



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 22/03/2019

Αριθμός απόφασης: 977

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. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, που διατηρεί ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα, με έδρα τη, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικονομικού έτους 2013, και γ) της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικονομικού έτους 2013, και γ) την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 22/10/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/11/2018 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:

α) Με τη με αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 πρόστιμο συνολικού ποσού **7.768,32 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του ν. 4337/2015. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο δεν εξέδωσε ένα (1) τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο πώλησης για την πώληση εμπορευμάτων προϊόντων συνολικής καθαρής αξίας 31.073,26 ευρώ, η οποία προκύπτει ως διαφορά μεταξύ κόστους πωληθέντων και δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με αυτές του ν. 1809/1988.

β) Με τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 7.758,72 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 7.164,40 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 773,75 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **15.696,87 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

γ) Με τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 8.550,49 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 9.299,11 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **17.849,60 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 22/10/2018 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Όπως προκύπτει από τις εν λόγω εκθέσεις, ο έλεγχος προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος και διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε στο έντυπο Ε3 ως κόστος πωληθέντων αποκλειστικά και μόνο τις αγορές εμπορευμάτων της χρήσης μη αναγράφοντας, ως όφειλε, ως απογραφή έναρξης το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης και ως απογραφή λήξης το 10% της τρέχουσας χρήσης. Συνεπώς ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το κόστος πωληθέντων σε 163.371,90 ευρώ. Μετά το νέο υπολογισμό του κόστους πωληθέντων τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας υπολείπονται κατά 34.5425,84 ευρώ του κόστους πωληθέντων, γεγονός το οποίο υποδηλώνει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση στη χρήση 2012 πωλούσε τα εμπορεύματά της σε τιμή κάτω του κόστους πωληθέντων, δηλαδή τα πωλούσε χωρίς να υπολογίζει μικτό κέρδος επί των αγορών, άρα με ζημιά, κάτι που είναι ασύνηθες για όλες τις επιχειρήσεις που εκ της λειτουργίας τους επιδιώκουν το κέρδος. Επιπλέον δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν περίπτωση απώλειας ή καταστροφής εμπορευμάτων.

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος θεώρησε ότι η διαφορά που υφίσταται μεταξύ ακαθαρίστων εσόδων και κόστους πωληθέντων οφείλεται σε απόκρυψη εσόδων από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, και αφού αναγνώρισε ένα ποσοστό 10% επί της διαφοράς ως φύρα λόγω της φύσης της συγκεκριμένης δραστηριότητας, καταλόγισε την παράβαση για μη έκδοση ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου ως κάτωθι:

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα	128.846,06
(μείον) Κόστος πωληθέντων βάσει ελέγχου	163.371,90
Διαφορά	-34.525,84
(πλέον) Φύρα 10%	3.452,58
Τελική διαφορά	31.073,26

Εν συνεχεία, ο έλεγχος θεώρησε τις διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραλείψεις μεγάλης έκτασης που επηρεάζουν σημαντικά το λογιστικό αποτέλεσμα και τον έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία της για την εν λόγω χρήση **ανακριβή** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ' του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων**, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2 του ν.2238/94. Σύμφωνα με τα εν λόγω ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν και οι φορολογητέες εκροές κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ανακληθούν λόγω ευθείας παραβίασης διάταξης νόμου, αφού ό,τι αναφέρεται στη σελ 4 της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. και αντίστοιχα στις εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. είναι νόμω αβάσιμο και νομολογιακά μη αιτιολογημένο, δεδομένου ότι η επιχείρησή του δεν είχε υποχρέωση σύνταξης απογραφής.
- Ελλιπής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς από το σύνολο των εκθέσεων ελέγχου προκύπτει ότι δεν υπάρχει ειδικότερη αιτιολογία στην κρίση της φορολογικής αρχής για το χαρακτηρισμό των βιβλίων της επιχείρησής του ως ανακριβών, ενώ ο έλεγχος δεν αναφέρει το σύνολο των επαληθεύσεων εκείνων που δεν μπόρεσε να πραγματοποιήσει για να αιτιολογήσει επαρκώς την ανακρίβεια των βιβλίων και να θεμελιώσει πώς οι διαπιστωθείσες παραβάσεις επηρέασαν τόσο σημαντικά το κύρος των βιβλίων, ώστε να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς η φορολογική αρχή αυθαίρετα συμπέρανε ότι βιβλία της επιχείρησής του είναι ανακριβή.
- Αδυναμία προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος. Η φορολογική αρχή παρά το γεγονός ότι φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε ότι τα βιβλία της επιχείρησής του είναι ανακριβή με αποτέλεσμα να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, κατά παράβαση της χρηστής διοίκησης, της αρχής της αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της αρχής της νομιμότητας του φόρου και της στενής ερμηνείας των φορολογητέων διατάξεων.
- Αντιστροφή του βάρους απόδειξης από τη φορολογική αρχή και μετατόπισή του στο φορολογούμενο με άκρως αντιφατική, γενική και αόριστη αιτιολογία.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθώς τα επιβληθέντα πρόστιμα και φόροι είναι φανερά δυσανάλογα σε σχέση με τις υποτιθέμενες παραβάσεις και υπέρμετρα συγκριτικά με το ετήσιο εισόδημα της επιχείρησής του.
- Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμων, καθώς έχει λήξει η πενταετία που τάσσει η ισχύουσα κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων νομοθετική διάταξη.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ανακληθούν λόγω και της αυταπόδεικτης νομιμότητας της λειτουργίας της επιχείρησής του.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 13 παρ. 1, 2 και 3 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση

