



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-03-2017

Αριθμός απόφασης: 662

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

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. Του άρθρου 17 παρ.1 του Ν 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του** με ΑΦΜ:....., κατά α) της με αριθμ...../.....-2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, β) της με αριθμ...../....-2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012, και γ) της με αριθμ. έκθεσης ελέγχου ΠΔ 186/92 της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Το με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2016 ΕΜΠ/.....2016 κατατεθέν στην υπηρεσία μας Υπόμνημα-Πρόσθετοι λόγοι του προσφεύγοντα.

5. α) Τη με αριθμ...../.....-2016 πράξη επιβολή προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, β) Τη με αριθμ...../.....2016 πράξη επιβολή προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012, και γ) Τη με αριθμ. έκθεσης ελέγχου ΠΔ 186/92 της ΔΟΥ

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../.....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και του με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/....2016 κατατεθέντος υπομνήματος του . . του με ΑΦΜ:....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με τη με αριθμ...../...-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, του προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους τριάντα μία χιλιάδων πεντακοσίων είκοσι εννέα ευρώ και είκοσι τριών λεπτών (31.529,23€). Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω ανακριβούς έκδοσης δυο φορολογικών στοιχείων, με την έννοια της αναγραφής ανακριβούς τιμήματος στα υπ'αριθμ...../....-2011 &/....-2011 συμβόλαιο πώλησης ακινήτων τα οποία επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου, καθαρής αποκρυβείσας αξίας ενός εκάστου 63.058,46€ πλέον ΦΠΑ 23%, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 12 παρ.1 και 16, του άρθρου 13 παρ.1 και 4 και του άρθρου 2 παρ.1 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 στ' του Ν 4337/2015. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 06-10-2016 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της ΔΟΥ

2) Με τη με αριθμ...../.....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012, του προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους τριάντα μία χιλιάδων πεντακοσίων είκοσι εννέα ευρώ και είκοσι τριών λεπτών (31.529,23€). Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω ανακριβούς έκδοσης δυο φορολογικών στοιχείων, με την έννοια της αναγραφής ανακριβούς τιμήματος στα υπ'αριθμ...../....-2012 &/.....-2012 συμβόλαιο πώλησης ακινήτων τα οποία επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου, καθαρής αποκρυβείσας αξίας ενός εκάστου 63.058,46€ πλέον ΦΠΑ 23%, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 12 παρ.1 και 16, του άρθρου 13 παρ.1 και 4 και του άρθρου 2 παρ.1 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 στ' του Ν 4337/2015. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 06-10-2016 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της ΔΟΥ

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ εξέδωσε τη με αριθμό/.....-2015 εντολή φορολογικού ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ.πρωτ. εισερχομένου/....-2015 στη ΔΟΥ, πληροφοριακή έκθεση της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την ως άνω πληροφοριακή έκθεση της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, κατόπιν των υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/...../....-2013 και/..../.....-2014 εγγράφων της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, σύμφωνα με τα οποία ο προσφεύγων τηρεί, μαζί με την σύζυγό του, λογαριασμό ταμειευτηρίου, συνδεδεμένο με προθεσμιακή κατάθεση και αμοιβαία κεφάλαια εσωτερικού, στην νυν Τράπεζα, στον οποίο είχαν πιστωθεί εισερχόμενα εμβάσματα εξωτερικού συνολικού ποσού 1.299.123,74€, από .-2011 μέχρι και-2013, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμό/.....-2014,/....-2014 και/.....-2014 Εντολές Ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης και απεστάλη το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/.....-2015 έγγραφο στην παραπάνω Τράπεζα, η οποία απάντησε με το από-2015 έγγραφο.

