



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 2045

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία & ΥΙΟΙ Ο.Ε., ΑΦΜ, με έδρα στο, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ,

-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.
5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.
 6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία & ΥΙΟΙ Ο.Ε., ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 81.999,91 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 40.999,96 €, ήτοι συνολικό ποσό **122.999,87 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 65.778,49 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 32.889,25 €, ήτοι συνολικό ποσό **98.667,74 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 47.723,63 €, πλέον προστίμου άρθ. 58/58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 12.778,18 €, ήτοι συνολικό ποσό **60.501,81 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού **29.987,35 €** και μειώθηκε το προς έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών κατά 331,62 €.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **66.842,47 €** (= 267.369,87 € * 25%), διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων το χρονικό διάστημα 01/01/2015-16/10/2015 συνολικής καθαρής αξίας 267.369,87 €.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **4.949,26 €** (= 9.898,52 € * 50%), διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. το χρονικό διάστημα 17/10/2015-31/12/2015 συνολικής καθαρής αξίας 62.716,39 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 9.898,52 €.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **16.403,13 €** (= 32.806,27 € * 50%), διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αξίας 197.976,44 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 32.806,27 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 30/12/2021 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015, Προστίμου Κ.Φ.Δ. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ./21-05-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος καταλόγισε τις κάτωθι διαφορές ανά φορολογικό έτος:

2015

Περιγραφή	Ποσό (€)
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	4.233,79
Διαφορές στο μικτό κέρδος λόγω φύρας παραγωγής	330.086,35
Διαφορές μεταξύ βιβλίων και δηλώσεων	-51.380,89
Σύνολο	282.939,25

2016

Περιγραφή	Ποσό (€)
Δαπάνες διαφήμισης-μη καταβληθέν τέλος διαφ. 2%	689,31
Διαφορές στο μικτό κέρδος λόγω φύρας παραγωγής	197.894,40
Διαφορές μεταξύ βιβλίων και δηλώσεων	28.238,66
Σύνολο	226.822,37

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α., ο έλεγχος καταλόγισε τις κάτωθι διαφορές στις φορολογητέες εκροές, ανά φορολογική περίοδο:

2015

Περιγραφή	Ποσό (€)
Διαφορές λόγω φύρας παραγωγής	330.086,35
Διαφορές μεταξύ βιβλίων και δηλώσεων	-34.024,67
Διαφορές ενδοκοινοτικών αποκτήσεων	89.266,41
Μη δηλωθείσα πώληση παγίου	5.000,00
Σύνολο	390.328,09

2016

Περιγραφή	Ποσό (€)
Διαφορές λόγω φύρας παραγωγής	197.894,40
Διαφορές μεταξύ βιβλίων και δηλώσεων	339.151,81
Διαφορές ενδοκοινοτικών αποκτήσεων	9.653,00
Σύνολο	546.699,21

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα στο φορολογικό έτος 2015 πρόστιμο ύψους **66.842,47 €**, το οποίο υπολογίζεται ως εξής:

Διαφορά λόγω φύρας παραγωγής έτους (330.086,26 €) * αναλογία διαφοράς που αντιστοιχεί στην περίοδο 01/01/2015-16/10/2015 (81%) = 267.369,87 € * 25% = 66.842,47 €, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου με την εν λόγω καθαρή αξία.

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθ. 58Α Ν. 4337/2015, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμα λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου ανά φορολογικό έτος, με τις ακόλουθες καθαρές αξίες, για τις οποίες οφείλεται Φ.Π.Α.:

- στο φορολογικό έτος 2015 ύψους **4.949,26 €**, το οποίο υπολογίζεται ως εξής:

Διαφορά λόγω φύρας παραγωγής έτους (330.086,26 €) * αναλογία διαφοράς που αντιστοιχεί στην περίοδο 17/10/2015-31/10/2015 (19%) = 62.716,87 €.

Επί της ανωτέρω αξίας οφείλεται Φ.Π.Α. με 13% (αλεύρι) ύψους 5.884,11 € και Φ.Π.Α. με 23% (πίτυρα) ύψους 4.014,41 €, ήτοι σύνολο Φ.Π.Α. 9.898,52 €.

Πρόστιμο: 50% * 9.898,52 € = 4.949,26 €

• στο φορολογικό έτος 2016 ύψους **16.403,13 €**, το οποίο υπολογίζεται ως εξής:

Διαφορά λόγω φύρας παραγωγής έτους 197.976,44 €.

Επί της ανωτέρω αξίας οφείλεται Φ.Π.Α. με 13% (αλεύρι) ύψους 17.382,27 € και Φ.Π.Α. με 24% (πίτυρα) ύψους 15.424,00 €, ήτοι σύνολο Φ.Π.Α. 32.806,27 €.

Πρόστιμο: 50% * 32.806,27 € = 16.403,13 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Εσφαλμένος προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση τον έλεγχο κλειστής αποθήκης.

2ος λόγος: Αναδρομική εφαρμογή των νεότερων και ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 3, παρ. 4 του Ν. 4337/2015, με τις οποίες καταργήθηκε το πρόστιμο για τη μη έκδοση παραστατικών στοιχείων, αντί των διατάξεων του άρθρου 7, παρ. 3 (ζ'), οι οποίες εφαρμόστηκαν από τη φορολογική αρχή.

Ως προς τον 1^ο άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος κλειστής αποθήκης στα προϊόντα αλεύρι και πίτυρο, ο οποίος απεικονίζεται αναλυτικά στις σελ. 23-28 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και από τον οποίο προέκυψε ότι οι δηλωθείσες πωλήσεις της προσφεύγουσας ήταν αδικαιολόγητα χαμηλότερες κατά ποσότητα (και κατ' επέκταση και κατά αξία).

