



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΔΔΕ**

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: **1361Α**

## **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 ....., 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   | .....          | 19/09/2016        | -                                  | Φόρος εισοδήματος | 01/01/2010 - 31/12/2010           | 35.903,07 €                |
| 2   | .....          | 19/09/2016        | -                                  | Φόρος εισοδήματος | 01/01/2011 - 31/12/2011           | 9.996,85 €                 |

και κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης | Είδος φόρου | Διαχειριστική φορολογική περίοδος | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ |
|-----|----------------|-------------------|------------------------------------|-------------|-----------------------------------|----------------------------|
| 1   | .....          | 19/09/2016        | -                                  | ΦΠΑ         | 01/01/2009 - 31/12/2009           | 50.882,81 €                |
| 2   | .....          | 19/09/2016        | -                                  | ΦΠΑ         | 01/01/2010 - 31/12/2010           | 24.709,94 €                |
| 3   | .....          | 19/09/2016        | -                                  | ΦΠΑ         | 01/01/2011 - 31/12/2011           | 10.785,81 €                |

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19.09.2016 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, επαγόμεστε 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 12.693,00 € + 3.045,54 €, πλέον 18.886,24 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.278,29 €, ήτοι συνολικού ποσού 35.903,07 €.

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 4.822,61 €, πλέον 4.726,16 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 448,08 €, ήτοι συνολικού ποσού 9.996,85 €.

3) Με την υπ' αριθμ. ....../2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού

23.128,55 €, πλέον 27.754,26 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 50.882,81 €.

4) Με την υπ' αριθμ. ....../2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 11.231,79 €, πλέον 13.478,15 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 24.709,94 €.

5) Με την υπ' αριθμ. ....../2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 4.902,64 €, πλέον 5.883,17 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 10.785,81 €.

Οι διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν επί τη βάσει της από 19.09.2016 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 περιόδους | Φορολογητέο εισόδημα (μετά την έκπτωση δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994) |              |
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------|--------------|
|                          | Ποσά δήλωσης                                                          | Ποσά ελέγχου |
| 2010                     | 12.777,51 €                                                           | 60.695,22 €  |
| 2011                     | 20.311,67 €                                                           | 37.143,62 €  |

Οι διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 19.09.2016 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τις ελεγχόμενες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010 και 01.01.2011-31.12.2011, με την προσθήκη ποσών φορολογητέων εκροών, ως ακολούθως:

| Ελεγχόμενες περιόδους | Φορολογητέες εκροές |              |
|-----------------------|---------------------|--------------|
|                       | Ποσά δήλωσης        | Ποσά ελέγχου |
| 01.01.2009-31.12.2009 | 94.100,95 €         | 233.844,95 € |
| 01.01.2010-31.12.2010 | 107.192,92 €        | 143.329,95 € |
| 01.01.2011-31.12.2011 | 62.111,87 €         | 83.427,70 €  |

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

1.) Μη σύνταξη αναλυτικής και εμπειριστατωμένης - αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου, άκυρος ο έλεγχος, δεν τηρήθηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013.

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

3.) Αδικαιολόγητη προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων εκ πωλήσεων και παράνομη φορολόγηση στο ΦΠΑ αντίθετα με τις κοινοτικές οδηγίες.