Βάσει του παραπάνω εγγράφου και από τον έλεγχο των αναλυτικών κινήσεων του παραπάνω λογαριασμού, διαπιστώθηκε, ειδικότερα, ότι κατατέθηκαν δεκατρία (13) εμβάσματα εξωτερικού και μία (1) επιταγή άλλης Τράπεζας, συνολικού ποσού 1.424.107,74€, από2011 μέχρι και-2013. Ακολούθως επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμό-/.....-2015 κλήση για παροχή εξηγήσεων – διευκρινήσεων και προσκόμιση στοιχείων για τις παραπάνω συναλλαγές, ο οποίος κατέθεσε την από-2015 Υπεύθυνη Δήλωση του Ν. 1599/1986, με την οποία, εκτός του αιτήματος χορήγησης επιπλέον χρόνου για την προσκόμιση στοιχείων μεγάλου όγκου, σημείωσε ότι οι συναλλαγές εμβασμάτων τραπεζικών αφορούν πωλήσεις ακινήτων, συνεπεία της δραστηριότητας του ως εργολάβου οικοδομών σε ρώσους πολίτες, μέχρι το 2012, και ως ιδιώτη, μετά το έτος αυτό.

Με βάση το περιεχόμενο της υπεύθυνης δήλωσης και των προφορικών εξηγήσεων-διευκρινήσεων του προσφεύγοντα, αναφορικά με τις ως άνω τραπεζικές κινήσεις, του επιδόθηκε η υπ' αριθμ.....-/.....-2015 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, και συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων καθώς και για παροχή εξηγήσεων επί των τραπεζικών συναλλαγών-εμβασμάτων του εξωτερικού και προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών εγγράφων προς τεκμηρίωση των όποιων συναλλαγών.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση προσκόμισε την από 29-06-2015 υπεύθυνη δήλωση και πλήθος δικαιολογητικών εγγράφων. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του και το υποβληθέν υπόμνημα, ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις ισχυριζόμενος ότι:

1)Τα εμβάσματα που βρέθηκαν στο λογαριασμό του δεν αποτελούν τμήμα του τιμήματος αλλά αγορές-δαπάνες που διενήργησε προς εξυπηρέτηση των αγοραστών.

2)Είναι αβάσιμος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός του συμβολαίου πώλησης ως φορολογικού στοιχείου.

3)Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων-Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης των φερόμενων παραβάσεων ΚΒΣ.

4)Έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κατά παράβαση της νόμιμης διαδικασίας.

5)Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-Μη κοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων.

6)Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

7)Νομική πλημμέλεια των πράξεων επιβολής προστίμου, λόγω επιβολής ενός ενιαίου προστίμου για περισσότερες, κατά τη φορολογική αρχή παραβάσεις.

8)Αθεράπευτες πλημμέλειες και παραλείψεις του ελέγχου που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτέες-Μη χορήγηση αποδεικτικού υλικού χρήζοντος αντίκρουσης-Αυθαίρετη και παράνομη άρνηση χορήγησης σημαντικής αλληλογραφίας με τα εμπλεκόμενα πιστωτικά ιδρύματα-Μη σύννομη κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου μετά των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου.

9) Προσκόμιση και επίκληση πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα προσκομίσθηκαν:

	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1		26-11-2011	10.261,90€	Δελτίο Παραγγελίας Λιανικής
2		03-05-2014	175,00€	Απόδειξη Λιανικής Πώλησης
3		11-07-2014	309,64€	Απόδειξη Λιανικής Πώλησης
4	ΔΗΜΟΣ	23-08-2013	3.057,01€	Απόδειξη Είσπραξης
5	ΔΗΜΟΣ	23-08-2013	845,22€	Απόδειξη Είσπραξης
6	ΔΗΜΟΣ	23-08-2013	1.227,22€	Απόδειξη Είσπραξης
7	ΔΗΜΟΣ	23-08-2013	451,48€	Απόδειξη Είσπραξης
8	ΔΗΜΟΣ	23-08-2013	899,32€	Απόδειξη Είσπραξης
	ΣΥΝΟΛΟ		17.226,79€	

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και ένατο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992 “Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα την 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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992, ορίζεται ότι “ Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς κα για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 16 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992 “ 16. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: α) Στις πωλήσεις ακινήτων.....”

