με γνωστικό αντικείμενο Μαιευτική Γυναικολογία. Στη βαθμίδα αυτή μονιμοποιήθηκε το έτος 2006, κατά το οποίο ανατέθηκε σ' αυτόν η ίδρυση και διεύθυνση λειτουργίας της Μονάδας Εξωσωματικής Γονιμοποίησης Υποβοηθούμενης Αναπαραγωγής και Γυναικολογικής Ενδοκρινολογίας στο Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ηρακλείου (ΠαΓΝΗ). Το έτος 2010 εξελέγη από την Πανεπιστημιακή Κοινότητα και ακολούθως διορίστηκε, με την υπ' αριθμ. 3456/6.5.2010 Πράξη του Πρυτάνεως του Πανεπιστημίου Κρήτης, Καθηγητής στο γνωστικό αντικείμενο της Μαιευτικής-Γυναικολογίας στον Τομέα Μητέρας – Παιδιού.

Κατόπιν της Α2010/23β/24.11.2010 παραγγελίας της Εισαγγελέως Ηρακλείου για τη διενέργεια σε βάρος του προκαταρκτικής εξετάσεως, πραγματοποιήθηκε σ' αυτόν, με εντολή του αρμοδίου Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε., Π.Δ. Κρήτης, φορολογικός έλεγχος. Ειδικότερα, στις 11.4.2011 εντεταλμένοι υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. μετέβησαν στο γραφείο του (στο ΠαΓΝΗ) και με πρόσκληση ζήτησαν την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε κατά τη χρονική περίοδο από 16.10.2001 μέχρι 2.8.2002 ως ελεύθερος επιτηδευματίας, ακολούθως δε προέβησαν σε κατάσχεση των σελίδων 1-11 και 99 του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, πέντε (5) χειρόγραφων 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 προέκυψε, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, ότι ο αναιρεσίβλητος, κατά το ως άνω χρονικό διάστημα από 16.10.2001 έως 2.8.2002, είχε τηρήσει, για την παρακολούθηση των εργασιών του, το με Α.Π.Θ. 19558/17.10.2001 χειρόγραφο βιβλίο Β' κατηγορίας του π.δ. 186/1992 και είχε χρησιμοποιήσει τις σελίδες αυτού 1-8 με καταχωρίσεις έως 2.8.2002, για δε τις επαγγελματικές του εισπράξεις είχε εκδώσει χειρόγραφες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, ενώ παράλληλα είχε θεωρήσει και χειρόγραφο βιβλίο επίσκεψης ασθενών. Περαιτέρω, τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε εξέταση του πόθεν έσχες αυτού και για την τυχόν ύπαρξη συναλλαγών σχετικών με την επαγγελματική δραστηριότητά του ζήτησαν 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 το σύνολο των περιπτώσεων οι ελεγκτές αξιολόγησαν και επεξεργάσθηκαν κατά τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) δύο από τους λογαριασμούς της Τράπεζας EFG EUROBANK ERGASIAS, ενώ διέκριναν σχετικώς τρεις διαφορετικές ενότητες κινήσεων : Η πρώτη ενότητα αφορούσε τις καταθέσεις χρηματικών ποσών με επώνυμα

γυναικών ασθενών (970 ονόματα) και με καταθέτες συγκεκριμένες διοικητικές υπαλλήλους του μαιευτηρίου ΜΗΤΕΡΑ. Η δεύτερη ενότητα αφορούσε 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 αναιρεσίβλητο ή τη σύζυγό του ή άγνωστα πρόσωπα και η τρίτη ενότητα αφορούσε τις καταθέσεις με την ένδειξη κατάθεση ιδιωτικής επιταγής. Ειδικότερα : 1. Ως προς την ΕΝΟΤΗΤΑ Α : ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕ ΕΠΩΝΥΜΑ αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου τα ακόλουθα : Οι καταθέσεις της ενότητας αυτής 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 ΜΗΤΕΡΑ. Τα ονόματα που αναγράφονται έναντι των κατατεθειμένων ποσών, ταυτοποιήθηκαν με τα ονόματα ασθενών που αναγράφονται στο τηρούμενο βιβλίο χειρουργείου του μαιευτηρίου ΜΗΤΕΡΑ, καθώς και στο βιβλίο κίνησης ασθενών του Κέντρου Γονιμότητας Κρήτης Ε.Π.Ε. Αναλυτικότερα : α) Τα ονόματα των αναγραφομένων γυναικών έναντι των κατατεθειμένων ποσών βρέθηκαν καταγεγραμμένα στα βιβλία του μαιευτηρίου Μητέρα ή του Κέντρου Γονιμότητας Κρήτης στις αντίστοιχες ημερομηνίες, σε περίπτωση μάλιστα τοκετού ή επέμβασης με νοσηλεία, η κατάθεση στο λογαριασμό γίνεται την ημερομηνία εξόδου της ασθενούς από την κλινική. β) Σε 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, ταυτόχρονα οι ίδιες καταγράφονται και στο βιβλίο χειρουργείου του μαιευτηρίου Μητέρα ή στο βιβλίο κίνησης ασθενών του Κέντρου Γονιμότητας στην ίδια συνεχόμενη σειρά με την αιτιολογία ότι πραγματοποίησαν εξετάσεις ή επεμβάσεις. γ) Κατά την ένορκη εξέταση ενός δείγματος γυναικών-ασθενών, ορισμένες κατέθεσαν ότι

