



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/12/2018

Αριθμός απόφασης: 2023

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31/08/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά : α) της με αριθμ./04-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) της με αριθμ./04-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ) της με αριθμ./04-07-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-

31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **31/08/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. /04-7-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 4.877,78 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ύψους 4.361,71 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 344,94 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.584,43 €.

Με την αρ. /04-7-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 2.225,45 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ύψους 1.990,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.215,45 €.

Με την αρ. /04-7-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.026,94 €, (4.107,74 X 25%), λόγω μη έκδοσης ενός τουλάχιστον στοιχείου πώλησης, για τη διάθεση υλικών συνολικής αξίας 4.107,74 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 11 και 12 του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και ΚΦΔ , δυνάμει της με αριθμ. .../.../...../16-6-2017 σχετικής εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 04/07/2018 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και Κ.Φ.Δ., κατόπιν εφαρμογής της μεθόδου κλειστής αποθήκης σε πενήντα (50) είδη και με βάση το αρχικό απόθεμα, τις αγορές, τις πωλήσεις και την απογραφή της 31/12/2012, διαπιστώθηκαν ελλείμματα για όλα τα επιλεχθέντα είδη, συνεπεία των οποίων επιβλήθηκε η παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός στοιχείου πώλησης για την διάθεση υλικών, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στις σελίδες 5-15 της ως άνω έκθεσης, συνολικής

αξίας 4.107,74 €, Επίσης από τον ίδιο έλεγχο, στη φορολογία εισοδήματος, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ελέγχου ύψους 897,46 €, όπως αναλυτικά περιγράφονται στις σελίδες 26-29, της σχετικής έκθεσης. Κατόπιν τούτου, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, για τη διαχειριστική χρήση 2012, κρίθηκαν ανακριβή, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 περ. 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, ενώ τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 και επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1. Πλημμελής – μη νόμιμη αιτιολογία της με αρ...../04-07-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015, η οποία εδράζεται στην από 04/07/2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και Κ.Φ.Δ. του ν. 4174/2013.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ελλείπει ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας – Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
3. Έλλειψη αυτοτέλειας του ελέγχου Φ.Π.Α.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, με την παρ. Γ.4 του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1037/2005 ορίζεται ότι: «Πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς ». Στο άρθρο 4 της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι: «Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθ. 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1087/2005 διευκρινίστηκε ότι: «Για τη διενέργεια της επαλήθευσης κλειστής αποθήκης (παρ. Β.2), τα ελεγχόμενα είδη θα επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή ή και του επόπτη ελέγχου ή ακόμη και του Υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, κατά τρόπο ώστε, αφενός μεν ο έλεγχος να μην είναι χρονοβόρος, αφετέρου δε τα επιλεγόμενα είδη και οι σχετικές με αυτά συναλλαγές να είναι αντιπροσωπευτικά και να επηρεάζουν κατά το δυνατό περισσότερο τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1046/15-2-1996, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «Κύριες μέθοδοι ουσιαστικών ελεγκτικών επαληθεύσεων μέσω του βιβλίου απογραφών είναι: α) Ο ποσοτικός έλεγχος συγκεκριμένων ειδών (κλειστή αποθήκη). Ο έλεγχος αυτός εφαρμόζεται και είναι αποτελεσματικός στις αποκλειστικά χονδροπωλήτριες επιχειρήσεις με Β' και Γ' κατηγορία βιβλίων.β) Ο έλεγχος συνάφειας αγορών-πωλήσεων-αποθεμάτων. Ο έλεγχος αυτός έχει εφαρμογή στις επιχειρήσεις που διενεργούν και λιανικές πωλήσεις, από τα φορολογικά στοιχεία πώλησης δε αυτών δεν προκύπτει το είδος και η ποσότητα των πωληθέντων αγαθών....»

Επειδή, με το άρθρο 67B του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών (mark up method), β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση. 5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, περαιτέρω, με την παρ. 2 του άρθρου 3 του Κ.Β.Σ., ορίζεται ότι : « Για την

εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού θεωρείται: δ) ως παροχή υπηρεσιών και: αα) ..., ββ), γγ), δδ) η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά, των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής, με την προϋπόθεση ότι από τη χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού.»