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι “ 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 παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 13 του ιδίου ως άνω ΠΔ “ 4. “Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται”.

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι “ 2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρου 513 του Αστικού Κώδικα “ Με τη σύμβαση της πώλησης ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος ή το δικαίωμα, που αποτελούν το αντικείμενο της πώλησης, και να παραδώσει το πράγμα και ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να πληρώσει το τίμημα που συμφωνήθηκε.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1033 του Αστικού Κώδικα “ Για τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου απαιτείται συμφωνία μεταξύ του κυρίου και εκείνου που την αποκτά, ότι μετατίθεται σ’ αυτόν η κυριότητα για κάποια νόμιμη αιτία. Η συμφωνία γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υποβάλλεται σε μεταγραφή.”

Επειδή, σκοπός των διατάξεων του Κ.Β.Σ είναι η θέσπιση ενός μηχανισμού απεικόνισης των συναλλαγών (τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων) για τον έλεγχο της ορθής εκπλήρωσης των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, όπως επιβολή φόρου εισοδήματος, απόδοση Φ.Π.Α., επιβολή ειδικών φόρων (π.χ. χαρτοσήμου) κ.λ.π. Έχοντας ως γνώμονα την αληθή απεικόνιση των συναλλαγών και εφόσον απώτερος σκοπός είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, τα βιβλία ενημερώνονται, όπως προαναφέρθηκε, με κάθε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο. Αξίζει δε να σημειωθεί ότι στον Κ.Β.Σ. δεν δίνεται ορισμός της έννοιας «στοιχείο».

Ειδικότερα και όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι το συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου δεν εμπίπτει στην έννοια «του στοιχείου που ορίζεται από τον Κ.Β.Σ.» παρατηρούμε τα ακόλουθα: Από τις προαναφερθείσες διατάξεις του ΑΚ προκύπτει ότι ο προβλεπόμενος από το νόμο τύπος για την κατάρτιση της σύμβασης μεταβίβασης ακινήτου λόγω πώλησης είναι ο συμβολαιογραφικός, η έλλειψη του δε οδηγεί σε ακυρότητα. Σημειώνεται επίσης ότι το τίμημα αποτελεί απαραίτητο (sine qua non) στοιχείο της σύμβασης πώλησης, εφόσον ορίζεται στο άρθρο 513 ΑΚ. Συνεπώς, και για την έγκυρη συμφωνία επί του τιμήματος πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου απαιτείται επίσης η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου. Από τις συνδυαζόμενες διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου

13 του Κ.Β.Σ. στις οποίες προβλέπεται ότι οι ρυθμίσεις των άρθρων 12 και 13 δεν έχουν εφαρμογή, μεταξύ άλλων, στις πωλήσεις ακινήτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, προκύπτει ότι το συμβόλαιο μεταβίβασης εν προκειμένω είναι νόμιμο φορολογικό στοιχείο, με την ευρεία έννοια, εφόσον από τις διατάξεις που διέπουν το αστικό δίκαιο για την έγκυρη μεταβίβαση ακινήτου απαιτείται αποκλειστικά και μόνο η σύνταξη συμβολαίου, συνεπώς σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση αυτή δεν καλύπτεται με την έκδοση οποιουδήποτε άλλου παραστατικού (φορολογικού στοιχείου), (αριθμ. πρωτ...../124/0015/5.9.2006 έγγραφο της διεύθυνσης βιβλίων και στοιχείων).

Επειδή, περαιτέρω, σκοπός του νομοθέτη είναι να τιμωρήσει εκείνον που αποκρύπτει συναλλαγές ή μέρος αυτών που έχουν φορολογικό ενδιαφέρον, συνεπώς, στη φράση «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» συμπεριλαμβάνει όλα τα φορολογικά στοιχεία.

Στην προκειμένη περίπτωση, το συμβόλαιο χρησιμοποιήθηκε ως στοιχείο για τη φορολογική εμφάνιση της πραγματικής συναλλαγής και ως δικαιολογητικό εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία.