επισκέπτονταν τον εν λόγω ιατρό στο μαιευτήριο Μητέρα και κατέβαλαν την αμοιβή του στη γραμματέα του, σε περίπτωση δε επεμβάσεων ή τοκετού κατέβαλαν ένα συνολικό ποσό στο λογιστήριο, πάντως οι ίδιες προσωπικά δεν είχαν κάνει την κατάθεση του ποσού που βρισκόταν έναντι του ονόματός τους. Επίσης άλλες δήλωσαν ότι έκαναν εξωσωματική στο Κέντρο Γονιμότητας Κρήτης με το γιατρό αυτό και κατέβαλαν τη συμφωνηθείσα αμοιβή στο λογιστήριο του μαιευτηρίου Μητέρα. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι σε 5 περιπτώσεις ασθενών με νοσηλεία στο μαιευτήριο Μητέρα, ενώ η επιταγή είχε εκδοθεί σε διαταγή του ανωτέρω ιατρού και είχε εισπραχθεί από αυτόν, στα βιβλία του προαναφερόμενου μαιευτηρίου ως θεράποντες ιατροί εμφανίζονταν οι ιατροί Μικελάκης-Προκοπάκης, Μικελάκης-Αγγελάκης, Ορφανουδάκη-Προκοπάκης, Μικελάκης και Μικελάκης-Ορφανουδάκη αντίστοιχα. Οι εν λόγω ιατροί, κληθέντες από τους ελεγκτές σε ένορκη εξέταση, κατέθεσαν ότι, στις περιπτώσεις αυτές, καλούσαν σε βοήθεια τον αναιρεσίβλητο, τον οποίο στη συνέχεια αποζημίωναν από ίδια διαθέσιμα, με την κατάθεση του αντίστοιχου ποσού στον τραπεζικό του λογαριασμό. Όμως από τα καταθετήρια δεν προέκυπτε η κατάθεση από τους ιατρούς αυτούς χρηματικών ποσών στους προαναφερόμενους λογαριασμούς του αναιρεσιβλήτου, πλην τεσσάρων περιπτώσεων του ιατρού Π. Προκοπάκη, ο οποίος, όταν ρωτήθηκε σχετικά, ισχυρίσθηκε ότι ήταν χρήματα δανείου που έλαβε από αυτόν και του τα επέστρεψε. Ακολούθως, διενεργήθηκε έλεγχος στα φορολογικά βιβλία των ανωτέρω ιατρών και διαπιστώθηκε ότι οι αμοιβές τους ήταν υποπολλαπλάσιες σε σχέση με τα κατατεθέντα ως αμοιβή στους λογαριασμούς του αναιρεσιβλήτου ποσά (π.χ. στις εκδοθείσες Α.Π.Υ. αναγράφονταν ποσά 50, 100, 200 ευρώ, ενώ στον αναιρεσίβλητο καταβάλλονταν 800, 1200, 1500 ευρώ αντίστοιχα). δ) Ο διαχειριστής και επιστημονικά υπεύθυνος του Κέντρου Γονιμότητας Κρήτης Φραϊδάκης Ματθαίος κατέθεσε ότι για όλη την εξεταζόμενη περίοδο δεν είχε αντιληφθεί να ενεργούνται από τον αναιρεσίβλητο

ιατρικές εξετάσεις και δεν μπορούσε να εξηγήσει το πώς ασθενείς που φαίνονταν καταγεγραμμένοι στο βιβλίο κίνησης του Κέντρου είχαν καταθέσει σχεδόν ταυτόχρονα στο λογαριασμό του ως άνω ιατρού τα χρηματικά ποσά που αναγράφονταν στις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών. Στην περίπτωση αυτή έγινε ταυτοποίηση 229 γυναικών με την ένδειξη «προσπάθεια μικροχειρουργικής γονιμοποίησης με επιτυχή εμβρυομεταφορά». Περαιτέρω, όπως επίσης βεβαιώνεται στην έκθεση ελέγχου, ο μάρτυρας Ματαλλιωτάκης Ιωάννης, αναπληρωτής καθηγητής και διευθυντής της μαιευτικής – γυναικολογικής κλινικής του ΠαΓΝΗ, κατά την από 15.1.2010 ένορκη εξέτασή του, κατέθεσε ότι, ενώπιον του διευθυντή ιατρικής υπηρεσίας, ο αναιρεσιβλήτος είχε δηλώσει ότι πήγαινε συμβουλευτικά στο ιδιωτικό μαιευτήριο Μητέρα, χωρίς πληρωμή. Τα ελεγκτικά όργανα, από την αξιολόγηση των ανωτέρω στοιχείων, οδηγήθηκαν στην κρίση ότι οι καταθέσεις χρηματικών ποσών στους λογαριασμούς του αναιρεσιβλήτου με αναγραφή έναντι των ποσών των ονομάτων γυναικών (ασθενών) αφορούσαν αμοιβές του, οι οποίες προέρχονταν από παρασχεθείσες σε αυτές υπηρεσίες από αυτόν. Τις επώνυμες δε αυτές καταθέσεις, όπως προέκυψαν από την επεξεργασία των κινήσεων των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών, παρέθεσαν αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, δηλαδή από 29.11.2001 μέχρι 18.12.2001, από 14.1.2002 μέχρι 2.8.2002 και από 1.1.2003 μέχρι 12.11.2009. 2) Ως προς την ΕΝΟΤΗΤΑ Β΄ : ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΕΙΞΗ ΜΕΤΡΗΤΑ, στην εν λόγω 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 ΜΗΤΕΡΑ και σε άλλες περιπτώσεις ο ίδιος ο Μακρυγιαννάκης

Αντώνιος 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 ... Επομένως και στην Β΄ ενότητα τα χρηματικά ποσά, τα οποία κατατέθηκαν στους προαναφερόμενους λογαριασμούς του ελεγχόμενου από τις υπαλλήλους του μαιευτηρίου Μητέρα, 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 κ.λ.π. στο μαιευτήριο Μητέρα ή στο Κέντρο Γονιμότητας Κρήτης ...». Από την αξιολόγηση των ανωτέρω «ο έλεγχος σε αυτή την ενότητα και σε κάθε περίπτωση κατάθεσης που διενεργήθηκε από τους συγκεκριμένους υπαλλήλους του μαιευτηρίου ΜΗΤΕΡΑ, 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 προσδιορισθεί με βεβαιότητα η πραγματική πηγή προέλευσης αυτών των ποσών. Επίσης ο έλεγχος απέχει από τον καταλογισμό φορολογικής παράβασης στις περιπτώσεις που ο καταθέτης είναι άγνωστος». 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 Eurobank τις φωτοτυπίες και των δύο όψεων των ιδιωτικών επιταγών, προκειμένου να διαπιστώσει την ταυτότητα των ατόμων που εξέδωσαν αυτές και τη σχέση αυτών ή των ατόμων του συγγενικού τους περιβάλλοντος με τον αναιρεσίβλητο. Από τις φωτοτυπίες των ιδιωτικών επιταγών που απέστειλε η ως άνω Τράπεζα, οι οποίες ήταν σε διαταγή του αναιρεσιβλήτου, είτε απευθείας είτε μετά από οπισθογράφηση, τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ταυτοποίηση των προσώπων που τις εξέδωσαν ή των συζύγων αυτών, με τα βιβλία χειρουργείου του μαιευτηρίου Μητέρα, του βιβλίου ασθενών του