4.) 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, **πρώτον**, ότι στην υπό κρίση περίπτωση συντάχθηκε δήθεν έκθεση ελέγχου, χωρίς καμία ελεγκτική επαλήθευση, και συνεπώς μη αναλυτική και εμπειριστατωμένη-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 αντικειμένου 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 19.09.2016 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 ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και συγκεκριμένα α) αναφέρει ότι στη μεν διαχειριστική χρήση 2010 η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα από το νόμο φορολογικά στοιχεία σε 290 περιπτώσεις, στη δε διαχειριστική χρήση 2011 σε 172 περιπτώσεις, β) αναφέρει ότι η αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη (ακαθάριστα έσοδα) στη μεν διαχειριστική χρήση 2010 ανέρχεται στο ποσό των 25.520,00 € επί δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 107.192,92 €, στη δε διαχειριστική χρήση 2011 ανέρχεται στο ποσό των 15.136,00 € επί δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 62.111,87 €, 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 ατομικής επιχείρησης, όσο και από το ύψος της αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης εν συγκρίσει με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα (23,81% για τη χρήση 2010 και 24,37% για τη χρήση 2011) ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και η εξαγωγή του αληθινού λογιστικού αποτελέσματος της ελεγχόμενης ατομικής 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 (παράλειψη 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 19.09.2016 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. 4......./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, κατά το πρώτο εδώ εξεταζόμενο μέρος, 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 (ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος) με ΑΦΜ ..... των 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 πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει περαιτέρω, **δεύτερον**, 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 88,00 € 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 ο ελεγχόμενος-προσφεύγων (ατομική επιχείρηση), συνυπογράφοντας 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 του 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), αποδεχόμενος 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 88,00 € για καθένα από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, χωρίς να προβάλει αντιρρήσεις κατ' αυτού. Επομένως, νόμω αβάσιμα προβάλλεται από τον προσφεύγοντα με τον εδώ εξεταζόμενο, στην παρούσα σκέψη της απόφασης, πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, κατά το εδώ δεύτερο εξεταζόμενο μέρος, 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 88,00 € για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, και ειδικότερα για σκοπούς διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού και συγκεκριμένα για σκοπούς προσδιορισμού των αποκρουθέντων ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής επιχείρησής του, είναι αυθαίρετος, αφού ο ίδιος έχει ήδη αποδεχθεί, κατά τα ανωτέρω, τον προσδιορισμό αυτό στο ως άνω ύψος, χωρίς να προβάλει αντιρρήσεις κατ' αυτού. Όπως δε εκτέθηκε παραπάνω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του πρώτου μέρους του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 19.09.2016 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 (ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος) 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, αναπαιολόγητης και αναπόδεικτης) στοιχειοθέτησης των παραβάσεων της μη έκδοσης των προβλεπόμενων από το νόμο φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, κατά τούτο οι προσβαλλόμενες

πράξεις είναι νόμιμες και δε συντρέχει περίπτωση ακύρωσής τους. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, και κατά το δεύτερο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή**, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει περαιτέρω, **τρίτον**, ότι ο διενεργηθείς από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας έλεγχος φάσκει και αντιφάσκει, καθώς από τη μια μεριά στην από 19.9.2016 έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι ό,τι αναφέρει ο προσφεύγων στο υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων αφορά στην από 29.1.2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας και όχι στο διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας έλεγχο, από την άλλη όμως αναφέρεται ότι ο παρών έλεγχος (της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας), το σημείωμα διαπιστώσεων και οι εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ βασίζονται στα αποτελέσματα της από 29.1.2013 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας και, περαιτέρω, ότι ο προσφεύγων με το υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ικανό να επηρεάσει τα αποτελέσματα του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο στηρίζεται στην από 29.1.2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται θέμα αντιφατικής αιτιολογίας της από 19.9.2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, αφού στην εν λόγω έκθεση ελέγχου επισημαίνεται ότι οι ισχυρισμοί που προβάλλει ο προσφεύγων αναφορικά με τις παραβάσεις του ΚΒΣ που διαπιστώθηκαν με την από 29.1.2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας αφορούν στην έκθεση αυτή ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας, συναφώς όμως ο προσφεύγων, συνυπογράφοντας 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 του 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), αποδεχόμενος 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 88,00 € για καθένα από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, χωρίς να προβάλει αντιρρήσεις κατ' αυτού. Επομένως, νόμω αβάσιμα προβάλλει ισχυρισμούς που αναφέρονται στις διαπιστωθείσες με την από 29.1.2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας παραβάσεις, αφού τις παραβάσεις αυτές τις έχει αποδεχθεί, και αυτό ακριβώς επισημαίνει η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας στην από 19.9.2016 έκθεσή της ελέγχου, απαντώντας στους σχετικούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος. Εξάλλου, ο διενεργηθείς από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας έλεγχος νόμιμα βασίστηκε, όπως εκτέθηκε παραπάνω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του πρώτου μέρους του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για σκοπούς ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και συγκεκριμένα για σκοπούς διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού, και για