2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του ν. 4174/2013:**

«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, στις διατάξεις του **άρθρου 17 εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζεται: «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.»

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994,** όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:...»

Επειδή, ούτε στο άρθρο 31 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ούτε στις σχετικές υπουργικές αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότησή του για τον προσδιορισμό των εκπιπτόμενων και μη εκπιπτόμενων δαπανών υπάρχει κάποια αναφορά περί αναγνώρισης ή μη προς έκπτωση της ζημίας που προκύπτει λόγω αρνητικού μεικτού κέρδους της επιχείρησης από την πώληση ορισμένων προϊόντων ή αγαθών.

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθμ. 1542/2016 απόφαση ΣτΕ: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., μετά από αντιπαραβολικό έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υφίσταται διαφορά μεταξύ ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης και του κόστους πωληθέντων και τη διαφορά αυτή, αφού αναγνώρισε ένα ποσοστό 10% επί της διαφοράς αυτής ως φύρα λόγω της φύσης της συγκεκριμένης δραστηριότητας, τη θεώρησε ως πώληση άνευ έκδοσης απόδειξης λιανικών πωλήσεων ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, σύμφωνα με όσα ορίζει ο Κ.Β.Σ. ως εξής (σελ. 4 της έκθεσης):

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα	128.846,06
(μείον) Κόστος πωληθέντων βάσει ελέγχου	163.371,90
Διαφορά	-34.525,84
(πλέον) Φύρα 10%	3.452,58
Τελική διαφορά	31.073,26

Επειδή, από την ως άνω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τη διαπίστωση της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας ισόποσης με τη διαφορά μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων και του κόστους πωληθέντων της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Ο έλεγχος προέβη σε μια θεωρητική παραδοχή προσαύξησης των πωλήσεων χωρίς να τεκμηριώνει και να αιτιολογεί το συμπέρασμά του στηριζόμενος σε πραγματικά δεδομένα και περιστατικά, ενώ η περίπτωση ζημιολογίου αποτελέσματος προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/1994.

Συγκεκριμένα, δεν στοιχειοθετούνται, παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε βάρος του προσφεύγοντος, ικανές να επισύρουν πρόστιμα, αφού δεν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά των συγκεκριμένων παραβάσεων, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών, ιδιότητα αυτών κλπ, στοιχεία που είναι απαραίτητα για την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου. Άλλωστε, επί προσδιορισμού εξωλογιστικώς ακαθαρίστων εσόδων μεγαλύτερων των βιβλίων, δεν επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ., για τις διαφορές των εσόδων. (5504/1998 ΔΕΦ ΑΘ).

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή **τελείως αναπόδεικτα και εσφαλμένα**, χωρίς να πληρούνται οι σχετικές εκ του νόμου απαραίτητες προϋποθέσεις, θεώρησε την ως άνω διαφορά μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων και του κόστους πωληθέντων της ατομικής του επιχείρησης ως παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας ισόποσης, είναι βάσιμος και αποδεκτός και συνεπώς, με την παρούσα απόφαση η υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, πρέπει να ακυρωθεί με δυνατότητα επανέκδοσης αυτής σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προκύπτει ότι ο έλεγχος θεώρησε τις διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραλείψεις μεγάλης έκτασης που επηρεάζουν σημαντικά το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης και **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για την εν λόγω χρήση **ανακριβή** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων**, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2, τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2 του ν. 2238/94 και τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Επειδή από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. προκύπτει ότι οι πράξεις αυτές στηρίζονται στην ίδια νομική βάση και τα ίδια κατά τα ουσιώδη στοιχεία πραγματική βάση, δηλαδή είναι συναφείς με την ακυρωμένη, με την παρούσα απόφαση, πράξη Κ.Β.Σ.

Ως εκ τούτου, η υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και η υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, πρέπει ομοίως, να ακυρωθούν για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, μετά τα ως άνω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων με την υπό κρίση προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση των αριθμ./2018,/2018 και/2018 οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.