Επειδή με την εγκύκλιο 3/1992, παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή ερμηνεία των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992. Ειδικότερα στην παρ. 12.5 του άρθρου 12 της ως άνω εγκυκλίου, αναφέρονται τα εξής : « 12.5.1. Για τα τεχνικά έργα (δημόσια και ιδιωτικά) ή άλλες εγκαταστάσεις, είτε τα υλικά είναι του κατασκευαστή, είτε του ιδιοκτήτη του έργου, εκδίδεται τιμολόγιο για τη συνολική αξία του έργου (υλικά και εργασία) ή μόνο για την αμοιβή, κατά περίπτωση. Το τιμολόγιο των περιπτώσεων αυτών είναι αθεώρητο, αν τα υλικά που χρησιμοποιούνται είναι του εργολάβου, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο τεχνικό έργο. Για τις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι τιμολογείται το έργο και συνεπώς αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο, χωρίς δηλαδή να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και Δ.Α. ή συνενωμένο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής. Τονίζεται ότι για τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που ενσωματώνονται στο έργο πρέπει να εκδίδονται δελτία αποστολής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις.

Αντίθετα, όταν δηλαδή τα υλικά παρέχονται από τον εργοδότη, ο κατασκευαστής υποχρεούται να εκδίδει θεωρημένο τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών.

Ακόμη στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π. τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον χρησιμοποιούνται υλικά του εργολάβου, εξετάζεται η σχέση του κόστους αυτών (υλικών) σε σχέση με τη συνολική αμοιβή, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 3, παράγρ. 2δ του Κώδικα, οπότε, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο αθεώρητο, αν η αξία των υλικών είναι πάνω από το 1/3 της συνολικής αμοιβής, ή τιμολόγιο θεωρημένο, αν η αξία των υλικών είναι κάτω από το 1/3 της συνολικής αμοιβής.

Πάντως, ανεξάρτητα από τα προαναφερθέντα, σημειώνουμε ότι δεν απαγορεύεται η χρήση του ίδιου στελέχους με τον τίτλο «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ», το οποίο, εφόσον είναι θεωρημένο, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για όλες τις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (με ή χωρίς υλικά του εργολάβου κ.λ.π.).

• 12.5.3. Στο τιμολόγιο τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων πρέπει να περιγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Αν όμως γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, αλλά γενική (άρθρο 12 παράγρ. 11). Σε περίπτωση που υπάρχει επιμέτρηση, επισυναπτόμενη στο τιμολόγιο, μπορεί να γίνεται σύντομη περιγραφή του έργου στο τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.....»

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989** (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα, να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, Σύμφωνα δε, με την παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

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, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή στη προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων οι από 04/07/2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προκύπτουν τα ακόλουθα :

Η Δ.Ο.Υ. Δράμας διενήργησε έλεγχο, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, για τη διαχειριστική χρήση 2012, δυνάμει της με αριθμ. .../...../16-6-2017 σχετικής εντολής ελέγχου. Το κύριο αντικείμενο εργασιών του προσφεύγοντος, είναι οι ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, με δευτερεύουσες δραστηριότητες την κατασκευή τεχνικών έργων και το χονδρικό και λιανικό εμπόριο ηλεκτρικών υλικών επαγγελματικής ή οικιακής χρήσης. Μετά τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων διενεργήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης (ποσοτική καταμέτρηση), σε 50 είδη, βάσει των στοιχείων της απογραφής έναρξης, των αγορών, των πωλήσεων και της απογραφής λήξης, όπως αναλυτικά περιγράφονται στις σελίδες 5-15 της από 04/07/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και Κ.Φ.Δ. (4174/2013). Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκαν ελλείμματα για όλα τα επιλεχθέντα είδη, η αξία των οποίων αποτιμήθηκε στο συνολικό ποσό των 4.577,04 €, βάσει των φορολογικών στοιχείων αγοράς των εν λόγω υλικών, με εφαρμογή επί αυτής, του συντελεστή μικτού κέρδους, ποσοστού 76%. Με βάση τις διαπιστώσεις αυτές και μετά τις απόψεις του προσφεύγοντος στα πλαίσια του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, η ως άνω αξία μειώθηκε κατά 469,30 € και έτσι η τελική αξία διαμορφώθηκε στο ύψος των 4.107,74 €. Περαιτέρω, και κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 περ. 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, ενώ τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρου 32 του ν. 2238/1994 και επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές σύμφωνα με τις διατάξεις του 48 του ν. 2859/2000.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει ότι η φορολογική αρχή προέβη σε μη αποδεκτή, από τις αρχές της λογιστικής, μέθοδο υπολογισμού της καθαρής αξίας των ελλειμμάτων της αποθήκης, καθότι δεν έλαβε υπόψη της τη φύση και τα αντικείμενα των

