



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 02/9/2019

Αριθμός απόφασης: 2433

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04-3-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου τοπικής κοινότητας, με ΑΦΜ, κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σπάρτης:

-Της με αριθμό/31-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο, για τη μη έκδοση τουλάχιστον 15 ΑΛΠ προς 266,67 ευρώ η κάθε μία, ήτοι σύνολο 4.000,00ευρώ και

-Της με αριθμό/31-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο, για τη μη έκδοση τουλάχιστον 15 ΑΛΠ προς 266,67 ευρώ η κάθε μία, ήτοι σύνολο 4.000,00ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

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

6. Την από 31/12/2019 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 04-3-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της με αρ. /01/2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του

Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), για τα διαχειριστικά έτη 2012, 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθμό/2017 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης Της Νομιμοποίησης Εσόδων Από Εγκληματικές Δραστηριότητες Και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας Και Ελέγχου Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, σύμφωνα με το οποίο:

«...η, με ΑΦΜ/Δ.Ο.Υ.ΣΠΑΡΤΗΣ, διακινεί μέσω τραπεζικού της λογαριασμού χρηματικά ποσά ασύμβατα με τη φορολογική της δήλωση, τα οποία φαίνεται ότι σχετίζονται με την εμπορική δραστηριότητα του συζύγου της, με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ.ΣΠΑΡΤΗΣ και της πεθεράς της, με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, οι λογαριασμοί των οποίων φέρουν δεσμεύσεις υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου...».

Από τον έλεγχο συντάχθηκαν οι από 31/12/2018 σχετικές εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ-ΚΦΑΣ και διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α. Χρήση 2012:

<<Κατά το έτος αυτό η επιχείρηση προέβη σε υποβολή δήλωσης σύμφωνα με το ν.3296/04, με ακαθάριστα έσοδα 209.162,93 ευρώ και ΚΚ 8.365,52 ευρώ.

Επειδή, όμως δεν υπέβαλλε ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου ΦΠΑ, η περαίωση δεν ισχύει και διενεργείται έλεγχος και στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Από το υποβληθέν μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων (Ε3), διαπιστώνεται η αγορά εμπορευμάτων αξίας 183.070,22 ευρώ, πλέον η λήψη δαπανών σχετικά με το κόστος αγοράς 15.938,98 ευρώ, ήτοι σύνολο 199.009,20 ευρώ.

Οι πωλήσεις που διενεργήθηκαν λιανικά ανέρχονται σε 58.624,03 ευρώ, η δε απογραφή αποθεμάτων έναρξης σε 20.095,52 ευρώ και η αντίστοιχη λήξης περιόδου σε 18.307,02 ευρώ.

Ζημία χρήσης 142.173,67.

Έτσι, προκειμένου να προσδιορίσουμε τα ακαθάριστα έσοδα θεωρούμε ότι οι πραγματοποιηθείσες ποσότητες εμπορευμάτων πουλήθηκαν έστω στην τιμή κόστους, τα δε αποθέματα δεν επηρεάζουν σημαντικά.

Επομένως, προσδιορίζουμε ακαθάριστα έσοδα τουλάχιστον 199.009,20 ευρώ.

Βάσει των στοιχείων που δηλώνονται προκύπτει απόκρυψη εσόδων, λόγω μη έκδοσης στοιχείων, αξίας τουλάχιστον 140.345,17 ευρώ (199.009,20 Ακαθ. έσοδα ελέγχου -58.624,03 Ακαθ. έσοδα δηλωθέντα).

β. Χρήση 2013:

<<Κατά το έτος αυτό η επιχείρηση προέβη σε υποβολή δήλωσης σύμφωνα με το ν.3296/04, με ακαθάριστα έσοδα 163.499,55 ευρώ και ΚΚ 6.539,98 ευρώ.

Επειδή, όμως δεν υπέβαλλε ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου ΦΠΑ, η περαίωση δεν ισχύει και διενεργείται έλεγχος και στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Από το υποβληθέν μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων (Ε3), διαπιστώνεται η αγορά εμπορευμάτων, πλέον η λήψη δαπανών σχετικά με το κόστος αγοράς 153.009,47 ευρώ.

Οι πωλήσεις που διενεργήθηκαν λιανικά ανέρχονται σε 87.010,73 ευρώ, η δε απογραφή αποθεμάτων έναρξης σε 18.307,02 ευρώ και η αντίστοιχη λήξης περιόδου σε 14.355,92 ευρώ.

Ζημία χρήσης 69.949,84.

