



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 10/02/2017

Αριθμός απόφασης: **1361**

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 ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.1.2014).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, κατοίκου Χαλκίδας (Έξω Παναγίτσα), οδός Σπυρίδωνα Τσώκου του Αθανασίου, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		05/09/2016	23/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	10.317,71 €
2		05/09/2016	23/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	5.939,09 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 05.09.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.411,28 € + 3.045,54 €, πλέον 5.348,18 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 512,71 €, ήτοι συνολικού ποσού 10.317,71 €.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 3.030,15 €, πλέον 2.908,94 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 5.939,09 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν επί τη βάσει της από 05.09.2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά τις διαχειριστικές περιόδους 1.1.2010-31.12.2010 και 1.1.2011-31.12.2011, με την προσθήκη εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, ως ακολούθως:

Διαχειριστικές περιόδοι	Φορολογητέο εισόδημα (προ έκπτωσης δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
2010	16.791,85 €	34.031,74 €
2011	20.311,67 €	29.401,09 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την εξαφάνιση των παραπάνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1.) Μη σύνταξη αναλυτικής και εμπεριστατωμένης - αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου.

2.) Μη νόμιμες οι πράξεις λόγω μη τήρησης της διαδικασίας του άρθρου 28 ν. 4174/2013.

3.) Μη εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων στο χαρακτηρισμό των βιβλίων της επιχείρησης (ανακριβή στις χρήσεις 2009, 2010 και 2011).

4.) Πλημμελής η στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και το ύψος της αμοιβής.

5.) Αρχή της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση συντάχθηκε δήθεν έκθεση ελέγχου, χωρίς καμία ελεγκτική επαλήθευση, και συνεπώς αυτή είναι μη αναλυτική και εμπεριστατωμένη-αιτιολογημένη, κατά παράβαση της υποχρέωσης της εκάστοτε ελεγκτικής φορολογικής αρχής να μην προβαίνει στην έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου χωρίς τη σύνταξη αναλυτικής έκθεσης ελέγχου ή με βάση δελτία πληροφοριών από άλλες Δ.Ο.Υ. ή το Σ.Δ.Ο.Ε., αλλά να διενεργεί ιδιαίτερο έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της επιχείρησης, να συντάσσει αυτοτελή έκθεση ελέγχου του εκάστοτε φορολογικού αντικείμενου και βάσει αυτής να εκδίδει τις καταλογιστικές πράξεις, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να αμυνθεί επαρκώς κατά των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί στην υπό κρίση περίπτωση η συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 05.09.2016 έκθεση ελέγχου είναι αναλυτική και εμπεριστατωμένη και περιέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αφού περιέχει με σαφήνεια και εξειδικευμένα όλα εκείνα τα στοιχεία που δικαιολογούν τη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης (συνιδιοκτησία Φ.Δ.Χ.) από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και συγκεκριμένα α) αναφέρει ότι στη μεν διαχειριστική χρήση 2010 η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα από το νόμο φορολογικά στοιχεία σε 132 περιπτώσεις, στη δε διαχειριστική χρήση 2011 σε 211 περιπτώσεις, β) αναφέρει ότι η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (ακαθάριστα έσοδα) στη μεν διαχειριστική χρήση 2010 ανέρχεται στο ποσό των 10.560,00 € επί δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 16.304,76 €, στη δε διαχειριστική χρήση 2011 ανέρχεται στο ποσό των 16.880,00 € επί δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 6.611,69 €, καθίσταται δε προφανές τόσο από το γεγονός της μη έκδοσης τέτοιου πλήθους φορολογικών στοιχείων, και συνεπώς της μη καταχώρησής τους στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, όσο και από το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης εν συγκρίσει με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα (64,77% για τη χρήση 2010 και 255,31% για τη χρήση 2011) ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και η εξαγωγή του αληθινού λογιστικού