Κέντρου Γονιμότητας 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 αναιρεσιβλήτου για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες. Μετά την επεξεργασία και την αξιολόγηση όλων των ως άνω στοιχείων ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, ότι ο «ελεγχόμενος υπέβαλε μεν δήλωση διακοπής εργασιών στις 2.8.2002, όπως συνέχισε να ασκεί το ελευθέριο επάγγελμα του ιατρού χειρουργού γυναικολόγου στους χώρους και στις εγκαταστάσεις του μαιευτηρίου ΜΗΤΕΡΑ, και του Κέντρου γονιμότητας Κρήτης. Με βάση την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου – στην οποία επισημαίνεται ότι δεν γίνεται αναλυτική αναφορά των στοιχείων λόγω των απόρρητων ιατρικών προσωπικών δεδομένων των μαρτύρων – ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Β΄ Ηρακλείου εξέδωσε σε βάρος του αναιρεσιβλήτου τις αναφερόμενες στη δεύτερη σκέψη πράξεις επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν σε αυτόν στις 16 Νοεμβρίου 2011.

6. Επειδή, το δικάσαν εφετείο, με την προσβαλλόμενη απόφαση, δέχθηκε ότι από τις διατάξεις των άρθρων 2 (παρ. 1), 6 (παρ. 1), 13 (παρ. 1), 19 (παρ. 1 Α περ. β και Β περ. δ) του Κ.Β.Σ. και 11 (παρ. 4) του ν. 2889/2001 – όπως ίσχυε πριν από την έναρξη ισχύος των ν. 4009/2011 και 4025/2011 – σε συνδυασμό λαμβανόμενες, συνάγεται ότι πανεπιστημιακός ιατρός τοποθετημένος σε μονάδα πανεπιστημιακού νοσοκομείου, όπως εν προκειμένω ο αναιρεσίβλητος, ανεξαρτήτως αν διατηρεί ιδιαίτερη επαγγελματική στέγη, εφόσον 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 Κ.Β.Σ., και υπόκειται, ως εκ τούτου, σε πρόστιμο για παράλειψη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, όπως κάθε άλλος επιτηδευματίας. Στη συνέχεια δε το ίδιο

δικαστήριο δέχθηκε ότι η κατά το άρθρο 84 του ν. 2238/1994 πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, παρατάθηκε μέχρι 31.12.2008, όπως ειδικώς προβλεπόταν, στις περιπτώσεις που οι προθεσμίες παραγραφής έληγαν στις 31.12.2006 και 31.12.2007 καθώς και ότι οι μεταγενέστερες παρατάσεις που θεσπίσθηκαν με τους ν. 3697/2008, 3790/2009, 3840/2010 και 3888/2010 κατελάμβαναν μόνον τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις 31.12.2008, 31.12.2009, 30.6.2010 και 31.12.2010 και δεν αφορούσαν, εφόσον ρητώς και ειδικώς δεν οριζόταν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες κατόπιν, όμως, παρατάσεως του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Βάσει αυτών το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2002 και 1/1-31/12/2003 [και 1/1-31/12/2001, αλλά ως προς αυτήν την περίοδο, στην οποία αφορά η 310/2011 πράξη επιβολής προστίμου, η υπόθεση δεν είναι εξεταστέα λόγω απαραδέκτου της αιτήσεως, σύμφωνα με τα εκτεθέντα ανωτέρω στη σκέψη 4] είχε υποκύψει σε παραγραφή (31.12.2009 και 30.6.2010 αντίστοιχα) κατά το χρόνο κοινοποίησεως (16.11.2011) των οικείων πράξεων (311 και 312/2011), σύμφωνα με τον εν μέρει βάσιμο σχετικό λόγο της προσφυγής. Εξάλλου το δικάσαν δικαστήριο απέρριψε ισχυρισμό του Δημοσίου ότι έπρεπε εν προκειμένω να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β' του Κ.Φ.Ε., σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του ίδιου νόμου, με την αιτιολογία ότι η διάταξη αυτή προϋπέθετε οριστικότητα της φορολογικής εγγραφής και διενέργεια συμπληρωματικής, η οποία δεν προβλεπόταν στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και, επομένως, δεν ήταν δυνατή, κατ' άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, η ανάλογη εφαρμογή της επί πράξεων επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κώδικα αυτού.

7. Επειδή, περαιτέρω, το δικάσαν δικαστήριο έλαβε υπόψη τα εξής: Στην από 30.9.2011 έκθεση ελέγχου, στην οποία στηρίζονταν οι λοιπές ένδικες πράξεις (313, 314, 315, 316, 317/2011, ως προς τις οποίες και μόνον είναι εξεταστέα η κρινόμενη αίτηση, ενόψει των εκτεθέντων ανωτέρω στη σκέψη 4] δεν αναφέρονταν συγκεκριμένα στοιχεία, ώστε να προκύπτει αναμφισβήτητα η παροχή ιατρικών υπηρεσιών του αναιρεσιβλήτου σε ασθενείς εντός του Κέντρου Γονιμότητας και του μαιευτηρίου ΜΗΤΕΡΑ, με τη λήψη αμοιβής, αφού προϋπόθεση για τη θεμελίωση των αποδοθισών σ' αυτόν παραβάσεων ήταν η παροχή συγκεκριμένων ιατρικών υπηρεσιών από μέρος του, που να σχετίζονται με την ειδικότητά του ως γυναικολόγου μαιευτήρα. Αντί αυτών τα ελεγκτικά όργανα, προκειμένου να στοιχειοθετήσουν τις σε βάρος του παραβάσεις, στηρίχθηκαν σε πιθανολόγηση και συμπερασματικά στο συσχετισμό των ποσών που είχαν κατατεθεί στους οικείους τραπεζικούς λογαριασμούς του από διοικητικούς υπαλλήλους, με μόνη την αναφορά ως αιτιολογία κατάθεσης του ονόματος ασθενούς, το οποίο βρέθηκε στα τηρούμενα βιβλία χειρουργείου του μαιευτηρίου ΜΗΤΕΡΑ καθώς και του βιβλίου κίνησης του Κέντρου Γονιμότητας. Για τη θεμελίωση δε της κρίσης, ότι ο αναιρεσιβλήτος εισέπραξε τα ως άνω ποσά λόγω παροχής ιατρικών υπηρεσιών προς τις αναφερόμενες στα εν λόγω βιβλία ασθενείς, ο έλεγχος επικαλέσθηκε αορίστως μαρτυρικές καταθέσεις ασθενών (όπως «ορισμένες εξ αυτών κατέθεσαν ότι ...» «άλλες κατέθεσαν ότι ...»), περί των οποίων (καταθέσεων) διατύπωσε στην έκθεση ελέγχου τη δική του εκδοχή χωρίς να παραθέσει αυτούσια αποσπάσματα αυτών. Επίσης, στην έκθεση ελέγχου δεν αναφερόταν το είδος των εξετάσεων, στις οποίες υποβλήθηκαν οι συγκεκριμένες ασθενείς, ώστε να συσχετισθεί προς την ειδικότητα και τη γενομένη αποδεκτή και από τον έλεγχο εξειδίκευση του αναιρεσιβλήτου (εξωσωματική γονιμοποίηση), ούτε η διάρκεια της νοσηλείας τους σε περίπτωση που είχαν υποβληθεί είτε σε στάδια εξετάσεων είτε σε χειρουργική επέμβαση, χωρίς να αρκεί προς τούτο μόνο