δραστηριοτήτων του, μεταξύ των οποίων είναι, τόσο η παροχή υπηρεσιών που ελάμβανε χώρα εντός του καταστήματός του, και αφορούσε σε επισκευές ηλεκτρολογικού υλικού, όσο και η κατασκευή τεχνικών έργων (δημόσιων και ιδιωτικών), για τη τιμολόγηση των οποίων εκδόθηκαν τιμολόγια έργου για τη συνολική αξία (υλικά και εργασία) ή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Για την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών, προσκόμισε πλήθος εγγράφων μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται τιμολόγια έργων, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και ιδιωτικά συμφωνητικά εκτέλεσης τεχνικών έργων.

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της ελεγκτικής, για την εφαρμογή της μεθόδου κλειστής αποθήκης (ποσοτικός έλεγχος) πρέπει να επιλέγονται βασικά είδη της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για τη διευκόλυνση του ελέγχου και την αποφυγή αμφισβητήσεων θα πρέπει να επιλέγονται είδη, που διακρίνονται σαφώς από άλλα παρόμοια και είναι σχετικώς καινούργια στην επιχείρηση. Προκειμένου να εξαχθεί το ποσοτικό αποτέλεσμα, λαμβάνονται οι αναγραφόμενες ποσότητες του επιλεγέντος είδους από το βιβλίο απογραφών, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο και οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κ.λπ.. Η μέθοδος της κλειστής αποθήκης εφαρμόζεται και είναι αποτελεσματική στις επιχειρήσεις κυρίως χονδρικών πωλήσεων που τηρούν Β' και Γ' κατηγορίας βιβλία.

Επειδή, εν προκειμένω, πρόκειται για ατομική επιχείρηση, η οποία πρωτίστως έχει ως αντικείμενο τις ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, ενώ παράλληλα ασχολείται με την κατασκευή τεχνικών έργων για την τιμολόγηση των οποίων εκδόθηκαν τιμολόγια έργων – τιμολόγια παροχής υπηρεσιών σε ορισμένα εκ των οποίων περιλαμβάνεται και η αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα ιδιωτικά συμφωνητικά εκτέλεσης έργων.

Επειδή, βάσει των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης, οι χονδρικές πωλήσεις υλικών αντιπροσωπεύουν μόνο το 27% των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων από εμπορία.

Υπό τα δεδομένα αυτά και λαμβάνοντας υπόψη :

- το αντικείμενο εργασιών του προσφεύγοντος, που πρωτίστως είναι η παροχή ηλεκτρικών εγκαταστάσεων ενώ παράλληλα δραστηριοποιείται στην κατασκευή τεχνικών έργων.
- Το είδος των επιλεχθέντων υλικών, που κατά την πλειονότητά τους είναι ανταλλακτικά μικρής αξίας (ρελέ διαρροή, καλώδια, κλπ), σε συνδυασμό και με τον αριθμό των επιλεχθέντων υλικών (50 είδη), η αξία των οποίων αποτιμήθηκε στο ύψος των 4.107,74 €,

η διαπίστωση και μόνο, με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, ελλειμμάτων, δεν αποδεικνύει με βεβαιότητα απόκρυψη φορολογητέας ύλης και κατ'επέκταση τεκμήριο ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, καθότι η αποτελεσματικότητα της μεθόδου της κλειστής αποθήκης προϋποθέτει την

