



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 23/12/2016

Αριθμός απόφασης: 1663

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) 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.».

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

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

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

3. Την με **ημερομηνία κατάθεσης..... και με αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατά των με αριθμ. α) πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης 2007 , β) περιόδου 01/01-31/12/2007), γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 και δ) πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Τις με αριθμ. α) πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσεων 2007, β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007), γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 και δ) πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 των οποίων ζητείται η ακύρωση και των οικείων εκθέσεων ελέγχου .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 28.07.16 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 πρόστιμο ποσού **590,80€, για λήψη** δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση του με ΑΦΜ , **για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους**, συνολικής καθαρής αξίας 5.908,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2, 18§9 & 30§4 του Π.Δ. 186/92, όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει με το Ν. 3052/2002, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3ε του Ν.4337/2015 .

Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007 - 31/12/2007) κύριος φόρος ποσού 743,67€, πλέον πρόσθετος φόρος 892,40€, ήτοι συνολικό ποσό **1.636,07€**, λόγω εξωλογιστικού επαναπροσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως Ανακριβών .

Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007 κύριος φόρος ποσού 1.446,77€, πλέον πρόσθετος φόρος 1.736,12€, ήτοι συνολικό ποσό

3.182,89€, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 5.908,00 €, πλέον ΦΠΑ 1.122,52 €, και επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εισροών και εκροών καθώς και του ΦΠΑ αυτών.

Με την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007 πρόστιμο ποσού **3.367,56€**, για την λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 5.908,00 €, πλέον ΦΠΑ 1.122,52€, δη το τριπλάσιο του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που παρανόμως εξέπεσε.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των απόεκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ, και άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ..... κατόπιν της απόπληροφοριακής έκθεσης ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση του με ΑΦΜ, έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές με επιχειρήσεις κατά τις χρήσεις 2005,2006 και 2007, οι οποίες κρίθηκαν **εικονικές για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους**. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες των φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης είναι και η επιχείρηση του η οποία έλαβε την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 από την παραπάνω επιχείρηση δύο(2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως ακολούθως:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ - ΑΡΙΘ. & ΗΜΕΡΟΜ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΕΥΡΩ)	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. (ΕΥΡΩ)	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ
1		3.760,00	714,40	8 ΛΑΣΤΙΧΑ MICHELIN 315/80 R22.5 , 4 ΖΑΝΤΕΣ ΦΟΡΤΗΓΟΥ
2		2.148,00	408,12	1 ΒΑΡΕΛΙ ΛΑΔΙ SAE 15W/40 TURBO DIESEL Agip , 1 ΒΑΡΕΛΙ ΓΡΑΣΣΟ L3 ΛΙΘΙΟΥ , 3 ΔΟΧΕΙΑ PARAFLOU , 3 ΔΟΧΕΙΑ ΒΑΡΒΟΛΙΝΗ SAE 80W/90 , 3 ΦΙΛΤΡΑ ΑΕΡΟΣ , 10 ΦΙΛΤΡΑ ΛΑΔΙΟΥ , 10 ΦΙΛΤΡΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ.
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	5.908,00	1.122,52	

Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την χρήση 2007 ΑΝΑΚΡΙΒΗ, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), καθώς διαπίστωσε ότι οι παρατυπίες και οι παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σύγκριση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 5.908,00 €, σε διαχειριστική περίοδο με Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών 24.607,43€ και δηλωθέντα καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση 6.151,86 €), με αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης και να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και

στοιχεία. Κατόπιν των παραπάνω προσδιόρισε τα αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης εξωλογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2238/94.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Δεν είναι εικονικές οι υπό κρίση συναλλαγές.
- 2) Κατά το έτος 2007 ο προσφεύγων είχε στην κατοχή του φορτηγό αυτοκίνητο το οποίο το χρησιμοποιούσε ο πατέρας του ο οποίος παρέλαβε και τα αναγραφόμενα στα εν λόγω τιμολόγια, χωρίς ο ίδιος να έχει οποιαδήποτε σχέση ,καθώς όπως δηλώνει το διάστημα εκείνο υπηρετούσε την στρατιωτική του θητεία.
- 3) Η επιχειρηματολογία των ελεγκτικών οργάνων στηρίζεται σε υποθετικούς συλλογισμούς και όχι σε αντικειμενικά δεδομένα, καθώς ούτε ο ίδιος ούτε ο πατέρας του δεν μπορούσαν να ελέγξουν τη νομιμότητα της εκδότριας επιχείρησης.
- 4) Μη νομίμως τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης κρίθηκαν Ανακριβή.
- 5) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97:Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας » .

