



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 15.4.2019

Αριθμός απόφασης: 1233

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β'865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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). «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών <<Παροχή εξουσιοδότηση υπογραφής>>.

4. Την από 14.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , κατοίκου, με ΑΦΜ, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, διαχειριστικής

περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ) της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό : α)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ)/2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα αυτή σχετικά έγγραφα, καθώς και τις από 12.11.2018 οικείες εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α και Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3.000,00 € ($15 \times 600 \times 1/3 = 3.000,00$), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,8 και 10 περ. α' του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 παρ.1 του Π.Δ.186/96. Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση αποδείξεων εσόδων για πωλήσεις του είδους «σουβλάκια» καθαρής αξίας € 80.130,48 πλέον ΦΠΑ 23%, ύψους € 18.430,01 και συνολικής αξίας € 98.560,49 για άγνωστο πλήθος συναλλαγών.

Β) Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 16.307,70 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας ποσού 15.597,58 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 1.960,32 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 34.449,37 ευρώ.

Γ) Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 21.356,02 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας ποσού 19.876,05 ήτοι συνολικά ποσό 41.232,07 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών «ψητοπωλείο-σουβλατζίδικο». Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό/18-04-2018 εντολής διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, στα φορολογικά αντικείμενα Εισόδημα , ΦΠΑ, Λοιπών Φόρων, Τελών - Εισφορών, Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές της προσφεύγουσας στο βασικό πωλούμενο είδος «σουβλάκια» σε συνδυασμό με τις πωλήσεις της και τις τιμές που αναγράφονται στον τιμοκατάλογο έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε για τη χρήση 2012 φορολογικά στοιχεία αξίας 80.130,48 ευρώ και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της λόγω ανακρίβειας-ανεπάρκειας των τηρούμενων βιβλίων -στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προβάλλοντας τους εξής λόγους :

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παντελώς αναιτιολόγητες και αόριστες, λαμβανομένου υπόψη ότι δεν αναφέρεται ο συγκεκριμένος κανόνας δικαίου βάσει του οποίου επιβλήθηκαν τα εν λόγω ποσά.
- Οι ελεγκτές δεν έλαβαν υπόψη ότι τα σουβλάκια αποτελούν νωπό προϊόν, και ότι παρουσιάζουν μεγάλο κίνδυνο αλλοίωσης.... Ότι αγοράζονται μεγαλύτερες ποσότητες αφού δεν μπορεί να γίνει ακριβής πρόβλεψη της ζήτησης οι οποίες στη συνέχεια διατίθενται δωρεάν. . Προσδιορίζει δε τις ποσότητες που δεν διατίθενται προς πώληση και οι οποίες είτε διατίθενται δωρεάν σε ευπαθείς κοινωνικές ομάδες είτε καταστρέφονται στο 20% των αγορασθέντων.
- Προκειμένου η επιχείρησή της να είναι ανταγωνιστική, τα αγοραζόμενα σουβλάκια υπερβαίνουν το κλασικό βάρος των 70 γρ. έκαστου.
- Πρόκειται για μία μικρή επιχείρηση εκτός της πόλεως της Κορίνθου και φορολογική αρχή του επιβάλει φόρο 80.000,00€ χωρίς να λάβει υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησής της
- Όλα τα κλιμάκια ελέγχου που έχουν έλθει στην επιχείρησή της δεν έχουν διαπιστώσει την παραμικρή φορολογική παράβαση και δεν έχουν βρει έστω έναν πελάτη για τον οποίο να μην έχει εκδώσει απόδειξη.
- Ουδόλως ετηρήθει η διαδικασία του άρθρου 6 του ν. 2712/1999 (Κ.Δ.Δ.) « περί προηγούμενης ακροάσεως των ενδιαφερομένων» και ουδέποτε της ζητήθηκε να αναπτύξει τους ισχυρισμούς της.
- Δεν υφίσταται λόγος να κριθούν τα βιβλία ανακριβή και να προσδιορισθούν τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, αφού τα βιβλία προσκομίστηκαν άμεσα στον έλεγχο.
- Η Επιβολή φόρου και κυρώσεων παραβιάζει κατάφορα την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας με την έννοια της αναλογικότητας μεταξύ του χρησιμοποιούμενου μέτρου και του επιδιωκόμενου σκοπού.