Επειδή, ο έλεγχος, με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, διαπίστωσε ότι κατά το χρονικό διάστημα από ...-2011 έως και-2012, στον υπ' αριθμ..... λογαριασμό ταμειευτηρίου κατατέθηκαν επτά (7) εμβάσματα εξωτερικού και μια (1) επιταγή άλλης τράπεζας, συνολικού ποσού 914.996,00€. Το εν λόγω ποσό αφορά έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, ως εργολάβου οικοδομών, ασκηθείσα μέχρι ...-2012 και συγκεκριμένα από την πώληση τεσσάρων (4) παραθεριστικών κατοικιών στη σε πολίτες.

Επειδή, για τις ανωτέρω αναφερόμενες πωλήσεις συντάθηκαν τα εξής συμβόλαια αγοραπωλησίας:

α) Το υπ' αριθμ.-2011 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας με αγοραστή τον . . του με ΑΦΜ:....., και αναγραφόμενο τίμημα επί του συμβολαίου 115.000,00€. Καταχωρήθηκε στη σελίδα 42 του βιβλίου εσόδων-εξόδων με καθαρή αξία 115.000,00€ πλέον ΦΠΑ 16.450,00€ και μικτή αξία 141.450,00€.

β) Το υπ' αριθμ.-2011 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας με αγοραστή τον . . του με ΑΦΜ:....., και αναγραφόμενο τίμημα επί του συμβολαίου 115.000,00€. Καταχωρήθηκε στη σελίδα 42 του βιβλίου εσόδων-εξόδων με καθαρή αξία 115.000,00€ πλέον ΦΠΑ 16.450,00€ και μικτή αξία 141.450,00€.

γ) Το υπ' αριθμ.-2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας με αγοραστή τον . . του με ΑΦΜ:....., και αναγραφόμενο τίμημα επί του συμβολαίου 115.000,00€. Καταχωρήθηκε στη σελίδα 43 του βιβλίου εσόδων-εξόδων με καθαρή αξία 115.000,00€ πλέον ΦΠΑ 16.450,00€ και μικτή αξία 141.450,00€.

δ) Το υπ' αριθμ.-2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας με αγοραστή τον . . του με ΑΦΜ:....., και αναγραφόμενο τίμημα επί του συμβολαίου 115.000,00€. Καταχωρήθηκε στη σελίδα 44 του βιβλίου εσόδων-εξόδων με καθαρή αξία 115.000,00€ πλέον ΦΠΑ 16.450,00€ και μικτή αξία 141.450,00€.

Επειδή, η συνολική αξία των ως άνω συμβολαίων, όπως καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων-εξόδων του προσφεύγοντα, ανέρχεται σε καθαρή αξία 460.000,00€ πλέον ΦΠΑ 105.800,00€ και μικτή αξία 565.800,00€. Βάσει του υπομνήματος που κατέθεσε ο προσφεύγων και των προφορικών εξηγήσεων-διευκρινήσεων που παρείχε, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ποσό των 914.996,00€ που κατατέθηκε στον επίμαχο λογαριασμό ταμειευτηρίου αφορά τη μικτή αξία των συναλλαγών και η προκύπτουσα διαφορά των 349.196,00€ (914.996,00€-565.800,00€) κατανέμεται ισομερώς στα τέσσερα συμβόλαια πώλησης ακινήτων ήτοι 87.229,00€ για έκαστο εξ'αυτών. Συνεπώς σε καθένα από τα τέσσερα ως άνω συμβόλαια πώλησης ανεγράφη ανακριβές τίμημα, η διαφορά του οποίου σε σχέση με το πραγματικό εισπραχθέν ισούται με καθαρή αξία 70.974,80€ πλέον ΦΠΑ 16.324,20€, ήτοι μικτή αξία 87.299,00€