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε

ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η **φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας**. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣτΕ "όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)...".

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, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων δεν μπορεί να απαλλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 533/2013).

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. (<https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια- των-διοικητικων-πραξεων>)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) 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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου .

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του 4174/13 : 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 στον φορολογούμενο (παράγραφος 2).

Επειδή, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου.

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου**, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. 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 Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 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.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στις από εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. ,προσδιορισμού Φ.Ε, προσδιορισμού Φ.Π.Α., και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97, που εδράζονται επί της από 26/07/2011 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση των παραβάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

- η εκδότρια επιχείρηση ποτέ δεν απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα.

-η εκδότρια επιχείρηση εμφανίζεται να πραγματοποιεί μεγάλο αριθμό πωλήσεων χωρίς να έχει αγορές (στις χρήσεις 2005, 2006 και 2008) ή ασήμαντες αγορές (χρήση 2007) , όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ.- Γεν. Δ/νση ΚΕΠΥΟ , τα στοιχεία αυτά προήλθαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των αντισυμβαλλομένων και όχι της εκδότριας επιχείρησης .Κατά συνέπεια πραγματοποιεί στις χρήσεις (2005, 2006 και 2008) μεγάλο αριθμό πωλήσεων χωρίς να έχει αγορές και στη χρήση 2007 πολύ μεγάλο όγκο πωλήσεων και ασήμαντο αγορών.

- η εκδότρια επιχείρηση δεν αγόρασε ποτέ και δεν μετέφερε εμπορεύματα στα διάφορα καταστήματα που νοίκιαζε όπως προκύπτει από τις υπεύθυνες δηλώσεις των ιδιοκτητών των καταστημάτων και σπάνια εμφανιζόταν σε αυτά. Τα ελάχιστα εμπορεύματα που προκύπτουν από κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία και που αγόρασε στη χρήση 2006 και 2007 ,τα είχε για βιτρίνα των ενοικιαζόμενων καταστημάτων. (τα ανωτέρω προκύπτουν από τη συνημμένη πληροφοριακή έκθεση ελέγχου.)

-από τον έλεγχο του ίχνους διάτρησης των στοιχείων και την αντιπαραβολή με την καρτέλα θεώρησης στην ΔΟΥ , αρμόδια ΔΟΥ του εκδότη , και την αντιπαραβολή τους με τις ημερομηνίες έκδοσης των στοιχείων διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε 756 φορολογικά στοιχεία με ημερομηνία έκδοσης προγενέστερη της ημερομηνίας θεώρησης αυτών στην ΔΟΥ

-η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε ίδια μεταφορικά μέσα.

-η εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλλε για τη χρήση 2007 συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ 186/92 του Κ.Β.Σ

-σε κανένα από τα δύο (2) υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας των ΦΙΧ ή ΦΔΧ με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες μεταφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5β΄ του άρθρου 11 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) όπως αυτό συμπληρώθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν. 2992/2002 άρθρο 16 και ισχύει από 20-03-2002. Επίσης σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ (σελ. 9) σε κανένα από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διακίνησης που εκδόθηκαν από τον προς άλλους λήπτες δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος μεταφοράς.

-τα δύο (2) υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αναγράφουν ως τόπο προορισμού των εμπορευμάτων την έδρα του ελεγχόμενου (.....) σε αντίθεση με την αριθ. πρωτ.Υπεύθυνη δήλωσή του ελεγχόμενου – λήπτη των σχετικών Δ.Α. & Τ.Π.-Δ.Α από την οποία προκύπτει ότι τόπος προορισμού των εμπορευμάτων ήταν το ορυχείο 14 στην Πτολεμαΐδα.(απαντώντας στην ερώτηση 5 της σχετικής Υπεύθυνης δήλωσης για τον τρόπο μεταφοράς των εμπορευμάτων και τον τόπο παράδοσής τους ο ελεγχόμενος ισχυρίστηκε : «ΜΟΥ ΤΑ ΕΦΕΡΕ Ο ΙΔΙΟΣ ΜΕ ΕΝΑ ΦΟΡΤΗΓΑΚΙ ΣΤΟ ΟΡΥΧΕΙΟ ΠΟΥ ΔΟΥΛΕΥΑ ΣΤΟ 14 ΟΡΥΧΕΙΟ ΤΗΣ»).

