



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

10/06/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

2300

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ. κατά της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 7 παρ. 3 στ' του ν.4337/2015 του φορολογικού έτους 2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τη με αριθ. πρωτ./2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τον υπ' αριθ. /2021 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 στ' του ν.4337/2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 11.058,16 €, λόγω μη έκδοσης σε τουλάχιστον μία περίπτωση φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 44.232,62 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 7.880,21 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.4174/2013. Η ως άνω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες, από το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' του ν.4337/2015, κυρώσεις με τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 25% της αποκρουβείσας ύλης, ήτοι $44.232,62 \text{ €} \times 25\% = 11.058,16 \text{ €}$.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 23-12-2021 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018 δυνάμει της υπ' αριθ. /2020 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Εν συνεχεία, η ανωτέρω εντολή τροποποιήθηκε με τη με αριθ. /2021 εντολή ελέγχου ως προς την περίοδο ελέγχου και περιορίστηκε στα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Ο προσφεύγων κατά τις υπό κρίση περιόδους διατηρούσε ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΠΛΗΡΗ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ» με έδρα στο επί της οδού

Κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. /2020 πρόσκλησης του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, ο προσφεύγων προσκόμισε μεγάλο μέρος των ζητηθέντων, ενώ μεγάλο μέρος του αρχείου των φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορές και δαπάνες για το φορολογικό έτος 2016 ισχυρίστηκε ότι καταστράφηκε από τον μεσογειακό κυκλώνα «ΙΑΝΟΣ».

Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ. πρωτ. /2021 πρόσκληση του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τους τιμοκαταλόγους πώλησης των προσφερόμενων προϊόντων, το τηρούμενο μητρώο παγίων, το ηλεκτρονικό αρχείο των εν χρήσει ΦΤΜ με και συμπεριλαμβανομένων των ημερήσιων Ζ και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για την πώληση των εμπορευμάτων και παγίων στοιχείων της επιχείρησης για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016. Ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση, ο προσφεύγων προσκόμισε τα ζητηθέντα πλην των τιμοκαταλόγων πώλησης των προσφερόμενων προϊόντων ισχυριζόμενος ότι οι τιμοκατάλογοι συμπεριλαμβάνονται στα κατεστραμμένα, από τον μεσογειακό κυκλώνα «ΙΑΝΟΣ», έγγραφα.

Ο έλεγχος πραγματοποίησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 με βάση το με αριθ. πρωτ. /2021 Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με το οποίο το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013. Ο έλεγχος θεώρησε ως καταλληλότερη μέθοδο τη μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, η οποία

εγκρίθηκε με τη με αριθ. πρωτ./2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2015, δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. τουλάχιστον σε μία περίπτωση, για πώληση προϊόντων της επιχείρησης, φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 44.232,62 € πλέον Φ.Π.Α. 7.880,21 € (Φ.Π.Α. 13%- 2.981,38 € και Φ.Π.Α. 23%- 4.898,83 €). Για το φορολογικό έτος 2016, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ελλιπείς καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (ΜΥΦ).

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου/ Κλήση σε ακρόαση του άρθ. 28 του ν.4174/2013 και τον με αριθ./...../2021 Προσωρινό Προσδιορισμό προστίμου του άρθ. 7 του ν.4337/2015 τα οποία κοινοποιήθηκαν μέσω επίδοσης στον προσφεύγοντα την 06-12-2021 προκειμένου να υποβάλλει εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας τις απόψεις του. Ο ίδιος ανταποκρίθηκε στα ως άνω με το με αριθ./2021 υπόμνημα με το οποίο υπέβαλε τις απόψεις του και προσκόμισε 99 τιμολόγια συνολικής αξίας 37.718,20 € πλέον Φ.Π.Α. 8.698,40 € τα οποία έχουν εκδοθεί από 01-07-2016 έως 30-08-2016. Κατόπιν εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Πριν την έκδοση του οριστικού προσδιορισμού προστίμου, η φορολογική αρχή όφειλε να κοινοποιήσει στον ίδιο το σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013, ενώ αυτή η παράλειψη συνιστά πλημμελή ελεγκτική διαδικασία και επομένως, η επιβολή προστίμου είναι απαράδεκτη.
- Πλημμελώς αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου με αποτέλεσμα την επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης αναίτιολογητα και καταχρηστικά. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4174/2013, εκδίδεται πρόστιμο, όταν είναι εφικτό να προσδιοριστεί συγκεκριμένη συναλλαγή για την οποία δεν εκδίδεται ή εκδίδεται ανακριβώς παραστατικό και η οποία πραγματοποιείται σε συγκεκριμένο χρόνο, συγκεκριμένο τόπο και μεταξύ πραγματικών συμβαλλόμενων. Εν προκειμένω, η επιβολή του εν λόγω προστίμου πραγματοποιείται σε αντίθεση με τις ανωτέρω διατάξεις κατά τεκμήριο (με τεκμαρτό και όχι πραγματικό τρόπο) αφού βασίζεται σε ελεγκτική εκτίμηση με την εφαρμογή της τεχνικής «μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών» και βάσει συγκεκριμένων παραδοχών οι οποίες δεν αποτυπώνονται στο συγκεκριμένο νομικό πλαίσιο.
- Η επιβολή του εν λόγω προστίμου είναι επί της ουσίας όχι μόνο υπερβολική αλλά και καταχρηστική ενάντια στις επιταγές του Συντάγματος.
- Ανεπαρκής ενημέρωση του ίδιου σχετικά με το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, με αποτέλεσμα την ύπαρξη σημαντικών επιπτώσεων σε βάρος της επιχείρησής του για την περαιτέρω λειτουργία της και την επιθυμία της επιχείρησης για την πλήρη ευθυγράμμισή της με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις δικαίου. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν ανέφερε ότι ο ίδιος έχει δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά ανέφερε «Σε περίπτωση αμφισβήτησης του διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου έχετε τη δυνατότητα να διατυπώσετε εγγράφως τις απόψεις σας εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων», παραπλανώντας ουσιαστικά τον ίδιο.

