



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 08-06-2018

Αριθμός Απόφασης: 2945

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με αριθμό πρωτ...../08-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ....., κατοίκου Καρδίτσας, οδός, κατά των κάτωθι περιγραφομένων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ							
A/A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ
1		10-01-2018	15-01-2018	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2012-31/12/2012	45.124,50 €	45.124,50 €

2		10-01-2018	15-01-2018	ΦΠΑ	01/01/2012-31/12/2012	29.258,01 €	29.258,01 €
3		10-01-2018	15-01-2018	Κ.Β.Σ.	01/01/2012-31/12/2012	16.370,83€	16.370,83€
						90.753,34 €	90.753,34 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας .

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

Επί της με αριθμ. πρωτ./08-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ....., 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, επάγομαι τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. πρωτ...../10-01-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 23.072,38 €, πλέον 2.262,94 € εισφορά αλληλεγγύης πλέον 19.789,18 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού **45.124,50 €**.

Με την υπ' αρ. πρωτ./28-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος προστιθέμενης αξίας συνολικού ποσού 15.097,01 €, πλέον 14.161,00 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **29.258,01 €**.

Με την υπ' αρ. πρωτ./11-01-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. , διαχειριστικής περιόδου από **01/01/2012-31/12/2012**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 16.370,83 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. στ' του Ν.4337/2015, , επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

- **Δεν εξέδωσε παραστατικά πώλησης** είτε ΤΠ-ΔΑ είτε ΑΛΠ από φτμ για υπηρεσίες παροχής γευμάτων (φαγητά), χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης χωριστά, συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας: Προσδιορισθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου 332.156,71- Ακαθάριστα Έσοδα Δήλωσης 266.673,38 € = **Αποκρυσταλλώσεως Αξία 65.483,33 €**, όπως αναλυτικά προσδιορίσθηκε στην έκθεση ΚΦΣ-ΚΦΑΣ.

Οι ως άνω διαφορές φόρων και προστίμων προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, συνεπεία της με αρ./03-04-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1^{ος} λόγος προσφυγής: Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη των καθαρών κερδών.
- 2^{ος} λόγος προσφυγής: Μη νόμιμη προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό λόγω αναιτιολόγητης κρίσης της φορολογικής αρχής περί ανακρίβειας και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων – παράνομη και εσφαλμένη η εφαρμογή διπλάσιου συντελεστή κέρδους.
- 3^{ος} λόγος: Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω μη κοινοποιήσεως συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου κατ' άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ.
- 4^{ος} λόγος προσφυγής: Μη νόμιμη επιβολή προστίμου λόγω υπαγωγής στις διατάξεις του Ν.4446/2016.
- 5^{ος} λόγος προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός φορολογητέων εκροών Φ.Π.Α.
- 6^{ος} λόγος προσφυγής: Παράβαση αρχής αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, ορίζεται ότι :

« 1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1, 2, 6, 8, 9 και 10 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997**,

ορίζεται ότι : «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:... α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.(όπως ίσχυαν από 01/01/2000 σύμφωνα με τον Ν.2948/2001).. α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.(τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 75 του Ν.3842/23-04-2010 και ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης στο ΦΕΚ του Ν.3842/2010, σύμφωνα με την παρ. ιζ του άρθρου 92 του ίδιου νόμου).. 6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής: α) Σε μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας για τους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας ή σε μη τήρηση του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή του βιβλίου απογραφών, καθώς και σε μη σύνταξη ή εκπρόθεσμη σύνταξη του ισολογισμού σε δύο (2) για όλες ή μερικές από τις παραπάνω παραλείψεις....8 Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ...9.Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων...10 Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρουβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των «χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ» επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του

μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 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. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του».

Ως προς τον 1^ο λόγο προσφυγής

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι οικείες εκθέσεις ελέγχου στερούνται της νομίμου αιτιολογίας, καθώς ο ελεγκτής δεν αποδεικνύει με αποδεκτό τρόπο πως κατέληξε στα αναγραφόμενα συμπεράσματα και πως προκύπτει η απόκρυψη των καθαρών κερδών.