-δεν αποδεικνύεται ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων αφού όπως κατέθεσε με την υπεύθυνη δήλωσή του ο προσφεύγων η μεταφορά τους έγινε από τον ίδιο τον πωλητή-εκδότη των φορολογικών στοιχείων ο οποίος όμως δεν διέθετε προσωπικό ούτε και μεταφορικά μέσα να την πραγματοποιήσει , ούτε άλλωστε μας προσκόμισε ο ελεγχόμενος άλλα έγγραφα μεταφοράς για τη διακίνησή των εμπορευμάτων όπως με μεταφορική εταιρεία (φορτωτικές Φ.Δ.Χ). Σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ και από κανέναν άλλο λήπτη που προμηθεύτηκε φορολογικά στοιχεία από τον δεν προσδιορίζεται το όχημα μεταφοράς των εμπορευμάτων και δεν αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αντίθετως δίδονται διάφορες γενικές περιγραφές λευκό φορτηγάκι (κλούβα) κατ' άλλους ΤΟΥΟΤΑ κατ' άλλους ΜΕΡΣΕΝΤΕΣ κατ' άλλους ΜΙΤΣΟΥΜΠΙΣΙ, αγροτικό κατά την ελεγχόμενη.

-η επιχείρηση του λήπτη ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές έγιναν με μετρητά, με κάθε παραλαβή χωρίς να προσκομίσει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο.Είναι γεγονός και κανόνας στα καθημερινά συναλλακτικά ήθη, συναλλαγές χιλιάδων ευρώ μεταξύ επιτηδευματιών είναι αδύνατον να πραγματοποιούνται με μετρητά, αυθημερόν, με την έκδοση των τιμολογίων. Η συνήθης πρακτική είναι η εξόφληση των τιμολογίων να γίνεται μέσω επιταγών και μάλιστα τμηματικά όταν πρόκειται για μεγάλα ποσά. Ακόμη για να διασφαλιστούν οι

επιχειρήσεις, σε περιπτώσεις αμφισβήτησης των συναλλαγών μεταξύ τους ακόμη και τιμολόγια με μικρά σχετικά ποσά εξοφλούνται μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Οι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδίδουν τα στοιχεία με αξία μέχρι το ποσό των 15.000 € προκειμένου να αποφύγουν τα όσα ορίζονται στο άρθρο 18§2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σύμφωνα με το οποίο από 20.03.2002 και μετά για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 15.000€ απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή. Στη συγκεκριμένη υπόθεση και όπως προκύπτει από τα κατασχεθέντα Δ.Α. & Τ.Π.-Δ.Α. η προσφεύγουσα επιχείρηση λήπτης, εμφανίζεται να συναλλάσσεται με μετρητά γεγονόσ που συναντούμε κατά συντριπτική πλειοψηφία στις εικονικές συναλλαγές.

-η περιγραφή των χαρακτηριστικών των ανταλλακτικών, όπως αυτή καταγράφεται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι ελλιπής. «..... Στο τιμολόγιο αναγράφεται το είδος των αγαθών ,όπως διακρίνεται στις εμπορικές συναλλαγές και επί πλέον η ουσιώδης ποιοτική τους διάκριση.....». σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ.3 και 12 παρ.9,10,11 του Π.Δ 186/92 . Αντίθετα η ελεγχόμενη αγόραζε ανταλλακτικά και λιπαντικά γενικώς και αορίστως χωρίς καμία αναφορά σχετικά με την κατασκευαστική εταιρία, τον τύπο και το μέγεθος αυτών (4 ζάντες φορτηγού, 1 βαρέλι γράσο L3 λιθίου, 3 δοχεία παραφλου, 3 δοχεία βαρβολίνη SAE 80W/90 , 3 φίλτρα αέρος , 10 φίλτρα λαδιού , 10 φίλτρα πετρελαίου).