Επειδή ο έλεγχος βασίστηκε στην παραδοχή ότι υφίσταται φύρα 6% στο σιτάρι που προορίζεται για επεξεργασία με σκοπό την παραγωγή αλευριού και στη συνέχεια στην παραδοχή ότι από την επεξεργασία του σιταριού παράγεται αλεύρι σε ποσοστό 70% και πίτυρο σε ποσοστό 30%.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι παραδοχές του ελέγχου είναι μη ρεαλιστικές, δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση, το είδος του σιταριού, λόγω της ποιότητάς του, δεν ήταν δυνατόν να αποδώσει αλεύρι κατά 70% αλλά πολύ λιγότερο. Ως επιχείρημα, αναφέρει ότι, λόγω της παλαιότητας του κυλινδρόμυλου και του πεπαλαιωμένου εξοπλισμού, το ποσοστό της παραγωγής αλευριού είναι πολύ μικρότερο του μέσου όρου.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα, στο υπ' αριθμόν/23-12-2021 υπόμνημά της επί του υπ' αριθμόν/2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων, ισχυρίζεται ότι το ποσοστό της φύρας που υιοθέτησε ο έλεγχος (6%) είναι χαμηλότερο από το πραγματικό, το οποίο ανέρχεται σε 10%.

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει:

1. Μεταφρασμένο πιστοποιητικό ποιότητας (Ανάλυση με ημερομηνία 15/11/2021 για χάρη και εκ μέρους της SA (σχετ.1)
2. Μεταφρασμένο πιστοποιητικό ποιότητας Κατάστασης με ημερομηνία 12/11/2021 για χάρη και εκ μέρους της (σχετ.2)
3. Δύο σελίδες από μελέτη του Πανεπιστημίου με θέμα «.....» (σχετ.3)
4. Πτυχιακή εργασία του Τ.Ε.Ι. με θέμα «.....» (σχετ.4)
5. Φωτογραφίες του ελεγχόμενου κυλινδρόμυλου (σχετ. 7)

6. Το με αρ. πρωτ./23.12.2021 έγγραφο της Περιφέρειας Πελοποννήσου-Διεύθυνση Ανάπτυξης, από το οποίο προκύπτει το ιστορικό ίδρυσης και λειτουργίας της επιχείρησης, καθώς και η συνολική ισχύς και η αξία των μηχανημάτων της (σχετ. 5)
7. Το με αριθ. πρωτ./03.11.2021 έγγραφό της προς τον Έλεγχο με τα προτεινόμενα ποσοστά φύρας (σχετ. 6)

Επειδή από τα ανωτέρω έγγραφα δεν αποδεικνύονται με κανέναν τρόπο οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αναφορικά με τα πραγματικά ποσοστά φύρας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ειδικά όσον αφορά στην υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **66.842,47 €**, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας άνω των 1.200 €, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης, δε θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο.

Επειδή στο άρθρο 55, παρ. 2 (α') του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι «Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

Επειδή με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, **καταργήθηκε η παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.**

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και **μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 ορίζεται ότι:**
«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.

...».

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «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)».

Επειδή εν προκειμένω, η καταλογισθείσα παράβαση διαπράχθηκε εντός της περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, ήτοι **πριν τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (17/10/2015)**, ενώ

κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 30/12/2021.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος 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.

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, 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, ακόμη, 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). Ομοιες οι 196/2003 ΣτΕ και 197/2003 ΣτΕ.*»

Επειδή, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση των ως άνω παραβάσεων, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, 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 εκδόθηκε τουλάχιστον (1) φορολογικό στοιχείο, 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 στην 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 δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται η παράβαση, με αναφορά των συγκεκριμένων περιπτώσεων για τις οποίες η προσφεύγουσα παρέλειψε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία για την υπό κρίση παράβαση, αυτή πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης, αν και δεν το επικαλείται ρητά η προσφεύγουσα, το ίδιο θα πρέπει να ισχύει και για τις υπ' αριθμόνΟριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α Ν. 4174/2013, εφόσον και σε αυτές τις περιπτώσεις ελλείπουν τα πραγματικά περιστατικά που θα στοιχειοθετούσαν την αντικειμενική υπόσταση της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία & ΥΙΟΙ Ο.Ε., ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ.-/2021 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	81.999,91
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	40.999,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	122.999,87

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	65.778,49
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	32.889,25
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	98.667,74

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
---------	---------------	-----------

Χρεωστικό υπόλοιπο	47.723,63	47.723,63
Πρόστιμο άρθ. 58/58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	12.778,18	17.727,44 (*)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	60.501,81	65.451,07

(*) Δεδομένου ότι με την παρούσα απόφαση ακυρώνεται η υπ' αριθμόν 449/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ., το σχετικό ποσό προστίμου 4.949,26 € που αναλογεί στη διαφορά φορολογητέας βάσης της οικείας περιόδου προσαυξάνει αντίστοιχα την Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (σχετ. άρθρο 58^Α, παρ. 5 Κ.Φ.Δ.)

Δ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	29.987,35	29.987,35
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	0,00	14.993,68 (*)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.987,35	44.981,03
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00	0,00

(*) Δεδομένου ότι με την παρούσα απόφαση ακυρώνεται η υπ' αριθμόν 449/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ., το σχετικό ποσό προστίμου (50% επί του χρεωστικού ποσού) προσαυξάνει αντίστοιχα την Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (σχετ. άρθρο 58^Α, παρ. 5 Κ.Φ.Δ.)

Ε)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 0,00 €**

ΣΤ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 0,00 €**

Ζ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.