Επειδή, ο προσφεύγων κλήθηκε από τον έλεγχο να αιτιολογήσει τις υπό κρίση τραπεζικές συναλλαγές-εμβάσματα και να προσκομίσει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του. Ο προσφεύγων, ισχυρίστηκε ότι το μεγαλύτερο μέρος των εμβασμάτων που υπερβαίνουν το τίμημα που αναγράφεται στα συμβόλαια, δεν αποτελεί τίμημα του ακινήτου αλλά ποσά που του ενέβασαν οι αγοραστές, προκειμένου να προβεί στην αγορά οικιακού, κυρίως, εξοπλισμού για τις οικίες που αγόρασαν, καθαρά για λόγους εξυπηρέτησής τους και ενεργώντας ως αντιπρόσωπος αυτών, προσκόμισε, δε, 40 παραστατικά αξίας 108.583,46€. Από την επεξεργασία αυτών ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα 18 από αυτά είναι αποδείξεις είσπραξης ή δελτία παραγγελίας ή λοιπά έγγραφα τα οποία αποτελούν λογιστικά σημειώματα και συνεπώς δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη. Μόνο τα 22 παραστατικά αξίας 43.099,90€ είναι φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και από αυτά τα 5 είναι αποδείξεις λιανικής πώλησης οι οποίες εκδόθηκαν με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και δε φέρουν όνομα πελάτη ενώ άλλες 2 αποδείξεις λιανικής πώλησης που αφορούν την αγορά πετρελαίου, αναγράφουν αριθμούς παροχών ΔΕΗ που δεν αντιστοιχούν σε αυτούς των υπό κρίση ακινήτων. Ο έλεγχος αποδέχτηκε και αναγνώρισε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε πληρωμές για δαπάνες αγοράς επίπλων και λοιπού εξοπλισμού για λογαριασμό των πελατών του συνολικής αξίας 38.948,37€.

Μετά την αναγνώριση των παραπάνω δαπανών, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων εισέπραξε από την πώληση των ακινήτων επιπλέον ποσό ύψους 310.247,63€ (914.966,00€-565.800,00€-38.948,37€) η οποία κατανέμεται ισομερώς στα τέσσερα συμβόλαια πώλησης ακινήτων ήτοι 77.561,91€ για έκαστο εξ'αυτών συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ και συγκεκριμένα καθαρή αξία 63.058,46€ και ΦΠΑ 14.503,45€.

Επειδή, με το συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλλε στην υπηρεσία μας ο προσφεύγων προσκόμισε πρόσθετα στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την, δια χειρός του ,πληρωμή ποσών για λογαριασμό των πελατών του. Ειδικότερα :

	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1		26-11-2011	10.261,90€	Δελτίο Παραγγελίας

				Λιανικής
2		03-05-2014	175,00€	Απόδειξη Λιανικής Πώλησης
3		11-07-2014	309,64€	Απόδειξη Λιανικής Πώλησης
4	ΔΗΜΟΣ	23-08-2013	3.057,01€	Απόδειξη Είσπραξης
5	ΔΗΜΟΣ	23-08-2013	845,22€	Απόδειξη Είσπραξης
6	ΔΗΜΟΣ	23-08-2013	1.227,22€	Απόδειξη Είσπραξης
7	ΔΗΜΟΣ	23-08-2013	451,48€	Απόδειξη Είσπραξης
8	ΔΗΜΟΣ	23-08-2013	899,32€	Απόδειξη Είσπραξης
	ΣΥΝΟΛΟ		17.226,79€	

Αναφορικά με το πρώτο προσκομιζόμενο παραστατικό τονίζουμε ότι είναι Δελτίο Παραγγελίας Λιανικής ενώ η αντίστοιχη σχετική Απόδειξη Λιανικής Πώλησης-Δ. Αποστολής, με ημερομηνία έκδοσης-2012, λήφθηκε ήδη υπόψη και συνυπολογίστηκε από τον έλεγχο.

