



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/7/2021

Αριθμός απόφασης: 1880

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, οδός

.....,Τ.Κ., κατά :α) της με αριθμό/1-3-2021 **οριστικής** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, β) της με αριθμό/1-3-2021 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της με αριθ.πρωτ...../28-4-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με τη με αριθμ./01-03-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 39.833,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος (πρόστιμο άρθρου 58 Α παρ.2 και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 44.924,22 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 84.757,72 € ως συνέπεια αφενός μεν της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο των φορολογητέων εισροών για τη χρήση 2013, λόγω μη προσκόμισης του συνόλου των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων αγορών, δαπανών και πωλήσεων, εκτός αυτών που αφορούν την αγορά φαρμάκων από την εταιρία «.....» καθαρής αξίας 227.236,85€, πλέον ΦΠΑ 14.770,40€, αφετέρου δε της προσθήκης στις φορολογητέες εκροές από τον έλεγχο του ποσού των 236.326,32 € που αντιστοιχεί στα αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης από την εμπορία φαρμάκων, καθώς και της προσαύξησης ακαθαρίστων εσόδων 8%, ύψους 38.044,47€. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 01-03-2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α.

Β) Με τη με αριθμ...../1-03-2021 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 651,79 €, ίσο με το 50% του Φ.Π.Α. που εξέπεσε κατά τη χρήση αυτή επειδή διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....»- Α.Φ.Μ..... για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους ,συνολικής καθαρής αξίας 10.027,57 € πλέον Φ.Π.Α. 13%, 1303,58 €. Το ως άνω πρόστιμο εκδόθηκε βάσει της από 01-03-2021 έκθεσης ειδικού προστίμου Φ.Π.Α..

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ...../26-11-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, διενεργήθηκε έλεγχος στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος προκειμένου να αποτυπωθούν στη φορολογία εισοδήματος και στον ΦΠΑ, οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με την από 02-10-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης .

Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η συνταχθείσα από 02-10-2019 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Φ.Δ. (Ν.4093/2012 και Ν.4174/2013) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, η οποία απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων με το με αριθμ.πρωτ...../04-10-2019 (αρ.εισερχ.πρωτ...../10-10-2019) δελτίο πληροφοριών της πρώτης υπηρεσίας. Με την εν λόγω έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν για τον προσφεύγοντα παραβάσεις λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2013 εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., καθώς και παράβαση μη ανταπόκρισης σε έγγραφο αίτημα του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.Θεσσαλονίκης για παροχή αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων,του καταστατικού και των βιβλιαρίων επισκευής και συντήρησης των ΦΤΜ ή ΦΥΜ. Για τις εν λόγω παραβάσεις εκδόθηκαν, από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων: α)η με αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 για τη λήψη των πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων και β)η με αριθμ...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 για τη μη ανταπόκριση στο αίτημα της ελεγκτικής αρχής .Τα πρόστιμα επιδόθηκαν την 26/11/2019 στον ίδιο τον προσφεύγοντα ,ενώ δεν έχει κατατεθεί ενδικοφανής προσφυγή για την ακύρωση αυτών.

Στη συνέχεια συντάχθηκαν οι από 01/03/2021 σχετικές εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις:α) η με αριθμό/1-3-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ 6 του Ν 2523/1997 και β) η με αριθμό/1-3-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 1-1-2013 έως 31-12-2013 .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

- 1) Μη νόμιμος ο καταλογισμός των προστίμων και διαφορών στη Φορολογία Εισοδήματος και στον Φ.Π.Α. λόγω της παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων και προστίμων για το οικονομικό έτος 2013, αφού προϋπόθεση για την έκδοσή τους είναι η κοινοποίηση του προστίμου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου. Δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19 παρ.18 ν.3091/2002 το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015.- Το άρθρο 19 παρ.18 ν.3091/2002 αντίκειται στις συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές της φορολογικής ισότητας και αναλογικότητας.