Επειδή, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αναλυτικότερες και εξειδικεύουν ακριβώς τη λογική που ακολούθησε ο έλεγχος και τα πρότυπα στα οποία βασίστηκε, προκειμένου να εξαγάγει το συμπεράσματά του ότι ο προσφεύγων δεν εξέδιδε φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ) από ΦΤΜ για τα σερβιριζόμενα και σε πακέτο πωληθέντα είδη (φαγητά).

Επειδή, για την διαπίστωση των ανωτέρω ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι ο προσφεύγων για την χρήση 2012 είχε υποπέσει σε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ότι η επιχείρηση τόσο κατά την κρινόμενη χρήση όσο και σε προηγούμενες λειτουργούσε με ζημιές. Επίσης ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις αγορές πρώτων υλών και λοιπών οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης και όσον αναφορά τις ποσότητες και το βάρος των πωληθέντων ειδών χρησιμοποίησε τις ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις και την τακτική ομοειδών επιχειρήσεων της περιοχής. Ο έλεγχος άλλωστε έλαβε υπόψη του και τις απόψεις του προσφεύγοντα επί του σημειώματος διαπιστώσεων κάνοντας εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του.

Ως προς τον 2° λόγο προσφυγής

Επειδή, σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα όσον αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, ο έλεγχος κατέφυγε νόμιμα σ' αυτόν όχι επειδή δεν προσκομίστηκαν κάποια βιβλία ή στοιχεία, αλλά επειδή από τα προσκομισθέντα προέκυψε αρκετά μεγάλη απόκρυψη εισοδημάτων. Ο έλεγχος προέβη στον συγκεκριμένο τρόπο προσδιορισμού των ακαθαρίστων λόγω των μεγάλης έκτασης παραλείψεων από μεριάς του προσφεύγοντα, που επηρέαζαν σημαντικά το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή, η εφαρμογή διπλάσιου συντελεστή καθαρού κέρδους έγινε λόγω του ότι το ποσοστό της αποκρυβείσας αξίας ξεπερνά το 5% και ο έλεγχος εκ παραδρομής αναφέρει ότι αυτή έγινε εξαιτίας έκδοσης εικονικών-πλαστών-νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον 3° λόγο προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: *«Η φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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.*

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στο φορολογούμενο.»

Από τα παραπάνω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η Φορολογική Αρχή είναι υποχρεωμένη να εκδώσει και να κοινοποιήσει σημείωμα διαπιστώσεων στον ελεγχόμενο με τις διαπιστώσεις της.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη δεν προκύπτει ότι αν μετά την διατύπωση των απόψεων του ελεγχόμενου μεταβληθούν οι απόψεις της φορολογικής αρχής πρέπει να ακολουθήσει δεύτερο σημείωμα διαπιστώσεων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης ουσιώδεις τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων κρίνεται απορριπτέ-

ος.

Ως προς τον 4^ο λόγο προσφυγής

Επειδή, όσον αφορά τις υποβληθείσες δηλώσεις του προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης, αυτές ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, πλην όμως ο έλεγχος διαπίστωσε ότι εξακολουθεί να συντρέχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, επομένως ορθώς προέβη στην επιβολή του αναλογούντος προστίμου.

Ως προς τον 5^ο λόγο προσφυγής

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας όπως προβλέπεται από το άρθρο 25 του Συντάγματος είναι αβάσιμος, διότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι ο φόρος που καταλογίστηκε προέκυψε από την διαπίστωση μεγάλης έκτασης απόκρυψης φορολογητέας ύλης, ήτοι παράβασης που ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/92 και Ν.2523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.. Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

Επειδή, εν προκειμένω στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ο προσφεύγων υπέκρυπτε φορολογητέα ύλη καθώς δεν εξέδιδε παραστατικά πώλησης για τα πωληθέντα είδη.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 10-01-2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, Εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου...../08-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα

απόφαση :

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

Διαφορά φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης	25.335,32 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	19.789,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.124,50 €

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ 2012

Διαφορά φόρου	15.097,01 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	14.161,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.258,01 €

Επί πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

ΧΡΗΣΗ 2012

Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 περ. στ' του ν. 4337/2015: $65.483,33 \times 25\% = 16.370,83 \text{ €}$.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.