



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 16-1-2023

Αριθμ. Αποφ.: 168

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού . ..,Τ.Κ., κατά της με

αριθμ. .../11-08-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ.3&5 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5.Τηνως άνω προσαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Την υπ' αριθμ./23-09-2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .../11-08-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρ.7 παρ.3περ. στ' του ν.4337/2015 ποσού **14.948,60€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 11-08-2022 έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύριο αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Παροχής Γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης (φαστ- φουντ), με παροχή σερβιρίσματος», δυνάμει της υπ' αριθμ. .../28-02-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2015 – 2016, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια των υπ' αριθμ. .., ... & .../17-12-2021 αποφάσεων της Υπηρεσίας μας που όριζαν επανάληψη διαδικασίας.

Στα πλαίσια του ελέγχου, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, η υπ' αριθμ. .../28-02-2022 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων και η γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν.4512/2018.

Κατά τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις διαπιστώθηκε ότι στο φορολογικό έτος 2015 επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα δύο πρόστιμα μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, ύψους 1.250,00€ (ΑΕΠ ../2015) & 1.500,00€ (ΑΕΠ .../2017) αντίστοιχα, ενώ στο φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε ότι το εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών. Επίσης, απορρίφθηκαν αγορές ύψους 1.309,60€ στο φορολογικό έτος 2015 και 4.177,20€ στο φορολογικό έτος 2016, καθώς η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Επίσης,

διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, του συνόλου των εισροών ως δαπάνες, ενώ οι αγορές είναι μηδενικές. Ο έλεγχος διαχώρισε τις αγορές και τις δαπάνες ανά έτος.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και πιο συγκεκριμένα, με την έμμεση τεχνική της σχέσης τιμής προς το συνολικό όγκο του κύκλου συναλλαγών, κατόπιν έκδοσης της .../10-03-2022 απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε σε επανάληψη διαδικασίας προς συμμόρφωση στην αρχική απόφαση της ΔΕΔ. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή διέθετε από τον αρχικό έλεγχο τα στοιχεία και τις πληροφορίες που αφορούν τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, κατά τον αρχικό έλεγχο επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα τα υπ' αριθμ. ./10-09-2020 & .../17-02-2021 αιτήματα παροχής πληροφοριών που αφορούν τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης (ποσότητες αγαθών ανά μερίδα, τιμές κ.λ.π), τα οποία και προσκόμισε η προσφεύγουσα συμπληρωμένα, καθώς και τον τιμοκατάλογο αυτής.

Βάσει αυτών των στοιχείων, καθώς και του συνόλου των παραστατικών αγορών & δαπανών, ο έλεγχος προσδιόρισε κατ' αρχήν τις ποσότητες σε κιλά των κρεάτων, των ψαριών και των λαχανικών και τα μετέτρεψε σε μερίδες, ενώ κατέγραψε τις αγορασθείσες ποσότητες ποτών ανά είδος. Υπολογίζοντας ποσοστό «φύρας» 20% στα κατεψυγμένα προϊόντα, 10% στο κρέας και 5% στους μεζέδες του τσίπουρου, προσδιόρισε τις τελικές μερίδες επί των οποίων εφάρμοσε την τιμή πώλησης ανά είδος και προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα.

Κατόπιν αυτού, συνέταξε και επέδωσε το υπ' αριθμ. .../18-05-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις, επί του οποίου η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε το υπ' αριθμ./10-06-2022 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης και εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/20-09-2022 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

1. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Παραβίαση του άρθρου 11 της Πολ. 1293/2019 και της εγκυκλίου Ε.2015/2013. Αναπαιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής. Εκτός των ορίων της αρχής της αναλογικότητας η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου χωρίς τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου.
2. Μη εφαρμογή εκ μέρους της φορολογικής αρχής της απόφασης Α.1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και της εγκυκλίου Ε.2016/31-1-2020 αναφορικά με τις εφαρμοστέες τεχνικές ελέγχου – νόμω αβάσιμο της προσβαλλόμενης πράξης. Η εφαρμογή των ως άνω ερμηνευτικών μεθόδων και εργαλείων θα έπρεπε να αποτελεί, ρητώς και ουσιαστικώς, περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου. Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε ορθή

εφαρμογή της σχέσης τιμής προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, δεδομένου ότι δεν εφάρμοσε, ούτε έλαβε υπόψη τις εγκυκλίους που εξειδικεύουν τη μεθοδολογία.