σκοπούς ελέγχου ΦΠΑ στα αποτελέσματα της από 29.1.2013 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας, χωρίς να προκύπτει κάποια αντίφαση με τα παραπάνω από το γεγονός ότι στην από 19.9.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας αναφέρεται ότι ο προσφεύγων με το υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ικανό να επηρεάσει τα βασιζόμενα στην από 29.1.2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας αποτελέσματα του σημειώματος διαπιστώσεων, αφού η αναφορά αυτή έχει την έννοια όχι ότι ο προσφεύγων δεν προέβαλε ισχυρισμούς κατά των διαπιστωθεισών παραβάσεων της μη έκδοσης των προβλεπόμενων από το νόμο φορολογικών στοιχείων, κάτι που το έκανε μεν ο προσφεύγων, αλλά, κατά τα προεκτεθέντα, αβασίμως, δεδομένου ότι είχε αποδεχθεί τις παραβάσεις αυτές με τη συνυπογραφή των προαναφερθέντων πρακτικών διοικητικής επίλυσης της διαφοράς αναφορικά με τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., αλλά ότι ο προσφεύγων δεν ισχυρίζεται ότι παρά τις διαπιστωθείσες από το Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακή Διεύθυνση Στερεάς Ελλάδας παραβάσεις της μη έκδοσης των προβλεπόμενων από το νόμο φορολογικών στοιχείων σε πλήθος περιπτώσεων ήταν δυνατή η εξαγωγή λογιστικού αποτελέσματος για την επιχείρησή του βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ότι η διενέργεια του εξωλογιστικού προσδιορισμού με τον τρόπο που έγινε στην προκειμένη περίπτωση από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας είναι πλημμελής, δηλαδή δεν προέβαλε ισχυρισμούς που να αφορούν στη φορολογία εισοδήματος, συγκεκριμένα δε κατά της διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος της επιχείρησής του, και κατ' επέκταση και στο ΦΠΑ. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, και κατά το τρίτο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

**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 εμπειριστατωμένα 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 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**, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει περαιτέρω, **τέταρτον**, ότι στην περίπτωση του η φορολογική αρχή δεν του επέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις εντός του ορίου που ορίζει η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. α' ν. 4174/2013, δηλαδή εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του επί του σημειώματος διαπιστώσεων (6.6.2016). Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί η ανωτέρω τεθείσα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 ν. 4174/2013 προθεσμία του ενός μηνός για έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν είναι αποκλειστική, αλλά ενδεικτική, και ως εκ τούτου δε δεσμεύει τα όργανα της διοίκησης, αλλά ούτε και επιφέρει ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, και εξάλλου ο προσφεύγων δεν προβάλλει ότι υπέστη κάποια βλάβη από τη μη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων (οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου) εντός της ως άνω προθεσμίας του ενός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του επί του σημειώματος διαπιστώσεων από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας ούτε και προκύπτει από τα προσκομιζόμενα έγγραφα ή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης βλάβη του που να οφείλεται στο γεγονός αυτό. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, και κατά το τέταρτο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

#### Ως προς το δεύτερο λόγο 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, εφαρμοστέες 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 ατομική επιχείρησή του (ελεγχόμενη επιχείρηση) 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.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 242 της Οδηγίας 2006/112/EK, όπως ίσχυε κατά τις δύο κρίσιμες ελεγχόμενες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010 και 01.01.2011-31.12.2011: *«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές.»*

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 273 της Οδηγίας 2006/112/EK, όπως ίσχυε κατά τις δύο κρίσιμες ελεγχόμενες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010 και 01.01.2011-31.12.2011: *«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης...»*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχόμενες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010 και 01.01.2011-31.12.2011: ***«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»***

**Επειδή**, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι κατά παράβαση των άρθρων 11 και 27 της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ οι υπαγόμενες στο ΦΠΑ εκροές της επιχείρησής του υπολογίστηκαν εξωλογιστικά, διότι κάτι τέτοιο απαγορεύεται από τις διατάξεις αυτές της Οδηγίας, συγκεκριμένα δε επειδή η βάση επιβολής του εισπραττόμενου από την εκάστοτε φορολογική αρχή ΦΠΑ δεν μπορεί να υπερβαίνει την πράγματι καταβληθείσα από τον αγοραστή αντιπαροχή, επί της οποίας υπολογίστηκε ο ΦΠΑ, δηλαδή ο ΦΠΑ δεν μπορεί να υπολογίζεται παρά μόνο στα ποσά που πράγματι εισπράχθηκαν και επομένως αποκλείεται η λήψη υπόψη μιας «δίκαιης» τιμής ή μιας τιμής «κανονικής». Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί βασικό στοιχείο της