αποτελέσματος της ελεγχόμενης επιχείρησης ήταν αδύνατες (πρβλ. υπ' αριθμ. 115/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, σκέψη 3 της απόφασης, με περαιτέρω παραπομπές σε προγενέστερες αποφάσεις του ίδιου δικαστηρίου), και γ) περιέχει αναλυτικό πίνακα αναφορικά με το πώς αναπροσαρμόζονται τα φορολογητέα κέρδη της ελεγχόμενης βάσει του διενεργηθέντος εξωλογιστικού προσδιορισμού, με όλα τα στάδια που πρέπει κατά νόμον να ακολουθηθούν. Δεν τίθεται δε ζήτημα μη τήρησης της υποχρέωσης για πλήρη και επαρκή αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (παραλείψη του σχετικού ουσιώδους τύπου) για το λόγο ότι η συνταγείσα έκθεση ελέγχου υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου που εμφανίζονται στην από 29.1.2013, συναφή με την υπό κρίση υπόθεση, έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας, κατά τον οποίο (έλεγχο) διαπιστώθηκε η τέλεση των παραβάσεων της μη έκδοσης των προβλεπόμενων από το νόμο φορολογικών στοιχείων, γιατί η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διεξήγαγε δικό της αυτοτελή έλεγχο επί του υπό κρίση φορολογικού αντικειμένου (φορολογία εισοδήματος) βάσει δικής της ειδικής προς τούτο εντολής ελέγχου (υπ' αριθμ./29.12.2015) και συνέταξε δική της αυτοτελή έκθεση ελέγχου, κατά τη σύνταξη της οποίας νομίμως συνεκτίμησε τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ως άνω προγενέστερου, αρμοδίως διενεργηθέντος από το Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, και συγκεκριμένα ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992, και νομίμως τα υιοθέτησε, αφού είχαν εξαχθεί κατόπιν αρμοδίως διενεργηθέντος ελέγχου, η υιοθέτηση δε των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων αυτών συνιστά εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην ως άνω από 29.1.2013, συναφή με την υπό κρίση υπόθεση, έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας, δεν ήταν δε αναγκαίο για τη νομιμότητα της υπό κρίση από 05.09.2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας να είχε προηγηθεί διενέργεια περαιτέρω (πρόσθετου) ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας για την (εκ νέου) διαπίστωση της έκδοσης ή μη έκδοσης των προβλεπόμενων από το νόμο φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση (πρβλ. υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, σκέψεις 5 και 7 της απόφασης, με παραπομπή στην προγενέστερη υπ' αριθμ. 4505/1995 απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, καθώς και υπ' αριθμ. 878/2002 απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, σκέψη 7 της απόφασης). Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«1. Η Φορολογική*

Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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 εμπειριστатωμένα 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. 3. **Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»**

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου** στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής [...] του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα

φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή [...] του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο [...] ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) [...], β) [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 και 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. **Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:** α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, **β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. 3. [...] 4. [...]. 5. **Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. [...].»****

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην περίπτωση του η φορολογική αρχή δεν του κοινοποίησε σημείωμα διαπιστώσεων ή κλήση προς ακρόαση κατά παράβαση του άρθρου 28 ν. 4174/2013 και γι' αυτό μη νομίμως εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας συνέταξε και κοινοποίησε εγγράφως στον προσφεύγοντα σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου που διενήργησε και συγκεκριμένα την υπ' αριθμ. πρωτ./4.7.2016 έγγραφη γνωστοποίηση αποτελεσμάτων ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 28 ν. 4174/2013, την οποία απέστειλε με συστημένη επιστολή (αριθμός συστημένου) στις 05.07.2016 στον προσφεύγοντα (RE4.....GR/5.7.2016), και συνεπώς σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 ν. 4174/2013 η κοινοποίηση συντελέστηκε κατά νόμον την 21.7.2016 (μετά την παρέλευση 15 ημερών από την ημερομηνία αποστολής). Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις-αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου και συνεπώς το προβλεπόμενο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 εδ. γ' ν. 4174/2013 20ήμερο παρήλθε άπρακτο στις 10.8.2016.