εφαρμογή της κυρίως στις επιχειρήσεις με χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων, προϋπόθεση που δεν ισχύει εν προκειμένω, καθόσον, πρόκειται για επιχείρηση που έχει ως αντικείμενο και άλλες δραστηριότητες πέραν της χονδρικής πώλησης εμπορευμάτων, όπως τις ηλεκτρικές εγκαταστάσεις και την κατασκευή τεχνικών έργων, για την τιμολόγηση των οποίων εκδόθηκαν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και τιμολόγια έργων συνολικής αξίας 80.471,48 €, στην αξία των οποίων ευλόγως δύναται να περιέχεται, βάσει των προσκομισθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών έργων και η αξία πώλησης των υλικών ύψους 4.107,74 €. Συνεπώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής προστίμου, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός περί ακύρωσης της με αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, γίνεται αποδεκτός.

Περαιτέρω, επειδή δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 παρ.4, του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή, σε συνδυασμό και με το γεγονός, ότι από τη διαπίστωση των λογιστικών διαφορών ύψους 897,46 €, δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων, με την παρούσα απόφαση τα βιβλία κρίνονται επαρκή και τα αποτελέσματα προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος λογιστικά, όπως προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης με την προσθήκη σ'αυτά, των ως άνω λογιστικών διαφορών ελέγχου ως εξής :

Λογιστικός προσδιορισμός

Καθαρά κέρδη βιβλίων	27.215,24
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	864,38
Καθαρά κέρδη δήλωσης	28.079,62
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	897,46
Σύνολο καθαρού κέρδους λογιστικού προσδιορισμού	28.977,08

Ομοίως, στη φορολογία Φ.Π.Α., ως φορολογητέες εκροές λαμβάνονται οι εκροές που προκύπτουν βάσει βιβλίων και όχι βάσει του εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη αποδοχή της με αριθμό πρωτ./31-8-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του
ΤΟΥ με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα :

Α) Την ακύρωση της αριθμ./4-7-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. – διαχειριστικής περιόδου 2012.

Β) Την τροποποίηση των αριθμ. και/4-07-2018 οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

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

Α. Ως προς τον Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. /04-07-2018 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2012	1.026,94	0,00

Β. Ως προς το εισόδημα

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα (ατομικό)	45.643,12	57.141,16	46.540,58	897,46
Φόρος κλίμακας	10.564,39	15.433,64	10.905,42	341,03
Μειώσεις από το φόρο	124,50	124,50	124,50	0,00
Φόρος που αναλογεί	10.439,89	15.309,14	10.780,92	341,03
Συμπληρωματικός φόρος επί ακινήτων	80,10	80,10	80,10	0,00
Φόρος που αναλογεί και συμπληρωματικός φόρου	10.519,99	15.397,77	10.861,02	341,03
Φόρος που παρακρατήθηκε	3.160,30	3.160,30	3.160,30	0,00
Κύριος φόρος	7.359,69	12.237,47	7.700,72	341,03
Προκαταβολή φόρου	2.607,63	2.607,63	2.607,63	0,00
Τέλη χαρτοσήμου	36,00	36,00	36,00	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρ/μο	7,20	7,20	7,20	0,00
Σύνολο φόρο εισοδήματος	10.010,52	14.888,30	10.351,55	341,03
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	-	2.438,89	0,00	0,00
Τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (ποσοστό	-	1.922,82	136,92	136,92

40,15%)				
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	60.965,93	72.463,97	61.863,39	897,46
εισφοράς αλληλεγγύης (συντελεστής εισφοράς 0,03)	1.828,98	2.173,92	1.855,90	26,92
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών με βάση την απόφαση	12.489,50	22.073,93	12.994,37	504,87

Γ. Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	104.820,23	112.480,84	104.820,23	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	32.465,45	30.171,62	30.171,62	-2.293,83
Φόρος εκροών	24.080,34	25.842,28	24.080,34	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.080,34	23.616,83	23.616,83	-463,51
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	2.225,45	463,51	463,51
Πρόσθετοι φόροι		1.990,00	434,78	434,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		4.215,45	898,29	898,29

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.