- δεν υπάρχουν παραστατικά συνεργείων που να αποδεικνύουν ότι τοποθετήθηκαν στα αυτοκίνητα της προσφεύγουσας τα ορυκτέλαια και λιπαντικά ή έστω τα ελαστικά και οι ζάντες του φορτηγού που φέρεται ότι αγόρασε η ελεγχόμενη με τα κατασχεθέντα Δ.Α. & Τ.Π.-Δ.Α αφού η τοποθέτησή τους, απαιτεί τεχνογνωσία και ειδικό μηχανολογικό εξοπλισμό.

-ο(εκδότης) των φορολογικών στοιχείων δεν δήλωσε την ελεγχόμενη επιχείρηση (λήπτης) ως πελάτη στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών του άρθρου 20 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ώστε να καταθέσει τις απόψεις του σχετικά με το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/13.(Τις απόψεις και αντιρρήσεις σχετικά με το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων και για λογαριασμό του προσφεύγοντα, κατέθεσε ο πατέρας του με το υπ' αριθ. πρωτ..... έγγραφό του χωρίς να δεν έχει κάποιο έγγραφο που να τον καθιστά πληρεξούσιο).

Επειδή, στις από εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, Εισοδήματος, ΦΠΑ και Άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. αναγράφονται οι διατάξεις του νόμου τις οποίες παρέβη ο προσφεύγων και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι είναι αναπόδικοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί υπαρκτού των συναλλαγών και της καλής πίστης του.

Ως προς τον λόγο της προσφυγής ότι πραγματικός λήπτης των επίδικων τιμολογίων ήταν ο πατέρας του προσφεύγοντα, ο οποίος στην πράξη χειριζόταν τις υποθέσεις του και συνεπώς αυτός είναι υποκείμενο όλων των φορολογικών υποχρεώσεων και των καταλογιζομένων παραβάσεων και φόρων, αντιπαραθέτουμε ότι αυτός είναι αβάσιμος, διότι, αν ο προσφεύγων, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση ενάρξεως ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση στον πατέρα του, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για σχετικές παραβάσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης(ΣτΕ 2964/2004, 3159/2007).

Κατά συνέπεια ,ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί τυπικής και μη ουσιαστικής εμπλοκής και

ανάμειξής του στην ατομική του επιχείρηση, απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2,4,7,8 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται) **λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ).....ε).....** Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, **ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του Άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το**

βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:.....ε) **Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό ».**

Εν προκειμένω, ο έλεγχος έκρινε για την εν λόγω χρήση τα βιβλία Ανακριβή, καθώς διαπίστωσε ότι οι παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σύγκριση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησής σας (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 5.908,00 €, σε διαχειριστική περίοδο με Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών 24.607,43 € και δηλωθέντα καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση 6.151,86 €) με αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης και να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν.4337/13 ενός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και φόρων, συμβάλλει στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, επιβάλλει για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας και εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων

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, στην προκειμένη περίπτωση, τα επιβληθέντα πρόστιμα, φόροι και προσαυξήσεις δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ως προφανώς δυσανάλογες ότι υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού Φ.Π.Α, προστίμου Φ.Π.Α.και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6.Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ
ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

**1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΠΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2007-31/12/2007**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 5.908,00 x 10%= 590,80 ευρώ.

2. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2008 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2007-31/12/2007)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	8.757,03	14.564,38	5.807,35
	Της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	794,58	50,91	743,67
	Χρεωστικό ποσό			
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			892,40	892,40
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Διαφορά συμψηφισμού				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης			794,58	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		1.636,07	1.636,07
	για επιστροφή	794,58		794,58

3. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2007-31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		24.607,43	26.576,02	1.968,59
Αξία φορολογητέων εισροών		24.783,43	18.875,43	5.908,00
Φόρος εκροών		4.675,41	5.049,44	374,03
Υπόλοιπο φόρου εισροών		4.725,19	3.602,67	1.122,52
Πιστωτικό υπόλοιπο		49,78		49,78
Χρεωστικό υπόλοιπο			1.446,77	1.446,77
Πρόσθετος φόρος			1.736,12	1.736,12
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			3.182,89	3.182,89
Υπόλοιπο φόρου	για	49,78		49,78

	έκπτωση			
	για επιστροφή			

**4. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
01/01/2007-31/12/2007**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 1.122,52Χ 3 = 3.367,56 ευρώ.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α8**
α.α.

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

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).