Επομένως, η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας νόμιμα εξέδωσε στις 05.09.2016, εντός δηλαδή του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. α' ν. 4174/2013 μηνός, και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με την υπ' αριθμ. πρωτ./6.9.2016 συστημένη επιστολή (RE2.....GR/7.9.2016), την οποία του απέστειλε στις 07.09.2016 (αριθμός συστημένου), τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τους τρίτο και τέταρτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε **μετά** την αντικατάστασή της με το άρθρο 4 παρ. 1 ν. 4110/2013: «Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών [...] προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) **Όταν** δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, **δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία** και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών **και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις**. β) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε **πριν** την αντικατάστασή της με το άρθρο 4 παρ. 1 ν. 4110/2013: «Το καθαρό εισόδημα [...] των επιχειρήσεων που [...] τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 και 4 π.δ. 186/1992, όπως ίσχυαν **πριν** την κατάργησή τους με το άρθρο πρώτο παρ. Ε' υποπαρ. Ε.1 παρ. 1 ν. 4093/2012: «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. [...]. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης [...] κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: [...] γ) δεν εκδίδει [...] φορολογικά στοιχεία [...] αξίας... [...]. 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...»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην περίπτωση του δεν είχε δικαίωμα η φορολογική αρχή να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, αφού ο εξωλογιστικός προσδιορισμός σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 4 παρ. 1 ν. 4110/2013, περιοριζόταν, κατά τη γνώμη του, μόνο στις περιπτώσεις της μη τήρησης βιβλίων, της μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων, της τήρησης κατώτερης κατηγορίας βιβλίων από την

προβλεπόμενη και της μη επίδειξης βιβλίων στον τακτικό έλεγχο μετά από δύο έγγραφες προσκλήσεις, ενώ στην περίπτωση του τηρήθηκαν, διαφυλάχθηκαν και επιδείχθηκαν στον έλεγχο βιβλία και στοιχεία, εφαρμοστές δε στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με γενική αρχή του φορολογικού δικαίου, είναι η διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε **μετά** την αντικατάστασή της με το άρθρο 4 παρ. 1 ν. 4110/2013, ως ευνοϊκότερη, κατά τη γνώμη του, σε σχέση με την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε **πριν** την αντικατάστασή της με το άρθρο 4 παρ. 1 ν. 4110/2013, και συνεπώς μη νομίμως κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή τα βιβλία και τα στοιχεία ανακριβή. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων η διαπιστωθείσα στην υπό κρίση περίπτωση παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) από την ελεγχόμενη επιχείρηση (συνιδιοκτησία Φ.Δ.Χ.) κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις (2009, 2010 και 2011) συνιστά περίπτωση μη τήρησης φορολογικών στοιχείων (υπάγεται, με άλλα λόγια, στην προβλεπόμενη από το άρθρο 32 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε **μετά** την αντικατάστασή του με το άρθρο 4 παρ. 1 ν. 4110/2013, ευρύτερη έννοια της μη τήρησης φορολογικών στοιχείων), η οποία κατά τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε τόσο **μετά** όσο και **πριν** την αντικατάστασή της με το άρθρο 4 παρ. 1 ν. 4110/2013, συνεπαγόταν εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων, εφόσον οι ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων καθίσταντο αδύνατες. Συνεπώς, νόμιμα, κατά τούτο, η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης, βασιζόμενη στο άρθρο 32 παρ. 1 ν. 2238/1994. Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 6 εδ. α' ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά το χρόνο υπογραφής από την ελεγχόμενη επιχείρηση (συνιδιοκτησία Φ.Δ.Χ.) με ΑΦΜτων υπ' αριθμ. /8.4.2013 πρακτικών διοικητικής επίλυσης της διαφοράς αναφορικά με τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. που της επιβλήθηκαν με τις υπ' αριθμ. /4.2.2013 και υπ' αριθμ. /4.2.2013 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2010-31.12.2010 και 01.01.2011-31.12.2011 αντίστοιχα: *«Με πρακτικό αποδοχής της διαφοράς [...] τα πρόστιμα [...] περιορίζονται...»*

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, κατ' αποδοχή των αποτελεσμάτων ελέγχου που εμφανίζονται στην από 29.1.2013 συναφή με την υπό κρίση υπόθεση έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας, στο ύψος των 80,00 € αξία (αμοιβή) για καθένα από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι αυθαίρετη και επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και συνεπώς ακυρωτές, αφού πάσχουν στην αιτιολογία τους. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί η ελεγχόμενη επιχείρηση, συνυπογράφοντας διά του νομίμου εκπροσώπου της (που είναι ο ίδιος ο προσφεύγων) τα υπ' αριθμ. /8.4.2013, /8.4.2013 και /8.4.2013 πρακτικά διοικητικής επίλυσης της διαφοράς