η ημερομηνία εξόδου, τη μνεία της οποίας επέλεξε ο έλεγχος προκειμένου να ταυτίσει αυτή με την κατάθεση του φερόμενου ως αμοιβής ποσού. Ο έλεγχος όφειλε να παραθέσει τη διάρκεια της νοσηλείας της κάθε ασθενούς (ημερομηνία εισόδου-εξόδου), ώστε να μπορέσει το δικαστήριο αφενός να εκτιμήσει το είδος και τη βαρύτητα της παρασχεθείσας ιατρικής συνδρομής σε συνδυασμό προς το κατατεθέν ποσό, εάν δηλαδή θα μπορούσε να αποτελέσει αμοιβή του αναιρεσιβλήτου από την αιτία αυτή, αφετέρου να ερευνήσει τον ουσιώδη ισχυρισμό αυτού, ότι σε συγκεκριμένες ημερομηνίες που προέκυπταν από τα κατ' επίκληση προσκομιζόμενα στοιχεία απουσίαζε σε επιστημονικές συναντήσεις στο εσωτερικό και εξωτερικό και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσε να είχε προβεί στις, κατά τον έλεγχο, πράξεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών. Εξάλλου, η φορολογική αρχή που έφερε το βάρος αποδείξεως, μολονότι δέχθηκε ότι οι οποιοσδήποτε καταθέσεις στους λογαριασμούς του αναιρεσιβλήτου έγιναν από διοικητικές υπαλλήλους, ουδεμία σχετική μαρτυρική κατάθεση έλαβε από αυτές ονομαστικά και με ειδική αναφορά για το λόγο που προέβαιναν αυτές στις εν λόγω καταθέσεις. Στη συνέχεια, το δικάσαν δικαστήριο συνεκτίμησε α) ότι ο ίδιος ο έλεγχος δέχθηκε ότι υπήρξαν περιπτώσεις που οι θεράποντες ιατροί του Κέντρου Γονιμότητας είχαν καλέσει τον αναιρεσίβλητο υπό τη μορφή επιστημονικής συνδρομής (χωρίς αμοιβή) λόγω της υψηλής εξειδίκευσής του στο εν λόγω αντικείμενο, β) ότι ο ίδιος ο έλεγχος, μολονότι έλαβε υπόψη ότι η Μονάδα εξωσωματικής γονιμοποίησης άρχισε να λειτουργεί στο ΠαΓΝΗ μετά το έτος 2006, αξιολογώντας το στοιχείο αυτό κατέληξε στο συμπέρασμα ότι για το προγενέστερο χρονικό διάστημα ο αναιρεσίβλητος, λόγω «ειδικής εξειδίκευσης», ενεργούσε μόνος του τις εξωσωματικές γονιμοποιήσεις στο Κέντρο Γονιμότητας, ενώ, βάσει του ως άνω στοιχείου, θα μπορούσε εξ ίσου να υποστηριχθεί ότι λόγω ανυπαρξίας τέτοιας δημόσιας Μονάδας πριν το έτος 2006, οποιοσδήποτε επεμβάσεις (εξωσωματικής, τοκετού) από μέρους του αναιρεσιβλήτου πανεπιστημιακού σε ιδιωτικό ιατρικό

κέντρο θα μπορούσαν να ήταν δικαιολογημένες επί συνδρομής επειγόντων περιστατικών, αφού θα κάλυπταν ύψιστη τοπική κοινωνική ανάγκη και γ) ότι ο επιστημονικά υπεύθυνος και διαχειριστής του Κέντρου Γονιμότητας δεν είχε αντιληφθεί, σύμφωνα με την κατάθεσή του, να ενεργούνται, κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο, ιατρικές πράξεις «εξωσωματικής γονιμοποίησης» από τον αναιρεσίβλητο, ότι αυτός (ο ανωτέρω επιστημονικά υπεύθυνος) είχε την ίδια εξειδίκευση με τον αναιρεσίβλητο, ώστε το εν λόγω Κέντρο δεν εστερείτο ιατρού αντιστοίχου ειδικότητας για την ανάλογη παροχή υπηρεσιών προς τις πελάτες ασθενείς του, καθώς και ότι δεν εδικαιολογείτο από τα ελεγκτικά όργανα με συγκεκριμένα στοιχεία η πολλαπλότητα και συχνότητα των ιατρικών παροχών του αναιρεσιβλήτου στο βαθμό και στην έκταση τουλάχιστον που εμφανίζονταν στην έκθεση ελέγχου, καθόσον μάλιστα τα 970 ονόματα που χαρακτηρίζονταν σ' αυτή με αρχικά δεν αποδεικνυόταν ότι συνιστούσαν αυτοτελείς ισάριθμες περιπτώσεις γυναικών. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει του ότι – σύμφωνα με την προσβαλλόμενη απόφαση – ουδόλως προέκυπτε από τα στοιχεία του φακέλου ότι τα αρμόδια όργανα στα πλαίσια των ελεγκτικών δικαιωμάτων και καθηκόντων τους είχαν καταλάβει μεταξύ των ετών 2001-2010 σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή τον αναιρεσίβλητο να παρέχει ιατρικές υπηρεσίες με αμοιβή έστω και μία φορά, το δικάσαν δικαστήριο έκρινε ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ποσά, που ήταν κατατεθειμένα στους λογαριασμούς του, προέρχονταν από την παράνομη άσκηση της αποδιδομένης σ' αυτόν δραστηριότητας του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού και, ως εκ τούτου, αυτός, κατά τον κρίσιμο χρόνο, δεν συγκέντρωνε, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά σε προηγούμενη σκέψη, τα εννοιολογικά στοιχεία του «εν τοις πράγμασι επιτηδευματία» κατά τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. και, επομένως, δεν υπείχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών του Κώδικα αυτού, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με την

προσφυγή.