νομοθεσίας ΦΠΑ, όπως άλλωστε και κάθε φορολογικής νομοθεσίας, είναι η ορθή είσπραξη του εκάστοτε οφειλόμενου κατά τις εφαρμοστέες διατάξεις φόρου και η αποτροπή της απάτης, που συνεπάγονται τη θέσπιση ειδικών ρυθμίσεων και γενικά τη λήψη κατάλληλων μέτρων, με τα οποία θα εξασφαλίζεται η ορθή είσπραξη και αντίστοιχα η αποφυγή της απάτης. Σε όλο τον Τίτλο XI της ισχύουσας 6<sup>ης</sup> Οδηγίας σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ (Οδηγία 2006/112/EK, όπως ίσχυε κατά τις τρεις κρίσιμες ελεγχόμενες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010 και 01.01.2011-31.12.2011) περιλαμβάνονται υποχρεώσεις των υποκείμενων στο ΦΠΑ και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στο ΦΠΑ, που αποσκοπούν ακριβώς στην ορθή είσπραξη του οφειλόμενου με βάση τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. Ειδικά οι διατάξεις του Κεφαλαίου 3 περί τιμολόγησης (άρθρα 217-240) και του Κεφαλαίου 4 περί λογιστικών υποχρεώσεων (άρθρα 241-249) περιλαμβάνουν εκείνους ακριβώς τους κανόνες, που επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ και κυρίως τον έλεγχο της από τις φορολογικές αρχές μέσω της ορθής αποτύπωσης του φόρου και της βάσης επιβολής του στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία (πρβλ. άρθρο 242). Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο ΦΠΑ προβεί σε φορολογητέες πράξεις, χωρίς να αποδώσει τον οφειλόμενο από τις εφαρμοστέες διατάξεις φόρο και μάλιστα χωρίς να εκδώσει καν τα προβλεπόμενα από το νόμο φορολογικά στοιχεία, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, το γεγονός αυτό συνιστά ιδιαίτερη παραβατική συμπεριφορά, αφού θεωρείται ότι ο υπόχρεος όχι απλώς δεν απόδωσε τον οφειλόμενο φόρο, αλλά προσπάθησε και να αποκρύψει παντελώς την αιτία της οφειλής του, ήτοι τη διενεργηθείσα φορολογητέα (υπαγόμενη στο ΦΠΑ) συναλλαγή μέσω της μη αποτύπωσής της στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία του, αφού ούτε εξέδωσε το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο ούτε και εμφάνισε τη συναλλαγή στα βιβλία του. Από την κατ' ουσίαν καταληκτική διάταξη του Τίτλου XI της Οδηγίας, εκείνη του άρθρου 273, συνάγεται σαφώς ότι η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και η αποτροπή της απάτης στο πεδίο του ΦΠΑ αποτελούν βασικές στοχεύσεις του κοινοτικού νομοθέτη (αυτονόητες κατά τα λοιπά, αφού διαφορετικά δε θα είχε νόημα η θέσπιση που να καθορίζουν το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου και τις διάφορες απαλλαγές), που δικαιολογούν ταυτόχρονα τη θέσπιση πλήθους διατάξεων της Οδηγίας. Υπό το πρίσμα αυτό, οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2859/2000, με τις οποίες ορίζεται ότι επί ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων αναφορικά με τη φορολογητέα αξία ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό της με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως με βάση τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, ως τέτοιου προσδιορισμού νοουμένου κατεχοχόν του εξωλογιστικού, αποτελούν, μαζί με άλλες διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, αυτονόητες, κατάλληλες και, κυρίως, αναγκαίες, υπό την έννοια της αρχής της αναλογικότητας, διατάξεις για την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, τον έλεγχο της και κυρίως τον έλεγχο του οφειλόμενου με βάση τις ισχύουσες διατάξεις φόρου και τελικά την ορθή είσπραξη του οφειλόμενου με βάση τις διατάξεις αυτές ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. Ενόψει όλων των ανωτέρω, ο προσφεύγων εσφαλμένα ισχυρίζεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός εντάσσεται στα εθνικά μέτρα που προβλέπουν τα άρθρα 394 και 395 της Οδηγίας, που προϋποθέτουν άδεια, προκειμένου να εφαρμοστούν, κι αυτό γιατί οι εν λόγω διατάξεις της Οδηγίας προβλέπουν α) ειδικά μέτρα απλούστευσης, κατά παρέκκλιση των γενικών διατάξεων της Οδηγίας, με σκοπό την είσπραξη του οφειλόμενου ΦΠΑ ή την πρόληψη ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή

φοροαποφυγής και β) ειδικά μέτρα, κατά παρέκκλιση των γενικών διατάξεων της Οδηγίας, με σκοπό την απλούστευση των διαδικασιών επιβολής του ΦΠΑ ή πρόληψης ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, που όλα προϋποθέτουν είτε άδεια είτε γνωστοποίηση και στα οποία δεν περιλαμβάνεται ο προσδιορισμός της βάσης επιβολής του ΦΠΑ με εξωλογιστικό τρόπο, αφού το μέτρο αυτό εντάσσεται, ως αυτονόητο μέτρο, στη γενική-βασική σύλληψη του συστήματος της φορολογίας ΦΠΑ με σκοπό την ορθή, κατά τα ανωτέρω, είσπραξη του φόρου και την αποτροπή της απάτης. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

#### Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή**, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, γιατί εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και συγκεκριμένα επειδή στηρίζονται αποκλειστικά στις μη νόμιμες παραβάσεις του ΚΒΣ. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων προβάλλει μεν ότι κατά την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ θα πρέπει να τηρείται η αρχή της χρηστής διοίκησης, πλην όμως 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, δεδομένου ότι οι πράξεις αυτές δε συνδέονται με την επιβολή του προστίμου για τις παραβάσεις του ΚΒΣ, αλλά με τις παραβάσεις του ΚΒΣ αυτές καθαυτές. Δεν τίθεται θέμα μη νόμιμων παραβάσεων, αφού ήδη εννοιολογικά οι παραβάσεις είναι πάντα μη νόμιμες, αλλά μόνο μη νόμιμης, ενδεχομένως, επιβολής προστίμου, που όμως δεν αποτελεί προϋπόθεση για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και γενικά δεν έχει καμία επίδραση σ' αυτές, ή ενδεχομένως μη νόμιμης-εσφαλμένης, και συγκεκριμένα κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, διαπίστωσης των παραβάσεων του ΚΒΣ, που όμως αορίστως προβάλλεται, αν δεν εξειδικεύεται από τον εκάστοτε προσφεύγοντα, όπως συμβαίνει και στην υπό κρίση περίπτωση, για ποιον ακριβώς, κατά τη γνώμη του, λόγο η διαπίστωση των παραβάσεων του ΚΒΣ έγινε κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Συνεπώς, τα προσβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα περί αντίθεσης των προσβαλλόμενων πράξεων με την αρχή της χρηστής διοίκησης αορίστως προβάλλονται, γεγονός που έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί ο ισχυρισμός του αυτός. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος 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   | .....          | 19/09/2016        | -                                  | Φόρος εισοδήματος | 01/01/2010 - 31/12/2010           | 35.903,07 €                |
| 2   | .....          | 19/09/2016        | -                                  | Φόρος εισοδήματος | 01/01/2011 - 31/12/2011           | 9.996,85 €                 |

και κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης | Είδος φόρου | Διαχειριστική φορολογική περίοδος | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ |
|-----|----------------|-------------------|------------------------------------|-------------|-----------------------------------|----------------------------|
| 1   | .....          | 19/09/2016        | -                                  | ΦΠΑ         | 01/01/2009 - 31/12/2009           | 50.882,81 €                |
| 2   | .....          | 19/09/2016        | -                                  | ΦΠΑ         | 01/01/2010 - 31/12/2010           | 24.709,94 €                |
| 3   | .....          | 19/09/2016        | -                                  | ΦΠΑ         | 01/01/2011 - 31/12/2011           | 10.785,81 €                |

## **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

### **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                    | 12.693,00 €<br>+ 3.045,54 € |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 18.886,24 €                 |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης     | 1.278,29 €                  |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>35.903,07 €</b>          |

### **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                    | 4.822,61 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 4.726,16 €        |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης     | 448,08 €          |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>9.996,85 €</b> |

## **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ**

### **ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2009-31.12.2009**

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                    | 23.128,55 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 27.754,26 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>50.882,81 €</b> |

### **ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2010-31.12.2010**

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                    | 11.231,79 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 13.478,15 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>24.709,94 €</b> |

**ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2011-31.12.2011**

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                    | 4.902,64 €         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 5.883,17 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>10.785,81 €</b> |

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.