3. Νόμω και ουσία αβάσιμη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών. Η φορολογική αρχή προβαίνει σε εξίσωση όλων των αγορών σε πωλήσεις.

-Ο έλεγχος εσφαλμένα και αναπαιολόγητα λαμβάνει ως δεδομένο ότι οτιδήποτε αγοράζει ένα τσίπουράδικο μετά βεβαιότητας πωλείται, χωρίς να υπολογίζει καθόλου φύρα, δεδομένου ότι σερβίρει ψάρια και θαλασσινά, προϊόντα ιδιαίτερα ευπαθή. Φύρα υπάρχει από τη μετατροπή ενός παγωμένου προϊόντος σε προϊόν «άνευ πάγου». Φύρα υπάρχει και κατά τη μετατροπή του ωμού προϊόντος σε μαγειρεμένο. Η συνολική φύρα ανέρχεται σε 30%-40%. Ο έλεγχος

-Δεν υπολόγισε φύρα από λάθη κατά την εκτέλεση των παραγγελιών, καθώς και από τη δωρεάν κατανάλωση του προσωπικού.

-Δεν υπολόγισε καθόλου το φαγητό που καταναλώνεται από το προσωπικό, τα λάθη κατά την εκτέλεση των παραγγελιών και τα δωρεάν συνοδευτικά πιάτα του τσίπουρου, τα οποία περιέχουν εναλλακτικά μερίδες ψαρικών ή κρεάτων.

-Δεν έλαβε υπόψη το γεγονός που εξαρχής δήλωσε η προσφεύγουσα, ότι ανά 100ml τσίπουρο σερβίρονται δωρεάν, ως συνοδευτικά πιάτα, τρεις μικρές μερίδες, οι οποίες περιέχουν εναλλακτικά θαλασσινά ή ψαρικά ή κρεατικά ή μεζέδες.

-Για τον καθορισμό της ποσότητας των προσφερόμενων μερίδων, ο έλεγχος χρησιμοποίησε την αγορανομική διάταξη 7/2009 που προβλέπει ότι στη σαρδέλα και στο γαύρο η μερίδα είναι 200γρ., ενώ η προσφεύγουσα δήλωσε ως μερίδα γαύρου τα 400 γραμμάρια και ως μερίδα σαρδέλας τα 450 γραμμάρια, με αποτέλεσμα η φορολογική αρχή να διπλασιάσει τις μερίδες. Όμως, οι αγορανομικές διατάξεις θεσπίζουν τα ελάχιστα όρια ανά μερίδα, τα οποία είναι ασυνήθιστα μικρά και εξωπραγματικά για ένα ταβερνάκι της επαρχίας.

-Ο έλεγχος μετατρέπει ένα κιλό κιμά σε 8 μερίδες μπιφτέκι, διαιρώντας με 150 γρ. τη μερίδα. ακόμη και αν είναι σωστό αυτό, τα γραμμάρια μετρώνται μετά το ψήσιμο και όχι σε ωμό κιμά, καθώς 1 κιλό κιμά μετά το ψήσιμο δίνει 700 γραμμάρια κιμά.

-Δεν υπολογίζει ούτε μία μερίδα σαρδέλας, γαύρου και κουτσουμούρας, όμως λαμβάνονται υπόψη οι αντζούγιες.

-Ρητά δηλώνει ότι δεν λήφθηκαν υπόψη τα ορεκτικά και οι σαλάτες, εξαιτίας αδυναμίας μετατροπής σε μερίδες και πωλήσεις, γεγονός που αποδεικνύει το απρόσφορο της συγκεκριμένης τεχνικής.

-Αυθαίρετα πολλαπλασιάζει τα ποτά με συντελεστή 200%, ο οποίος ούτε εξηγείται, ούτε δικαιολογείται, ενώ δεν καταγράφηκε το απόθεμα αυτών.

-ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τον τιμοκατάλογο της κρίσιμης περιόδου (2015), αλλά της σημερινής (2021). Στον προσκομιζόμενο κατάλογο του 2015 αναγράφονται τα είδη και οι τιμές πώλησης κατά το επίμαχο έτος.

-Με πέντε άτομα προσωπικό στο ένα έτος και έξι στο άλλο, είναι εξωπραγματικό να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις ύψους 331.615,45€ & 382.233,15€.

-Δεν λήφθηκε υπόψη το απόθεμα, συναφείς πληροφορίες από πελάτες, δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, η γεωγραφική θέση της επιχείρησης, τα χαρακτηριστικά της με αποτέλεσμα ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών να μην ανταποκρίνεται στα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά και άρα στην πραγματικότητα.

-Εσφαλμένη μεταφορά των καθαρών κερδών από την έκθεση ελέγχου στις προσβαλλόμενες πράξεις.

-Παράνομη η απόρριψη δαπανών.

4. Ο διενεργηθείς έλεγχος και το πόρισμα αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, της φοροδοτικής ικανότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση.
5. Παράνομος ο καταλογισμός παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και η επιβολή του συναφούς προστίμου (αρ.7 παρ.3&5 ν.4337/2015) επί τη βάση αποτελεσμάτων εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, χωρίς ενδελεχή έλεγχο και στοιχειοθέτηση της παράβασης ανά περίπτωση.
6. Ελλιπής αιτιολογία.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, στο άρθρο **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 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 ενώπιον 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη»

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 καθιστώσα 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 στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε τις συνολικές πωλήσεις της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης τιμής προς τον όγκο συναλλαγών, δηλαδή, λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές α' υλών, τη μετατροπή τους σε προϊόντα και τις τιμές πώλησής τους, κατόπιν πληροφοριών της ίδιας της προσφεύγουσας. Στη συνέχεια, προέβη σε σύγκριση μεταξύ των προσδιορισθεισών από τον έλεγχο πωλήσεων και των δηλωθέντων εσόδων και οδηγήθηκε στο συμπέρασμα, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν παρουσίασε τις πραγματικές πωλήσεις αποφεύγοντας την έκδοση αποδείξεων. Προσδιόρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη του χρονικού διαστήματος από 1/1/2015 ως 30/09/2015 σε 59.794,41€

προερχόμενη από άγνωστο πλήθος συναλλαγών και καταλόγισε παράβαση για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 § 3 περ. (στ) του Ν. 4337/2015, ήτοι $59.794,41\text{€} \times 25\% = 14.948,60\text{€}$.

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 της έμμεσης τεχνικής) και των δηλωθέντων εσόδων, 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 την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, χωρίς οι παραβάσεις να διαπιστώνονται από τα πραγματικά περιστατικά (πρβλ.ΣΤΕ 4048/2014).

Επειδή, από τα άρθρα 28 του ν.4172/2013, 13 & 27 του ν. 4174/2013, καθώς και από τις 2015/2020 & 2016/2020 και Α. 1008/2020 εγκυκλίους διαταγές του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου σε περίπτωση προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 11/08/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, είναι συμπερασματικές, καθώς στηρίζονται σε παραδοχές, οι οποίες δεν βασίζονται σε διαπιστώσεις με βάση συγκεκριμένα 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, ο ως άνω ισχυρισμός περί εσφαλμένου καταλογισμού του προστίμου και ελλιπούς αιτιολογίας γίνεται δεκτός.

Γενομένου δεκτού του ως άνω ισχυρισμού παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **20-09-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της
του με ΑΦΜ: και την **ακύρωση** της υπ'αριθμ. .../11-08-2022 πράξης επιβολής προστίμου
του αρ.7 παρ.3 περ. στ' του ν.4337/2015.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την
παρούσα απόφαση.**

**1)Επί της υπ' αριθμ. .../11-08-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.7 παρ.3 του
ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015**

Ποσό	προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		14.948,60€	0,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.