8. Επειδή, ήδη, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται, μεταξύ άλλων, ότι το δικάσαν εφετείο, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. και με πλημμελή αιτιολογία, δέχθηκε ότι η διάταξη αυτή δεν είχε εφαρμογή στην προκειμένη υπόθεση. Προστίθεται δε σχετικώς ότι από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως και επί επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια αρχικής φορολογικής εγγραφής (εν προκειμένω επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ.) παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του οφείλεται σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η περίπτωση, κατά την οποία τα στοιχεία από τα οποία απορρέει η σχετική φορολογική υποχρέωση περιήλθαν στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ καθυστερημένα ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου. Προς θεμελίωση δε του παραδεκτού του προαναφερόμενου λόγου αναιρέσεως, κατά το άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 του ν. 3900/2010, το αναιρεσείον προβάλλει ότι περί του ως άνω ζητήματος δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο ισχυρισμός αυτός είναι βάσιμος, καθόσον πράγματι κατά το χρόνο ασκήσεως της υπό κρίση αιτήσεως δεν υπήρχε νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ζητήματος αυτού.

9. Επειδή, κατά το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 179 τ. Α΄) «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της

διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ως και άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος». Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, ΦΕΚ 151 τ. Α΄) «1. [...] 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν : α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου [...]. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία [...]» (η ρύθμιση της εν λόγω περ. α΄ επαναλήφθηκε – με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο» - με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006, ΦΕΚ 276 τ. Α΄, που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ΄ του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του και μετά). Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. 2. [...] 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται : α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της

παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. [...]». Με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ιγ' του άρθρου 39, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, η περ. β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. αντικαταστάθηκε ως εξής: «β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το αν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου».

10. Επειδή, από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται ότι δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση (και έχοντας ακόμη εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή), να επανέλθει και ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος της (πρβλ. ΣΕ 5133/1995 7μ., 6142/1996, 4264-5/2001, 3969/2012). Περαιτέρω, η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία

αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειρι-στικής περιόδου (ΣΤΕ 1623/2016).

11. Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, μπορούσε η φορολογική αρχή να εκδώσει και κοινοποιήσει πράξεις επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ετών 2002 και 2003, οι οποίες διαπιστώθηκαν από συμπληρωματικά στοιχεία περιελθόντα σε γνώση της το έτος 2011, έως 31.12.2013 και 31.12.2014 αντίστοιχα, ήτοι εντός της δεκαετίας από το τέλος των διαχειριστικών περιόδων 2003 και 2004. Συνεπώς, το δικάσαν δικαστήριο έσφαλε, κρίνοντας ότι δεν ήταν δυνατή, κατ' άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, η ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 περ. α' και 84 παρ. 4 περ. β' του Κ.Φ.Ε., επί πράξεων επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., με την αιτιολογία ότι οι τελευταίες (διατάξεις) προϋπέθεταν οριστικότητα της φορολογικής εγγραφής και διενέργεια συμπληρωματικής, η οποία δεν προβλεπόταν στον ως άνω Κώδικα. Για το λόγο αυτό, που βάσιμα προβάλλεται, η κρινόμενη αίτηση αναιρέσεως, κατά το μέρος που αφορά την αποδοχή με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση της προσφυγής κατά των 311 και 312/2011 πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Β' Ηρακλείου, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον αναιρεσίβλητο στις 16.11.2011, πρέπει να γίνει δεκτή.

12. Επειδή, περαιτέρω, με την υπό κρίση αίτηση προβάλλεται ότι 1) η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν περιέχει νόμιμη αιτιολογία όσον αφορά το ζήτημα άσκησης ελεύθερου επαγγέλματος εκ μέρους του αναιρεσιβλήτου, όπως απαιτείται από τις διατάξεις των άρθρων 93 παρ. 3

του Συντάγματος και 39 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, σύμφωνα με τις οποίες δεν αρκεί η απλή αναφορά των αποδεικτικών στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη από το δικαστήριο αλλά απαιτείται και μνεία των πραγματικών περιστατικών που δέχεται αυτό, κατόπιν λογικής επεξεργασίας, ότι αποδεικνύονται από τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία καθώς και υπαγωγή, βάσει σκέψεων που παρουσιάζουν λογική και νομική αρτιότητα, των ως άνω πραγματικών περιστατικών στη μείζονα πρόταση. Εν προκειμένω, το δικάσαν δικαστήριο, ενώ δέχεται τα ιστορούμενα στην έκθεση ελέγχου πραγματικά περιστατικά, τα οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκαν από τον αναιρεσίβλητο, χωρίς αιτιολογία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι στην έκθεση αυτή δεν αναφέρονται συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει αναμφισβήτητα η παροχή ιατρικών υπηρεσιών από τον αναιρεσίβλητο σε ασθενείς εντός του Κέντρου Γονιμότητας Κρήτης και του μαιευτηρίου Μητέρα έναντι αμοιβής. Ειδικότερα, κατά το αναιρεσείον : 1) Η προσβαλλόμενη απόφαση με μη νόμιμη αιτιολογία έκρινε ότι το γεγονός της κατάθεσης διαφόρων χρηματικών ποσών σε λογαριασμούς του αναιρεσιβλήτου από υπαλλήλους του μαιευτηρίου Μητέρα και του Κέντρου Γονιμότητας Κρήτης, με αιτιολογία κατάθεσης το όνομα ασθενούς, η οποία ήταν καταχωρημένη ως ασθενής στα βιβλία των κέντρων αυτών, δεν αποτελεί πλήρη απόδειξη παροχής ιδιωτικών ιατρικών υπηρεσιών, αμοιβή των οποίων ήταν τα συγκεκριμένα ποσά, αλλά ότι συνιστά πιθανολόγηση και συμπέρασμα. Εφόσον δεν αμφισβητήθηκαν τα πραγματικά περιστατικά που συνδέονται με τις αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου καταθέσεις σε λογαριασμούς του αναιρεσιβλήτου, αποδεικνύεται, κατά αναπόδραστη λογική συνέπεια, ότι τα ως άνω χρηματικά ποσά ήταν αμοιβή για ιατρικές υπηρεσίες που παρείχε ο αναιρεσίβλητος, δεδομένου, άλλωστε, ότι ούτε από το εφετείο αναφέρεται έστω και κατά πιθανολόγηση ούτε με την προσφυγή προβάλλεται η παραμικρή δικαιολογία σχετικά με το ποιά είναι η πηγή των επιμέρους χρηματικών ποσών και του τεράστιου συνολικού ποσού