Επειδή το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει κατ' αρχήν το κράτος, ήτοι η Φορολογική Διοίκηση (ΣτΕ 884/2016, 4049/2014, 2442/2013, 886/2016 κ.α.)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171§§1,4 Ν.2717/1999 Κ.Δ.Δ. ορίζεται ότι:

1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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 συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : «..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 στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο έλεγχος προσδιόρισε τις συνολικές πωλήσεις του βασικού πωλούμενου είδους «σουβλάκια» με βάση τις αγορές του σε συνδυασμό και με τις τιμές που αναγράφονται στον τιμοκατάλογο. Εν συνεχεία προέβη στη σύγκριση μεταξύ των προσδιορισθεισών από τον έλεγχο πωλήσεων και των δηλωθέντων εσόδων και οδηγήθηκε στο συμπέρασμα, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν παρουσίαζε τις πραγματικές εισπράξεις της, αποφεύγοντας την έκδοση αποδείξεων και προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού €

80.130,48 από άγνωστο πλήθος συναλλαγών καταλογίζοντας παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό τους στο 1/3 βάσει των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 7 § 3 περ. (ζ) του Ν. 4337/2015. Συνεπεία δε των καταλογισθεισών παραβάσεων έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της χρήσης 2012.

Επειδή η φορολογική αρχή, η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, θεμελίωσε το πόρισμά της, ότι η προσφεύγουσα προέβη σε πωλήσεις αγαθών άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων, στη σύγκριση μεταξύ των προσδιορισθεισών από τον έλεγχο πωλήσεων (βάσει των αγορών) και των δηλωθέντων εσόδων σε συνδυασμό με τις τιμές που αναγράφονται στον τιμοκατάλογο, χωρίς να αναφέρει και να αιτιολογεί για ποιες συγκεκριμένες συναλλαγές (σε ποιες περιπτώσεις και σε ποια χρονική στιγμή) η επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία ως όφειλε.

Η σύγκριση μεταξύ των προσδιορισθεισών από τον έλεγχο πωλήσεων και των δηλωθέντων εσόδων, στην οποία βασίζονται τα συμπεράσματα του ελέγχου δεν επαρκεί από μόνη της ώστε να αποτελέσει ασφαλές κριτήριο και να στοιχειοθετήσει τις καταλογισθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και της συνεπεία αυτών κρίσης των τηρηθέντων βιβλίων ως ανακριβών, χωρίς οι παραβάσεις να διαπιστώνονται από τα πραγματικά περιστατικά (πρβλ.ΣτΕ 4048/2014).

Επειδή και η ίδια η προσφεύγουσα επικαλείται το γεγονός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αναιτιολόγητες και αόριστες .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 12.11.2018 οικείες εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α και Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι αναιτιολόγητες και συμπερασματικές, καθώς στηρίζονται σε υποθέσεις και παραδοχές, οι οποίες δεν βασίζονται σε ίδιες διαπιστώσεις με βάση τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 171§§1,4 Ν.2717/1999 , του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999), αλλά ούτε και σε διατάξεις νόμου ή εγκυκλίου,οδηγίας ή απόφασης που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση νόμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 14.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜκαι την ακύρωση : α) της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013,διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ) της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

A) Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2012

Υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 5 παρ. 1,2,8 και 10 περ. α' του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015 : 0,00€

B) Φορολογία Εισοδήματος

Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2012

Υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013:

Κύριος φόρος	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	0,00
Σύνολο για καταβολή	0,00

Γ) Φ.Π.Α. Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2012

Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00
Πρόστιμο άρθρ. 72§17 ΚΦΔ λόγω ανακριβείας	0,00
Σύνολο για καταβολή	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.