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.»

Επειδή εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 23-12-2021 και κοινοποιήθηκε στον ίδιο την 28-12-2021, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (παρ. 2γ' του άρθρου 5 του ν.4174/2013). Η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 63 του ν.4174/2013 έληγε την 27-01-2022, ήτοι μετά από 30 ημέρες. Η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα στις 10-02-2022.

Επειδή όμως η φορολογική Αρχή δεν ενημέρωσε τον προσφεύγοντα, με την προσβαλλόμενη πράξη για το χρόνο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού του φόρου (περ. η' άρθρ. 37 του ν.4174/2013), ήτοι για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατ' άρθρο 63 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΔΕΦΑΘ. 3351/2020), εάν η φορολογική διοίκηση δεν εκπλήρωσε την υποχρέωση ενημέρωσης, όμως, παρά ταύτα, ο ιδιώτης επέλεξε να ασκήσει την κατ' άρθρο 63 ΚΦΔ ενδικοφανή προσφυγή, εκτός της προθεσμίας που προβλέπουν οι οικείες διατάξεις, αλλά πάντως εντός ευλόγου χρόνου, αίρεται το εκπρόθεσμο της άσκησης της προσφυγής αυτής, η δε προσφυγή αυτή πρέπει να λογισθεί από το όργανο το οποίο επιλαμβάνεται αυτής ως εμπροθέσμως ασκηθείσα και η υπόθεση να εξεταστεί στην ουσία της (πρβλ. ΣΤΕ 586/2012 σκ. 6, 1463/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων υπέβαλε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του εντός ευλόγου χρόνου, αυτή θεωρείται ως εμπροθέσμως ασκηθείσα, καθώς ο ισχυρισμός του βασίμως προβάλλεται.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη κοινοποίησης του ΣΔΕ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό

φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.....»

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, εξέδωσε το με αριθ./2021 Σ.Δ.Ε. μαζί με τον με αριθ./..... προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, τα οποία κοινοποίησε την 06-12-2021 στον προσφεύγοντα, όπως προκύπτει και από την σχετική έκθεση επίδοσης. Επί του ανωτέρω Σ.Δ.Ε. ο ίδιος υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./2021 Υπόμνημα με το οποίο εξέφρασε τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως δεν υφίσταται καμία πλημμέλεια κατά την ελεγκτική διαδικασία και ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί ανεπαρκούς τεκμηρίωσης, πλημμελούς ελεγκτικής διαδικασίας και επιβολής προστίμου κατά τεκμήριο με καταχρηστικό τρόπο ενάντια στις επιταγές του Συντάγματος:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθ. 42 παρ. 4 του ν.4223/2013, ορίζεται ότι:

«2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος,....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.....

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία.....»

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρ. 22 παρ. 13 του ν.4223/2013, ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1293/23-07-2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Πρόγραμμα Ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά»:

«.....

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Α'170)», ορίζεται ότι:

«Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/ υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης,

όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/ υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013.....»

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση

.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/ 2013 (Α' 170).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34

και 48 του άρθρου 66 του ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

.....

9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2021.

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣΤΕ, *“Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ’ αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕΦΑΘ). Όμοιες οι 196/2003 ΣΤΕ και 197/2003 ΣΤΕ.”*

Επειδή, ο έλεγχος, για το φορολογικό έτος 2015 προσδιόρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη με την έμμεση τεχνική έλεγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (άρθρο 28 ν.4172/2013 & άρθρο 27 ν.4174/2013).

Επειδή, στην προσβαλλόμενη, υπ’ αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ’ του ν.4337/2015, αναφέρεται ότι ο προσφεύγων, για τη χρήση 2015 δεν εξέδωσε τουλάχιστον μια (1) απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 44.232,62 € και επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 11.058,16 € (44.232,62 € X 25%).

Επειδή, όσον αφορά την επίμαχη παράβαση, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση της ως άνω παράβασης, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκε, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά η επικαλούμενη μη έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων. Αντ’ αυτού, ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., μη προσδιορίζοντας τον ακριβή αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.

Περαιτέρω, κατ’ ακολουθία, οι αναφερόμενες παραβάσεις, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο της δικογραφίας δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδες τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣΤΕ 1503/1998, ΣΤΕ 224/1993, ΣΤΕ 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και

περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, υπάρχει μη έκδοση Α.Λ.Π.

Επειδή, δεν αναφέρεται ούτε στην ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου, ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δεν μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται η παράβαση, με αναφορά των συγκεκριμένων περιπτώσεων, για τις οποίες ο προσφεύγων παρέλειψε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ελλείπουν τα πραγματικά περιστατικά, που στοιχειοθετούν την αντικειμενική υπόσταση των επίμαχων παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2015, αυτή πρέπει να διαγραφεί με βάση την παρούσα Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι δεν επιβάλλονται στην προκειμένη περίπτωση (χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου) πρόστιμα λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 10-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ. και την ακύρωση της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 7 παρ. 3 στ' του ν.4337/2015 του φορολογικού έτους 2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών για το φορολογικό έτος 2015.

α)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 περ. στ' του ν.4337/2015:

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.