που βρέθηκε στους λογαριασμούς του αναιρεσιβλήτου αν δεν είναι το ελεύθερο επάγγελμα. II) Το δικάσαν εφετείο, δεχόμενο ότι ο έλεγχος αποδίδει το δικό του περιεχόμενο στις μαρτυρικές καταθέσεις των ασθενών του αναιρεσιβλήτου, ενώ στη σχετική έκθεση αναφέρεται ότι «οι γυναίκες κατέθεσαν ότι», παραμόρφωσε το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου ως αποδεικτικού στοιχείου και, περαιτέρω, διέλαβε μη νόμιμη, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία στην απόφασή του, δεδομένου ότι : α) αξιώνοντας να κατονομασθούν οι γυναίκες ασθενείς που έδωσαν τις ως άνω καταθέσεις και να παρατεθεί το περιεχόμενο των καταθέσεών τους στην έκθεση ελέγχου, παραβίασε τις διατάξεις των άρθρων 5, 7 και 10 του ν. 2472/1997 για την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων που αφορούν την υγεία του, β) δεν έλαβε υπόψη του – αν και το μνημονεύει στην προσβαλλόμενη απόφαση – το σχετικό απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο «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» γ) δεν έλαβε υπόψη του τον προβληθέντα με το από 10.5.2011 υπόμνημα του αναιρεσειόντος νομικό ισχυρισμό, σύμφωνα με τον οποίο με την προσφυγή δεν αμφισβητείται ούτε το περιεχόμενο των αποδεικτικών στοιχείων, στα οποία στηρίχθηκε ο έλεγχος και τα οποία περιέχουν ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα που αφορούν την υγεία προσώπων, ούτε η αξιολόγησή τους από την έκθεση ελέγχου, αν, όμως, παρά ταύτα, το δικαστήριο το κρίνει αναγκαίο, μπορεί να ζητήσει με προδικαστική απόφαση σύμφωνα με το άρθρο 7Α παρ. 1 περ. στ' του ν. 2472/1997 την προσκόμιση των ως άνω στοιχείων, τα οποία έχουν παραμείνει στο αρχείο του Σ.Δ.Ο.Ε. III) Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι μη νομίμως αιτιολογημένη και κατά το μέρος που δέχεται αφενός ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται το είδος των εξετάσεων στις οποίες

υποβλήθηκαν οι συγκεκριμένες ασθενείς και η διάρκεια νοσηλείας τους και αφετέρου ότι δεν ελήφθη καμία μαρτυρική κατάθεση από υπαλλήλους που προέβαιναν στις καταθέσεις στους λογαριασμούς του αναιρεσιβλήτου. Τούτο δε διότι – κατά το αναιρεσεΐον – α) η αναφορά στην έκθεση ελέγχου του είδους των εξετάσεων και της διάρκειας νοσηλείας των ως ασθενών θα συνιστούσε παράβαση των ανωτέρω διατάξεων περί προστασίας του ατόμου από την επεξεργασία ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων και β) είχαν ληφθεί ένορκες καταθέσεις από τις υπαλλήλους του μαιευτηρίου, όπως προέκυπτε από την έκθεση ελέγχου, αλλά το δικάσαν δικαστήριο παρέλειψε να τις ζητήσει. IV) Με μη νόμιμη αιτιολογία το δικάσαν εφετείο έλαβε υπόψη του ότι οι εμφανιζόμενοι στα βιβλία του μαιευτηρίου ως θεράποντες ιατροί κατέθεσαν ότι καλούσαν για βοήθεια τον αναιρεσίβλητο, τον οποίο στη συνέχεια αποζημίωναν από ίδια διαθέσιμα, χωρίς να συνεκτιμήσει α) τη διαπίστωση της έκθεσης ελέγχου ότι από τον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων των ως άνω ιατρών προέκυψε ότι οι αμοιβές αυτών ήταν υποπολλαπλάσιες των κατατεθέντων ως αμοιβή του αναιρεσιβλήτου χρηματικών ποσών ή ότι οι υπηρεσίες τους παρέχονταν δωρεάν, γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι ο αναιρεσίβλητος, αμειβόμενος με το μεγαλύτερο ποσό, δεν προσερχόταν στο μαιευτήριο για βοήθεια αλλά για να διενεργήσει ο ίδιος ως θεράπων ιατρός τις κύριες ιατρικές πράξεις, β) την αναφερόμενη στην έκθεση ελέγχου κατάθεση ιατρού σύμφωνα με την οποία η ίδια έδινε οδηγίες προς τις υπαλλήλους του μαιευτηρίου σχετικά με το ποσό από το συνολικό ποσό της αμοιβής της ως θεράποντος ιατρού θα κατέθεταν στο λογαριασμό του αναιρεσιβλήτου. Περαιτέρω – κατά το αναιρεσεΐον – το δικάσαν εφετείο μη νομίμως έλαβε υπόψη του ως αποδεικτικό στοιχείο την κατάθεση ιατρού, αναπληρωτή καθηγητή και διευθυντή της Κλινικής μαιευτικής-γυναικολο-γίας του ΠαΓΝΗ, σύμφωνα με την οποία ο αναιρεσίβλητος πήγαινε, κατά τους ισχυρισμούς του, στο μαιευτήριο ΜΗΤΕΡΑ μόνο συμβουλευτικά και όχι επί πληρωμή. Εξάλλου, ως προς