Βάσει των στοιχείων που δηλώνονται προκύπτει απόκρυψη εσόδων, λόγω μη έκδοσης στοιχείων, αξίας τουλάχιστον 65.998,74 ευρώ (153.009,74 Ακαθ. έσοδα ελέγχου -87.010,73 Ακαθ. έσοδα δηλωθέντα).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους:

<<Με τον μόνο λόγο της προσφυγής μου ζητώ την καθ' ολοκληρίαν ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επειδή πάσχουν από έλλειψη της απαιτούμενης νόμιμης αιτιολογίας, δηλαδή σαφούς, ειδικής, μη αντιφατικής, μη ενδοιαστικής και επαρκούς αιτιολογίας, κατά τις διατάξεις του ΚΦΔ και του ΚΔΔ.

1. Νομοθετικό πλαίσιο & νομολογιακό πλαίσιο (ΔΕΔ 1402/2018· 1738/2016 κ.ά.)

.....

2. Δεδομένα ένδικης περίπτωσης: Η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

2.1. Επί της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2012

Η πράξη βασίζεται στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων μου, ως προκύπτει ευθέως από τη σελ. 11 της έκθεσης ελέγχου, επί τη βάσει δε του εξωλογιστικού προσδιορισμού εξάγεται και το συμπέρασμα περί μη έκδοσης παραστατικών. Πλην όμως σημειώνεται ότι:

Για τη χρήση 2012 ο έλεγχος διαπιστώνει το πραγματικό γεγονός ότι προσδιορίσαμε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη βάσει του άρθρου 15 του Ν.3296/04. Εν συνεχεία επισημαίνει ότι δεν έχουμε υποβάλει το «ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 13 του ως άνω νόμου 3296/04, και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν ισχύει η περαίωση για τις δύο αυτές χρήσεις και θα πρέπει να διενεργήσει έλεγχο τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και σε αυτή του ΦΠΑ.

Αναπτύσσοντας όμως το σκεπτικό του για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των αντιστοίχων φόρων αγνοεί παντελώς το πραγματικό γεγονός ότι έχουμε ήδη προσδιορίσει και δηλώσει ακαθάριστα έσοδα, έστω και με λάθος συντελεστές, μεγαλύτερα από τα ποσά που αρχικά καταλήγει ο έλεγχος πριν δηλαδή την προσαύξηση αυτών λόγω ανακρίβειας.

Συγκεκριμένα για την χρήση 2012 έχουμε προσδιορίσει ακαθάριστα ακαθάριστα έσοδα 209.162,93 ευρώ και καθαρά κέρδη 8.366,52 ευρώ. Ο έλεγχος αναφέροντας επί λέξει " Ετσι για την χρήση 2012 προκειμένου να προσδιορίσουμε τα ακαθάριστα έσοδά σας και μη θέλοντας να σας αδικήσουμε θεωρούμε ότι τα πουλήσατε έστω στην τιμή κόστους απόκτησης αυτών" , καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αυτά είναι 199.009,20 ευρώ.

Αποδεχόμενος όμως ο έλεγχος ότι τα ακαθάριστα έσοδα είναι 199.009,20 ευρώ και λαμβανομένου υπ' όψιν ότι εμείς έχουμε ήδη δηλώσει ακαθάριστα έσοδα ύψους 209.162,93 ευρώ, γεγονός που δεν δύναται να αγνοηθεί για τυπικούς και μόνον λόγους, με το επιχείρημα δηλαδή ότι η περαίωση δεν ισχύει, στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης το επιχείρημα ότι υπάρχει απόκρυψη και μάλιστα μεγαλύτερη από 5% και κατά συνέπεια είναι παράλογο και αντιφατικό να προσαυξηθούν τα ακαθάριστα έσοδα του ποσού των 199.009,20 ευρώ κατά 8% λόγω ανακρίβειας.

Έτσι ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα πρέπει να γίνει με εφαρμογή του συντελεστή 11,90% στο ποσόν των 209.162,93 και όχι στο ποσό των 214.929,97 ευρώ. Οι αντίθετες παραδοχές της έκθεσης ελέγχου είναι εσφαλμένες και για τον λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη που στηρίζεται σε αυτές.

2.2. Επί της με αριθμό/31-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2013

Η πράξη βασίζεται στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων μου, ως προκύπτει ευθέως από τη σελ. 16 της έκθεσης ελέγχου, επί τη βάσει δε του εξωλογιστικού προσδιορισμού εξάγεται και το συμπέρασμα περί μη έκδοσης παραστατικών. Πλην όμως σημειώνεται ότι:

Για τη χρήση 2013 ο έλεγχος διαπιστώνει το πραγματικό γεγονός ότι προσδιορίσαμε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη βάσει του άρθρου 15 του Ν.3296/04. Εν συνεχεία επισημαίνει ότι δεν έχουμε υποβάλει το «ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 13 του ως άνω νόμου 3296/04, και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν ισχύει η περαίωση για τις δύο αυτές χρήσεις και θα πρέπει να διενεργήσει έλεγχο τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και σε αυτή του ΦΠΑ.