- 2) Πλημμελής αιτιολογία προσβαλλόμενων πράξεων και αοριστία των εκθέσεων ελέγχου αρ.6 Ν.2523/1997 και Ν.2859/2000 για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και υποβολή ανακριβών δηλώσεων.
- 3) Εσφαλμένος συνυπολογισμός προσαύξησης 8% των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών λόγω ανακριβούς τήρησης βιβλίων καθώς στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόζεται ο ΚΦΑΣ (και όχι ο ΚΒΣ) στον οποίο δεν προβλέπονται διατάξεις ως προς το κύρος των βιβλίων.
- 4) Εσφαλμένος και νομικώς πλημμελής ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του Φ.Π.Α. δυνάμει του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στο φόρο εισοδήματος .

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: “11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....”.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν 3091/2002 ορίζεται ότι : «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων

επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ ΑΘ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο και εν προκειμένω τον ΦΠΑ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01-01-2013 έως 31-12-2013) εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και κοινοποιήθηκε ήδη την 26/11/2019, ήτοι εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής, η με αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 για λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων .

Συνεπώς, σύμφωνα με την ως άνω διάταξη της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν 3091/2002, εφόσον η πράξη επιβολής προστίμου για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων επιδόθηκε εντός της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. παρατείνεται για ακόμη δύο (2) έτη, ήτοι έως 31-12-2021 (για την χρήση 2013) .

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι :*“Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ”.*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη

εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 01/03/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ και

άρθρου 6 Ν 2523/1997 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργίων της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι : *“Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ”*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ .Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης λαμβάνοντας υπόψη:

- τα προσκομιζόμενα έγγραφα της εταιρείας «.....»-Α.Φ.Μ. (αναλυτικό καθολικό, παραστατικά πωλήσεων, έγγραφα εξόφλησης)
- τις επαναλαμβανόμενες αγορές που πραγματοποιούσε ο προσφεύγων στη χρήση 2013 από την εταιρεία «.....»-Α.Φ.Μ.,
- τα τραπεζικά έγγραφα τμηματικής εξόφλησης της παραπάνω προμηθεύτριας εταιρείας ,
- τις ποσότητες των φαρμάκων που προμηθεύονταν ,
- την φύση των εμπορευμάτων (φάρμακα),τα οποία για να διατηρηθούν χρειάζεται χώρος αποθήκευσης που να πληροί συγκεκριμένες προϋποθέσεις,
- τη δήλωση του λογιστή του προσφεύγοντος ότι η επιχείρηση του πελάτη του δεν απασχολούσε προσωπικό και ότι διέθετε τα εμπορεύματα στους πελάτες του με φορτηγό,
- το ότι δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης ,

έκρινε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διέθεσε το σύνολο των εμπορευμάτων (φάρμακα) που προμηθεύτηκε από την εταιρεία «.....»-Α.Φ.Μ., χωρίς να προβεί στην έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση στη χρήση 2013, συνολικής καθαρής αξίας 236.326,32 € πλέον Φ.Π.Α. 6.50% ύψους 15.361,21 €.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει εκθέσεων ελέγχου, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, τα οποία διέπονται από αντικειμενικότητα, πληρότητα και ακρίβεια, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 32 « Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο » του ν. [2238/1994](#) (ΦΕΚ Α' 151/ 16 - 09 - 1994) , με τις τροποποιήσεις του άρθρου 4 του ν. [4110/2013](#), όπως ίσχυε για τη χρήση 2013: « 1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών 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) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου. 2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1: α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

αα) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της περίπτωσης η' της παραγράφου 3 του άρθρου 28, που αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

ββ) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

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

δδ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. Τα ποσά των πιο πάνω υποπεριπτώσεων αα' έως δδ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους.

Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου».

Επειδή, στον Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. [2859/2000](#), Α` 248), όπως οι διατάξεις του ίσχυαν κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο, ορίζεται στο άρθρο 32 παράγραφος 1 ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) ...», στο άρθρο 48 ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο 2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση 3. 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 Δ.Ο.Υ. 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος δέχθηκε τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης από τις λοιπές δραστηριότητες, όπως αυτά προκύπτουν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ενώ προσδιόρισε τα ακαθάριστα κέρδη από την πώληση φαρμάκων ως ακολούθως:

Είδος δραστηριότητας	Κ.Α.Δ.	Μ.Σ.Κ.Κ.
Έμπορος φαρμάκων χονδρικής (φαρμακαποθήκη)	4210	4%