την κατάθεση του επιστημονικώς υπεύθυνου και διαχειριστή του Κέντρου Γονιμότητας Κρήτης, σύμφωνα με την οποία αυτός κατά την κρίσιμη περίοδο δεν είχε αντιληφθεί να ενεργούνται από τον αναιρεσίβλητο ιατρικές πράξεις «εξωσωματικής γονιμοποίησης», προβάλλεται ότι α) ελήφθη υπόψη από το δικάσαν εφετείο κατά παράβαση του άρθρου 183 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, δεδομένου ότι ο ως άνω είχε συμφέρον από την έκβαση της δίκης, αφού ο αναιρεσίβλητος ασκούσε το ελεύθερο επάγγελμα του ιατρού στο κέντρο, του οποίου αυτός ήταν υπεύθυνος και β) παραμορφώθηκε από το δικαστήριο το περιεχόμενό της, καθόσον ο ως άνω μάρτυρας δεν κατέθεσε ότι δεν τελέσθηκαν ιατρικές πράξεις από τον αναιρεσίβλητο αλλά ότι ο ίδιος δεν αντελήφθη να διενεργούνται ιατρικές πράξεις από αυτόν. Η εκτίμηση δε του δικάσαντος δικαστηρίου ότι δεν απεδείχθη από τον έλεγχο ότι τα 970 ονόματα, που χαρακτηρίζονται την έκθεση ελέγχου με αρχικά ένα ή δύο (π.χ. Κ ή Τ.Κ.), συνιστούν αυτοτελείς και χωριστές ισάριθμες περιπτώσεις γυναικών, θα μπορούσε να επιβεβαιωθεί ή να αναιρεθεί, αν το εν λόγω δικαστήριο διέτασσε με την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως (άρθρο 33 του Κ.Δ. Δικονομίας) τη συμπλήρωση των αποδείξεων. Στη συνέχεια, προβάλλεται, επίσης, ότι είναι μη νόμιμη η σκέψη του δικάσαντος δικαστηρίου ότι οι οποιεσδήποτε επεμβάσεις (εξωσωματικής, τοκετού) από μέρους του αναιρεσιβλήτου θα μπορούσαν να είναι δικαιολογημένες επί συνδρομής επειγόντων περιστατικών, με δεδομένο ότι η Μονάδα εξωσωματικής γονιμοποίησης στο ΠαΓΝΗ άρχισε να λειτουργεί το έτος 2006. Και τούτο διότι, κατά το αναιρεσεΐον, το γεγονός ότι η προσφορά των ιατρών γενικώς καλύπτει ύψιστη ανάγκη του ανθρώπου, δεν τους απαλλάσσει από την εκπλήρωση των νόμιμων υποχρεώσεών τους, στις οποίες περιλαμβάνεται η καταβολή φόρων για τις αμοιβές που εισπράττουν. Προστίθεται δε ότι είναι μη νόμιμη η αιτιολογία της προσβαλλόμενης αποφάσεως και κατά το μέρος που εκτίθεται ότι δεν προκύπτει ότι τα αρμόδια όργανα διενήργησαν έστω και μία φορά επιτόπιο έλεγχο στο

Κέντρο Γονιμότητας Κρήτης και στο μαιευτήριο Μητέρα και ότι κατέλαβαν σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή τον αναιρεσί-βλητο να παρέχει ιατρικές υπηρεσίες με αμοιβή έστω και μία φορά, δεδομένου ότι α) οι ελεγκτές κλήθηκαν να ελέγξουν και να εκδώσουν πόρισμα για παρελθούσες χρήσεις και, επομένως, για γεγονότα παρελθόντα και β) ο ως άνω έλεγχος θα συνιστούσε κατάφωρη παραβία-ση του ιατρικού απορρήτου, των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων και των προστατευόμενων από το Σύνταγμα ατομικών δικαιωμάτων των ασθενών γυναικών. 2) Το δικάσαν δικαστήριο, με πλημμελή αιτιολογία και κατά παράβαση του διαγραφόμενου στα άρθρα 33 και 151 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δεν διέταξε τη συμπλήρωση των αποδείξεων με την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, παρόλο που α) δεν πείσθηκε ότι ο αναιρεσίβλητος διέπραξε την αποδιδόμενη σε βάρος του παράβαση – λόγω του ότι, προς προστασία ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων, δεν είχαν προσκομισθεί ενώπιόν του όλα τα παρατιθέμενα στην έκθεση ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία που είχαν ληφθεί υπόψη από τα ελεγκτικά όργανα – και β) δεν βεβαιώνει ότι απεδείχθη με πληρότητα και βεβαιότητα η μη άσκηση ιδιωτικού έργου επ' αμοιβή από αυτόν (αναιρεσίβλητο). 3) Το ίδιο ως άνω δικαστήριο, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και χωρίς επαρκή αιτιολογία, δεν έλαβε υπόψη του τον προβληθέντα με το από 10.5.2011 υπόμνημα του Δημοσίου πραγματικό ισχυρισμό του, σύμφωνα με τον οποίο ο ισχυρισμός του αναιρεσιβλήτου περί μη ασκήσεως ιδιωτικού έργου επ' αμοιβή θα μπορούσε να γίνει δεκτός μόνον εάν αυτός εξηγούσε σε ποιά αιτία οφείλονταν οι καταθέσεις χρηματικών ποσών, που φαίνονταν να γίνονται συνεχώς και καθημερινά στους λογαριασμούς του.

13. Επειδή, όσον αφορά τον παρατεθέντα ως άνω υπ' αριθμ. 1 λόγο αναιρέσεως, το αναιρεσίβλητο προβάλλει ότι «Για τους παραπάνω [...] λόγους αναίρεσης, δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, λόγω της ειδικότητας του ουσιώδους ζητήματος της

προκειμένης υπόθεσης». Ο ισχυρισμός αυτός είναι αόριστος, καθόσον δεν προσδιορίζεται με αυτόν, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, το τιθέμενο νομικό ζήτημα. Άλλωστε ο ως άνω λόγος αναιρέσεως με το περιεχόμενο που έχει ήδη εκτεθεί, προς θεμελίωση του παραδεκτού του οποίου προβάλλεται ο προαναφερόμενος ισχυρισμός, αμφισβητεί τη νομιμότητα της αιτιολογίας της προσβαλλόμενης απόφασης και την εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων από το δικάσαν δικαστήριο, αναφέρεται στη μη λήψη υπόψη από το τελευταίο συγκεκριμένων αποδεικτικών στοιχείων, στην παραμόρφωση του εγγράφου της έκθεσης ελέγχου από αυτό, καθώς και σε παράβαση των άρθρων 5, 7, 7Α και 10 του ν. 2472/1997 και 33, 183 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας από το ίδιο δικαστήριο κατά την εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων, χωρίς να θέτει συγκεκριμένο νομικό ζήτημα αναγόμενο στην ερμηνεία των κανόνων που εφαρμόσθηκαν από την προσβαλλόμενη απόφαση, η επίλυση του οποίου ήταν αναγκαία για τη διάγνωση της υπόθεσης (πρβλ. ΣΤΕ 3581, 4450-1, 4197, 4257/2015, 486/2016). Ενόψει αυτών ο ανωτέρω λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτός ως απαράδεκτος.