Αναπτύσσοντας όμως το σκεπτικό του για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των αντιστοίχων φόρων αγνοεί παντελώς το πραγματικό γεγονός ότι έχουμε ήδη προσδιορίσει και δηλώσει ακαθάριστα έσοδα, έστω και με λάθος συντελεστές, μεγαλύτερα από τα ποσά που αρχικά καταλήγει ο έλεγχος πριν δηλαδή την προσαύξηση αυτών λόγω ανακρίβειας.

Για την χρήση 2013 έχουμε προσδιορίσει ακαθάριστα έσοδα 163.499,55 ευρώ και καθαρά κέρδη 6.539,98 ευρώ. Ο έλεγχος αναφέροντας επί λέξει " Ετσι για την χρήση 2013 προκειμένου να προσδιορίσουμε τα ακαθάριστα έσοδά σας και μη θέλοντας να σας αδικήσουμε θεωρούμε ότι τα πουλήσατε έστω στην τιμή κόστους απόκτησης αυτών" , καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αυτά είναι 153.009,47 ευρώ.

Αποδεχόμενος όμως ο έλεγχος ότι τα ακαθάριστα έσοδα είναι 153.009,47 ευρώ και λαμβανομένου υπ' όψιν ότι εμείς έχουμε ήδη δηλώσει ακαθάριστα έσοδα ύψους 163.499,55 ευρώ, γεγονός που δεν δύναται να αγνοηθεί για τυπικούς και μόνον λόγους , με το επιχείρημα δηλαδή ότι η περαίωση δεν ισχύει, στερείται

νομικής και ουσιαστικής βάσης το επιχείρημα ότι υπάρχει απόκρυψη και μάλιστα μεγαλύτερη από 5% και κατά συνέπεια είναι παράλογο και αντιφατικό να προσαυξηθούν τα ακαθάριστα έσοδα του ποσού των 153.009,47 ευρώ κατά 8% λόγω ανακρίβειας.

Έτσι ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα πρέπει να γίνει με εφαρμογή του συντελεστή 11,90% στο ποσόν των 163.499,55 και όχι στο ποσό των 165.250,23 ευρώ. Οι αντίθετες παραδοχές της έκθεσης ελέγχουν είναι εσφαλμένες και για τον λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί η δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη που στηρίζεται σε αυτές.

Εκ μέρους της προσφεύγουσας κατατέθηκε το αριθ.πρωτ./21-6-2019 υπόμνημα, με το οποίο η προσφεύγουσα αιτείται την παράταση της ενδικοφανούς προσφυγής, επειδή έχει άμεση σχέση με την έκβαση των ενδικοφανών προσφυγών του (υιός) και της (νύφη), οι οποίοι κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας νέα στοιχεία.

Επειδή, παρατάθηκαν για ένα (1) μήνα οι προσφυγές των προαναφερθέντων, εδόθη παράταση και στην προσφεύγουσα σύμφωνα με την αριθ. απόφαση/26-8-2019 του Προϊσταμένου της ΔΕΔ.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή, με τις διατάξεις του αρθ.13 παρ.1 ,2,και 3του Π.Δ 186/92 ορίζεται ότι:

«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, στη διάταξη του άρθρου 64 του Ν. 4174/2014 με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «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 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.».

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, Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

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

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. η απόκρυψη εσόδων προσδιορίσθηκε με βάση το κόστος πωληθέντων από το οποίο αφαιρέθηκαν τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά δηλώθηκαν στη φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε. Συγκεκριμένα, στη χρήση 2012 (βλ. σελ. 10 έκθεσης ελέγχου) από το κόστος πωληθέντων 199.009,20 ευρώ αφαιρέθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα 58.624,03 ευρώ και προέκυψε διαφορά 140.385,17 ευρώ (ο έλεγχος προφανώς λόγω λανθασμένου υπολογισμού την προσδιόρισε σε 140.345,17 ευρώ), η οποία «τεκμαίρεται» ότι αποτελεί απόκρυψη εσόδων λόγω μη έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ.

Αναλόγως, στη χρήση 2013 (βλ. σελ. 16 έκθεσης ελέγχου) με το ίδιο σκεπτικό «τεκμαίρεται» απόκρυψη εσόδων αξίας 65.998,74 ευρώ.