αναφορικά με τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. που της επιβλήθηκαν με τις σχετικές υπ' αριθμ./4.2.2013 και υπ' αριθμ./4.2.2013 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2010-31.12.2010 και 01.01.2011-31.12.2011 αντίστοιχα, αποδέχθηκε, κατά τους ορισμούς του νόμου (άρθρο 9 παρ. 6 ν. 2523/1997), τις δύο αυτές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ./4.2.2013 και/4.2.2013 αντίστοιχα), αποδεχόμενη δε αυτές θεωρείται ότι αποδέχθηκε και τον προσδιορισμό από το Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας της μη αναγραφείσας στα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας (εν προκειμένω, της αμοιβής για παροχή υπηρεσιών) στο ύψος των 80,00 € για καθένα από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, χωρίς να προβάλλει αντιρρήσεις κατ' αυτού. Επομένως, νόμω αβάσιμα προβάλλεται από τον προσφεύγοντα με τον εδώ εξεταζόμενο, στην παρούσα σκέψη της απόφασης, τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ότι ο προσδιορισμός από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, κατ' αποδοχή των αποτελεσμάτων ελέγχου που εμφανίζονται στην από 29.1.2013 συναφή με την υπό κρίση υπόθεση έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας, της αξίας (αμοιβής) για καθένα από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο ύψος των 80,00 € για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, και ειδικότερα για σκοπούς διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού και συγκεκριμένα για σκοπούς προσδιορισμού των αποκρουθέντων ακαθαρίστων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης, είναι αυθαίρετος, αφού η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει ήδη αποδεχθεί, κατά τα ανωτέρω, τον προσδιορισμό αυτό στο ως άνω ύψος, χωρίς να προβάλλει αντιρρήσεις κατ' αυτού. Όπως δε εκτέθηκε παραπάνω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 05.09.2016 έκθεση ελέγχου είναι αναλυτική και εμπειριστατωμένη και περιέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αφού περιέχει με σαφήνεια και εξειδικευμένα όλα εκείνα τα στοιχεία που δικαιολογούν τη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, νομίμως δε η τελευταία συνεκτίμησε κατά τη σύνταξη της ως άνω έκθεσής της τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ως άνω προγενέστερου, αρμοδίως διενεργηθέντος από το Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης και νομίμως τα υιοθέτησε (της υιοθέτησης αυτής συνιστώσας εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας), χωρίς να είναι αναγκαίο για τη νομιμότητα της δικής της έκθεσης ελέγχου να έχει προηγηθεί διενέργεια περαιτέρω (πρόσθετου) ελέγχου από την ίδια για την (εκ νέου) διαπίστωση της έκδοσης ή μη έκδοσης των προβλεπόμενων από το νόμο φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση, αρκούντος κατά τούτο του προγενέστερου, αρμοδίως διενεργηθέντος από το Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας ελέγχου, και συνακόλουθα δεν τίθεται ζήτημα εσφαλμένης καταφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό λόγω πλημμελούς (αόριστης, αναπαιλόγητης και αναπόδεικτης) στοιχειοθέτησης των παραβάσεων της μη έκδοσης των προβλεπόμενων από το νόμο φορολογικών στοιχείων, απορριπτομένων κατά τούτο των σχετικών αντίθετων ισχυρισμών του προσφεύγοντος. Συνεπώς, κατά τούτο οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμιμες και δε συντρέχει περίπτωση ακύρωσής τους. Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν, γιατί εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος, αφού ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει εν προκειμένω για ποιους συγκεκριμένα, κατά τη γνώμη του, λόγους οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και σε τι ακριβώς έγκειται η αντίθεσή τους με την αρχή αυτή, γεγονός που έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί ο ισχυρισμός του αυτός, ενώ όπως αορίστως και ασαφώς περιλαμβάνονται στον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και αναφορές για αντίθεση των προσβαλλόμενων πράξεων με το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, το άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) και το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, την αρχή της καλής πίστης στο φορολογικό δίκαιο και το κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους/φορολογικής διοίκησης και φορολογουμένων. Για το λόγο αυτό, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 13.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		05/09/2016	23/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	10.317,71 €
2		05/09/2016	23/09/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	5.939,09 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	3.045,54 € + 1.411,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.348,18 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	512,71 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.317,71 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	3.030,15 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.908,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.939,09 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.