14. Επειδή, περαιτέρω, ως προς τον υπ' αριθμ. 2 λόγο αναιρέσεως, το αναιρεσίον υποστηρίζει ότι «Εν προκειμένω η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης είναι αντίθετη με τις ως άνω εκτιθέμενες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας», τις αποφάσεις δε αυτές (ΣΤΕ 494/2009 και 506/2012) μνημονεύει στο δικόγραφο της αίτησης αναιρέσεως κατά την ανάπτυξη του προαναφερόμενου λόγου. Ο ανωτέρω ισχυρισμός, όμως, είναι αόριστος, καθόσον δεν προσδιορίζεται με αυτόν, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, το τιθέμενο νομικό ζήτημα. Άλλωστε, ούτε με τον ως άνω λόγο αναιρέσεως, με το περιεχόμενο που έχει ήδη εκτεθεί, τίθεται συγκεκριμένο νομικό ζήτημα αναγόμενο στην ερμηνεία των κανόνων που εφαρμόσθηκαν από την προσβαλλόμενη απόφαση, η επίλυση του οποίου ήταν αναγκαία για τη διάγνωση της υπόθεσης, αλλά αποδίδεται στην απόφαση αυτή πλημμέλεια αιτιολογίας και παράβαση ουσιώδους τύπου

της διαδικασίας. Εάν δε καθ' ερμηνεία του ως άνω λόγου αναιρέσεως θεωρηθεί ότι το κρίσιμο νομικό ζήτημα που τίθεται είναι εάν το δικαστήριο είχε υποχρέωση να διατάξει με βάση τα άρθρα 33 και 151 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας τη συμπλήρωση των αποδείξεων σε περίπτωση που δεν σχημάτιζε πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση ως προς τη συνδρομή της ιδιότητας του επιτηδευματία στο πρόσωπο του φορολογουμένου, σε βάρος του οποίου επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ., δεν υπάρχει αντίθεση της προσβαλλόμενης αποφάσεως προς τις ανωτέρω αποφάσεις που επικαλείται το αναιρεσείον, και με τις οποίες έγινε δεκτό ότι το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεων (άρθρα 144 επ. του Κ.Δ. Δ/μίας), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, εάν δε ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα κατά την κρίση του ή να διατάξει κατά τα άρθρα 151 και 152 του Κ.Δ. Δ/μίας τη συμπλήρωση των αποδείξεων ή να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει κατά νόμο το βάρος της απόδειξης μεταξύ των διαδίκων. Και τούτο διότι οι ως άνω αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας δέχονται ότι το δικαστήριο της ουσίας έχει διακριτική ευχέρεια και όχι υποχρέωση να διατάξει τη συμπλήρωση αποδείξεων. Εξάλλου, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος αναιρέσεως στηρίζεται στην εσφαλμένη προϋπόθεση ότι το δικάσαν εφετείο δεν κατέληξε σε πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση όσον αφορά τη μη συνδρομή στο πρόσωπο του αναιρεσιβλήτου της ιδιότητας του επιτηδευματία, ενώ, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της προσβαλλόμενης απόφασης, το δικάσαν εφετείο, αφού κατένειμε το βάρος της απόδειξης μεταξύ των διαδίκων, κατέληξε με βέβαιη και πλήρη πεποίθηση – ασχέτως αν δεν αναφέρεται ρητά στην προσβαλλόμενη απόφαση – στην κρίση ότι ο αναιρεσίβλητος δεν συγκέντρωνε τα εννοιολογικά στοιχεία του

εν τοις πράγμασι επιτηδευματία κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. Υπό τα δεδομένα αυτά και ο ανωτέρω λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτός ως απαράδεκτος.

15. Επειδή, τέλος, όσον αφορά τον υπ' αριθμ. 3 λόγο αναιρέσεως, το αναιρεσίον προβάλλει ότι «Επί του παρόντος λόγου αναίρεσης, λόγω της ειδικότητας του τιθέμενου ζητήματος δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας». Πλην όμως και ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι αόριστος, καθόσον δεν προσδιορίζεται με αυτόν, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, το τιθέμενο νομικό ζήτημα. Άλλωστε, με τον προαναφερθέντα λόγο αναιρέσεως αποδίδεται στην προσβαλλόμενη απόφαση πλημμέλεια αιτιολογίας και παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη απάντησης σε προβληθέντα από το αναιρεσίον ισχυρισμό σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά της επίδικης υπόθεσης, χωρίς να τίθεται συγκεκριμένο νομικό ζήτημα αναγόμενο στην ερμηνεία των κανόνων που εφαρμόστηκαν από την προσβαλλόμενη απόφαση. Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αυτός ο λόγος αναιρέσεως.

16. Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει να αναιρεθεί κατά το μέρος που με αυτήν ακυρώθηκαν οι πράξεις επιβολής προστίμων 311 και 312/2011, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στη σκέψη 11, η δε υπόθεση, που χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό, πρέπει να παραπεμφθεί στο ίδιο δικαστήριο για νέα νόμιμη κρίση μετά από εκτίμηση του συνόλου των αποδεικτικών στοιχείων.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Δέχεται εν μέρει την αίτηση.

Αναιρεί την 24/2013 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Χανίων, κατά το μέρος που με αυτήν ακυρώθηκαν οι 311 και 312/2011 πράξεις επιβολής προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Ηρακλείου, και παραπέμπει στο δικαστήριο αυτό την

υπόθεση, κατά το αναιρούμενο μέρος, για νέα νόμιμη κρίση, κατά το σκεπτικό.

Απορρίπτει κατά τα λοιπά.

Συμφηφίζει τη δικαστική δαπάνη μεταξύ των διαδίκων.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 24 Οκτωβρίου 2016

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος Ο Γραμματέας του Β΄ Τμήματος

Ε. Σάρπ

Ι. Μητροτάσιος

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 10ης Απριλίου 2017.

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος

Η Γραμματέας

Ε. Σάρπ

Α. Ζυγουρίτσα