



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

10/06/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

**2301**

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 Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα στην περιοχή ....., στο ....., κατά του υπ' αριθ. .... /2021 (Π.Ε.Π. .... /2021) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρ. 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 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 της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ. .... /2021 (Π.Ε.Π. .... /2021) Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ύψους 10.386,14 €, λόγω μη έκδοσης, σε

τουλάχιστον μία περίπτωση φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 41.544,56 €, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2015 έως και 17-10-2015, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν.4174/2013. Η ως άνω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες, από το άρθρο 55 παρ. 2 του ν.4174/2013, κυρώσεις με τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 25% της αποκρουβείας ύλης, ήτοι  $41.544,56 \text{ €} \times 25\% = 10.386,14 \text{ €}$ .

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 08-12-2021 Έκθεσης Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του άρθ. 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων περιόδου από 01-01-2015 έως και 31-12-2017 δυνάμει της υπ' αριθ. ....../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ως κύριο αντικείμενο εργασιών «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΠΛΗΡΗ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ» και έδρα στην περιοχή .....

Κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. ....../2020 πρόσκλησης- αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε εντός του οριζόμενου χρονικού διαστήματος τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, χρήσεων 2015, 2016 και 2017. Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

### **Χρήση 2015**

Σύμφωνα με τη με αριθ. ....../2016 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται σε 86.030,79 €, οι δαπάνες χρήσεις μετά αποσβέσεων ανέρχονται σε 49.780,60 €, το κόστος πωληθέντων ανέρχεται σε 98.799,73 € και η ζημιά χρήσης σε -62.549,54 € πλέον ζημιά παρελθουσών ετών ύψους 22.798,11 €, ήτοι συνολική ζημιά ύψους 85.347,65 €. Ως εκ τούτου, ο συντελεστής μικτού κέρδους της δραστηριότητας εκμετάλλευσης εστιατορίου για το φορολογικό έτος 2015 προσδιορίστηκε σε -12,92 %.

Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις με αριθ. ....../2021 και ....../2021 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2015, με τις οποίες αναμόρφωσε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα σε 138.319,63 €. Επομένως, η ζημιά του έτους 2015 περιορίζεται σε -10.260,70 € και ο νέος συντελεστής μικτού κέρδους ανέρχεται σε +40,00 %.

Επομένως, προκύπτουν νέα επιπρόσθετα έσοδα ύψους 52.288,84 € για τα οποία η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών ή άλλα φορολογικά στοιχεία. Η αποκρουβεία αξία διαπιστώθηκε με βάση τη μέθοδο σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ. ....../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθ. 28 του ν.4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα προκειμένου να υποβάλλει εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στα ως άνω με το με αριθ. ....../2021 υπόμνημα με το οποίο υπέβαλε τις απόψεις της οι οποίες δεν έγιναν δεκτές και κατόπιν εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

- Πλημμελής ελεγκτική διαδικασία και κατά συνέπεια πλημμελής και όχι επαρκώς αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου με αποτέλεσμα την πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης αναιτιολόγητα και καταχρηστικά.
- Ανεπαρκής τεκμηρίωση, πλημμελής ελεγκτική διαδικασία και κατά συνέπεια πλημμελής και όχι επαρκώς αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου με αποτέλεσμα την επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης αναιτιολόγητα 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.
- Καταχρηστικός καταλογισμός πράξης επιβολής προστίμου με αρνητικές και σημαντικές επιπτώσεις σε βάρος της επιχείρησης για την περαιτέρω λειτουργία της, και την επιθυμία της επιχείρησης για την πλήρη ευθυγράμμισή της, με τις εκάστοτε διατάξεις δικαίου. Η επιβολή του εν λόγω προστίμου είναι επί της ουσίας όχι μόνο υπερβολική αλλά και καταχρηστική ενάντια στις επιταγές του Συντάγματος.

**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**, με την παρ. 5 της ΠΟΛ. 1180/2018 με θέμα: «Εμπρόθεσμη άσκηση προσφυγής κατά πράξεων Φορολογικής Διοίκησης» διευκρινίστηκε ότι:

**«5. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να ασκήσει εντός της νόμιμης προθεσμίας προσφυγή (ενδικοφανή ή**

δικαστική), η οποία αφετηριάζεται από την επομένη της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρόδου του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 08-12-2021 και κοινοποιήθηκε με το με αριθ. πρωτ. ....../2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, το οποίο παραδόθηκε την 18-01-2022 στην προσφεύγουσα εταιρεία. Επομένως και σύμφωνα με τα ανωτέρω, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα.

**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 περισσότερων 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 άρθ. 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 προσάξηση 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<sup>η</sup> 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**, εν προκειμένω, μετά την κοινοποίηση της με αριθ. ....../2020 εντολής ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις με αριθ. ....../2021 και ....../2021 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2015, με τις οποίες αναμόρφωσε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, μεταβάλλοντας τον συντελεστή μικτού κέρδους από -12,92% σε +40,00%. Επομένως, προέκυψαν νέα επιπρόσθετα έσοδα ύψους 52.288,84 € για τα οποία η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών ή άλλα φορολογικά στοιχεία.

**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 55 παρ. 2 του ν.4174/2013, αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα, για τη χρήση 2015 δεν εξέδωσε τουλάχιστον μια (1) απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 41.544,56 € και επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 10.386,14 € (41.544,56 € 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 έλεγχου) 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 της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα στην περιοχή ....., στο ..... και την ακύρωση του υπ' αριθ. .... /2021 (Π.Ε.Π. .... /2021) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρ. 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

**α) ..... /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου  
Φορολογικό έτος 2015**

**Πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013:**

**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.