Κλάδος	Καθαρή αξία αγορών φαρμάκων	Σ.Κ.Κ.	Μικτό κέρδος	Ακαθάριστα έσοδα από εμπορία φαρμάκων
Εμπορία φαρμάκων	227.236,85	4%	227.236,85 *4% =9.089,47	236.326,32 (227.236,85 + 9.089,47)

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης στη χρήση 2013 ως κάτωθι:

Σύνολο δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων κλάδου εμπορίας λουλουδιών, φυτών, σπόρων κλπ. (χονδρικώς)	239.229,55
Πλέον: αποκρυβέντα ακαθ. έσοδα από εμπορία φαρμάκων	236.326,32
Πλέον: προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων της εμπορικής δραστηριότητας βάσει ελέγχου (239.229,55 + 236.326,32 =475.555,87 *8%)	38.044,47
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	513.600,34

Ο ισχυρισμός όμως του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού προσαύξησης 8% επί των ακαθαρίστων είναι βάσιμος και πρέπει να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι, στις διατάξεις του ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 4110/2013 και ίσχυαν στη χρήση 2013, δεν προβλέπεται προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων, καθώς στην επίμαχη χρήση δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 30 ν.2238/94, καθότι ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, όπως εν προκειμένω, διενεργείται μόνο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94.

Συνεπώς τα ακαθάριστα έσοδα και κατ' επέκταση οι φορολογητέες εκροές αναπροσαρμόζονται με την παρούσα απόφαση από 513.600,34€ σε 475.555,87€ και αναλύονται ανά συντελεστή ΦΠΑ ως ακολούθως:

	Αξία φορολογητέων εκροών	Φόρος εκροών
Φορολογητέες εκροές με συντ. 23%	41.362,17	9.513,30
Φορολογητέες εκροές με συντ. 13%	197.867,38	25.722,76
Φορολογητέες εκροές με συντ. 6,50%	236.326,32	15.361,21
ΣΥΝΟΛΟ	475.555,87	50.597,27

Επειδή, περαιτέρω συντάχθηκε η από 01/03/2021 αυτοτελής έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., στην οποία εκτίθεται το σκεπτικό προσδιορισμού εκροών και εισροών και τα ληφθέντα υπόψη στοιχεία, στις δε σελ. 13-15 αναλύονται περιπτωσιολογικά και με πληρότητα όλα τα σχετικά αποτελέσματα, ήτοι εκροές, εισροές, και όλα αυτά με κατά αξία, συν/τή και Φ.Π.Α. ενώ παρατίθενται τα προστιθέμενα ποσά (πληρωμές στο Δημόσιο με περιοδικές δηλώσεις, υπόλοιπο φόρου εισροών, φόρος εκροών και χρεωστικό υπόλοιπο ελέγχου). Επομένως η διαδικασία που ακολουθήθηκε ήταν απολύτως σύννομη, η δε σύμπτωση με τη φορολογία εισοδήματος, δεν αποκλείεται, άλλωστε ο προσδιορισμός του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος λαμβάνεται υποχρεωτικά υπόψη, βάσει της ρητής πρόβλεψης της περ. α' της παρ.3 του άρθρου 48 ν.2859/2000.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί νομικής πλημμέλειας συνεπεία εξωλογιστικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 28-04-2011 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:..... και:

Α) την επικύρωση της με αριθμό/1-3-2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων,

Β) την τροποποίηση της με αριθμό/1-3-2021 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Υπ'αριθμ...../1-3-2021 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.6 ν.2523/1997, φορολογικής περιόδου 2013:

	<u>Βάσει ελέγχου</u>	<u>Βάσει απόφασης</u>
<u>Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97</u>	651,79€	651,79€

β) Υπ'αριθμ...../1-3-2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	239.229,55	513.600,34	475.555,87	236.326,32
Αξία φορολογητέων εισροών	343.331,09	227.236,85	227.236,85	116.094,24
Φόρος εκροών	35.236,06	54.645,26	50.597,27	15.361,21
Υπόλοιπο φόρου εισροών	37.762,40	14.811,76	14.811,76	22.950,64
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.526,34			
Χρεωστικό υπόλοιπο		39.833,50	35.785,51	35.785,51
Πρόσθετοι φόροι		44.924,22	40.358,90	40.358,90
Σύνολο φόρου για καταβολή		84.757,72	76.144,41	76.144,41

	για έκπτωση	2.526,34			2.526,34
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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