Αναφορικά με τα υπόλοιπα επτά (7) προσκομιζόμενα παραστατικά τονίζουμε ότι αυτά έχουν ημερομηνίες-2013,2014 και-2014 δηλαδή είναι κατά πολύ μεταγενέστερα του χρονικού διαστήματος ...-2011 έως και2012 εντός του οποίου πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση τραπεζικές συναλλαγές-εμβάσματα. Συνεπώς, η παρούσα απόφαση δεν αναγνωρίζει κανένα από τα προσκομισθέντα παραστατικά ως δαπάνη για την οποία πραγματοποιήθηκε έμβασμα εντός του προαναφερθέντος χρονικού διαστήματος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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 **εμπεριστατωμένα 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 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: “.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*”.

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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υπάρχει παράλειψη ουσιώδους τύπου στην περίπτωση, που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ είναι πλήρως αιτιολογημένη, στηριζόμενη στην πληροφοριακή έκθεση της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης (κατόπιν αποστολής των με αριθμ.πρωτ..../..../....2013 και .../...../....-2014 εγγράφων της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης) αλλά και στα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία και καλύπτει την υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν 4174/2013.

Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο και όγδοο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν 414/2013 “*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, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι “*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, 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 εμπειριστατωμένα 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 στον φορολογούμενο.”

Επειδή, εν προκειμένω, στις-2016 επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα οι υπ’ αριθμ...../..... και/..... προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01-2011 έως 31-12-2011 και 01-01-2012 έως 31-12-2012, αντίστοιχα και το υπ’ αριθμ.-.....-2016 Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων, προκειμένου ο προσφεύγων να λάβει γνώση τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Με το Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων κλήθηκε ο προσφεύγων εντός είκοσι ημερών από την επίδοση αυτού να υποβάλει τις απόψεις του ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα και προσκόμισε τις από-2016 έγγραφες απόψεις σχετικές με τους ανωτέρω προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμων.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, συνέταξε την υπό κρίση έκθεση ελέγχου η οποία περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Ακολούθως, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Με το με αριθμό πρωτ...../.....-2016 έγγραφο της ΔΟΥ, τόσο οι προσβαλλόμενες με αριθμ..... και/2016 πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων όσο και η με αριθμό Έκθεση Ελέγχου ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο προσφεύγων είχε το δικαίωμα να ζητήσει εγγράφως και να λάβει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο προσωρινός προσδιορισμός φόρου.

Επειδή, ο προσφεύγων αόριστα και προσχηματικά ισχυρίζεται ότι η φορολογική διοίκηση του αρνήθηκε τη χορήγηση εγγράφων που αποτελούσαν αποδεικτικό υλικό χωρίς να αναφέρει έστω τον αριθμό πρωτοκόλλου της αρνητικής απάντησης της ΔΟΥ

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης της νόμιμης διαδικασίας σχετικά με την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και της σχετικής έκθεσης ελέγχου καθώς και αυτός της μη κοινοποίησης των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος “Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους

δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκηση τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.”

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ύψους του επιβαλλόμενου προστίμου ορίζεται απευθείας από τις σχετικές διατάξεις και η φορολογική διοίκηση προβαίνει στην επιβολή του με βάση τη διαπίστωση της παράβασης. Ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής, η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου σκοπού. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 “ 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: α)....., β)....., 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, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα προς τις ανωτέρω διατάξεις και σε βάρος του προσφεύγοντα καταλογίστηκαν πρόστιμα ίσα με το 25% της αποκρυβείσας αξίας των συμβολαίων πώλησης ακινήτων που συνάφθηκαν τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, δη ύψους 31.529,23€ (63.058,46€x2=126.116,92€x25%) για κάθε περίοδο.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί νομικής πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ.αρ.πρωτ.-/.....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/.....-2016 υπομνήματος του . . του με ΑΦΜ:....., κατά των με αριθμ....-/2016 και-/2016 πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της ΔΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01-01-2011 έως 31-12-2011 και 01-01-2012 έως 31-12-2012 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάση της παρούσας απόφασης

1)Αριθμ...../2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011:31.529,23€

2) Αριθμ...../2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012:31.529,23€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