Επειδή, προφανώς, αν και δεν αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ και ΚΦΑΣ, οι ισχύουσες διατάξεις, συμπεραίνεται ότι ο έλεγχος επέβαλε τα σχετικά πρόστιμα θεωρώντας ότι τα παραπάνω ποσά των 140.345,17 ευρώ στη χρήση 2012 και 65.998,74 ευρώ στη χρήση 2013 εμπίπτουν στην περίπτωση του άρθρου 5 παρ.10α', όπου αναφέρεται ότι «ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μίας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ. 1» Στη συνέχεια, με βάση τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' Ν. 4337/2015 προσδιόρισε το πρόστιμο στο ποσό $15 \times 800 = 1.200 / 3 = 4.000$ Ευρώ για κάθε χρήση.

Επειδή, από την ίδια την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει το ύψος της αποκρυβείσας αξίας, αλλά αυτό τεκμαίρεται με βάση την παραδοχή του ελέγχου ότι η επιχείρηση δεν μπορεί να έχει πωλήσεις κάτω του κόστους πωληθέντων.

Επειδή, έχει κριθεί από τη νομολογία ότι δεν μπορεί να καταλογισθεί παράβαση μη έκδοσης τιμολογίων με βάση το αρνητικό μικτό κέρδος. (ΣτΕ 2723/1996, βλ.ακολουθώς Δ.Ε.Δ. 3524/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 3261-3262/94 Τμήμα Β, αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 3249/18 σκέψη 8, κρίνεται ότι δεν στοιχειοθετείται η επικαλούμενη από την φορολογική αρχή απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας και συνεπώς μη νόμιμα της αποδόθηκαν κατά την ένδικη χρήση οι παραβάσεις μη έκδοσης παροχής υπηρεσιών .

Συνακόλουθα, εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε, σύμφωνα με το άρθρο 30 § 4 περίπτωση γ΄ του Π/Δ 186/92 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή εξ΄ αιτίας των παραβάσεων αυτών του ΚΦΣ και ως εκ τούτου καθίσταται μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών .

Επειδή ο έλεγχος καταλήγει στην επιβολή προστίμου ύψους 4.000,00 ευρώ για κάθε χρήση, χωρίς να αναφέρει τις διατάξεις, βάσει των οποίων αυτό επιβάλλεται και υπολογίζεται. Στις δε αναγραφόμενες στην έκθεση ελέγχου ως ισχύουσες διατάξεις δεν προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού των εν λόγω προστίμων.

Επειδή, εν προκειμένω, η Φορολογική Αρχή συμπέρανε, με βάση το κόστος πωληθέντων, ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε αποδείξεις, χωρίς να προβεί σε συγκεκριμένες επαληθεύσεως, όπως π.χ. ο έλεγχος κλειστής αποθήκης, που θα ήταν ούτως ή άλλως αδύνατος δεδομένου ότι, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου «ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το σύνολο των πωλήσεων σας αφορά λιανική πώληση καθώς έχετε εκδώσει μόλις ένα τιμολόγιο αξίας 508 ευρώ στις 17/12/2012», για τη χρήση 2012 και «ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το σύνολο των πωλήσεων σας αφορά λιανική πώληση καθώς έχετε εκδώσει μόλις 4 τιμολόγια αξίας 4.106,35 ευρώ», για τη χρήση 2013.(βλ. σελ. 9 και 15 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε την αποκρυβείσα ύλη με βάση το κόστος των πωληθέντων, χωρίς να διαλαμβάνει καμία ειδική αιτιολογία, προβαίνοντας σε συμπερασματικές κρίσεις και χρησιμοποιώντας συμπερασματικές φράσεις όπως «τεκμαίρεται» «....αγορές που δείχνουν ότι δεν κρατήσατε αποθέματα», κλπ (βλ. σελ. 15 και 16 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ.)

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή καταλήγει συμπερασματικά ότι τελέσθηκαν οι φερόμενες παραβάσεις, χωρίς να εξειδικεύει και να αιτιολογεί ειδικώς τις περιστάσεις των εν λόγω παραβάσεων (π.χ. πρόσωπα, ιδιότητα, χρόνος) με αποτέλεσμα να είναι μη επαρκώς στοιχειοθετημένη η θέση του ελέγχου και συνεπώς αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04-3-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α.ΔΙΑΧ/ΚΟ ΕΤΟΣ 1/1-31/12/2012:Πρόστιμο ν.4337/2015 Μηδέν

Β.ΔΙΑΧ/ΚΟ ΕΤΟΣ 1/1-31/12/2013: Πρόστιμο ν.4337/2015 Μηδέν

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΟΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.