



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 12.12.2016

Αριθμός απόφασης: 1531

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258

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 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 Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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' 55/16-1-2014).

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

3. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, της υπ' αριθ.2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και της υπ' αριθ.2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, την υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και την υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 3.109,17 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 3.731,00 €.

Με την υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 9.327,51 €.

Με την υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.826,52 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως, ΑΦΜ συνολικής αξίας 28.265,20 €.

A/A	ΑΡΙΘΜ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟ ΜΕΣΟ
1	/.....2009	7.106,00 €	32.300 κιλά τριφύλλι	
2	/.....2009	6.787,00 €	30.850 κιλά τριφύλλι	
3	/.....2009	6.943,20 €	31.560 κιλά τριφύλλι	
4	/.....2009	7.429,00 €	43.700 κιλά καλαμπόκι	
ΣΥΝΟΛΑ		28.265,20 €		

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

- 1) Ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής, αοριστία των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής των ειδικών κυρώσεων λόγω μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου όσον αφορά τις επίδικες συναλλαγές του.
- 2) Παράβαση του άρθρου 4 Ν. 3610/2007. Στην προκειμένη περίπτωση, αν και η ως άνω διάταξη καταργήθηκε βάσει του Ν. 4002/2011, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι θα πρέπει να τύχει εφαρμογής και για την παρούσα υπόθεση. Τούτο διότι αφενός μεν η παρούσα υπόθεση αφορά φορολογικό στοιχείο, που λήφθηκε από εμένα το έτος 2009, ήτοι προ του έτους 2011, κι αφετέρου και κυρίως διότι στο δίκαιο των φορολογικών κυρώσεων πρέπει να ισχύει εξίσου η προερχόμενη από το ποινικό δίκαιο αρχή της εφαρμογής του ευνοϊκότερου για τον φορολογούμενο νόμο.
- 3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, του δικαιώματός του στην περιουσία και σε αποτελεσματική δικαστική προστασία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός 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 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, το άρθρο 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από2016 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. (οι οποίες βασίζονται στα νέα στοιχεία που προέκυψαν με την αριθ. πρωτ./.....2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Ιονίων Νήσων) περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, ο εκδότης, με Α.Φ.Μ.:

α) δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2010, 2011, 2012 και 2013,

β) δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013,

γ) δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση παρακρατούμενων φόρων, απόδοσης ΕΛΓΑ,

δ) δε διαθέτει καμία υλικοτεχνική υποδομή για την άσκηση της δραστηριότητάς του και δήλωσε ως έδρα ένα μισθωμένο ακίνητο στην περιοχή –, το οποίο από την αυτοψία που έγινε διαπιστώθηκε ότι το κτίριο είναι περίπου 80 τμ επικοινωνεί με τον κεντρικό δρόμο με ένα μονοπάτι που είναι αδύνατο να προσεγγίσει φορτηγό αυτοκίνητο και δεν υπάρχουν αποθηκευτικοί χώροι για τις ποσότητες των εμπορευμάτων που απεικονίζονται στα στοιχεία αγοράς της ελεγχόμενης επιχείρησης,

ε) στις καταθέσεις τους, κανείς από τους εμπλεκόμενους δε δέχεται ότι άσκησε τη δραστηριότητα της επιχείρησης και κανείς δεν έχει πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που απεικονίζονται στα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση,

στ) δε διαθέτει μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά των αγορών του και σε όσα τιμολόγια αναφέρεται μεταφορικό μέσο είτε πρόκειται για Ε.Ι.Χ. είτε για φορτηγά δημοσίας ή ιδιωτικής χρήσης που το ωφέλιμο φορτίο τους είναι πολύ μικρότερο από αυτό που αναγράφεται στα φορολογικά παραστατικά που έχουν εκδοθεί.

Συνεπώς βάσει όλων των ανωτέρω ο εκδότης, με Α.Φ.Μ. είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.

Επειδή, περαιτέρω το με αριθμό κυκλοφορίας Δ.Χ. φορτηγό αυτοκίνητο που χρησιμοποιήθηκε για τη μεταφορά των αγροτικών προϊόντων που αγοράστηκαν με τα υπ' αριθ.

....../.....2009, .../.....2009 και/.....2009 Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων-Δ.Α., διαθέτει ωφέλιμο φορτίο πολύ μικρότερο από τα φορτία που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί (όπως προκύπτει από το Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων του Υπουργείου Οικονομικών) και επίσης έχει χρησιμοποιηθεί και σε αγορές από άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος τις ίδιες ημερομηνίες.

Επιπροσθέτως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μεταφορά των αγροτικών προϊόντων έγινε όχι άπαξ, αλλά τουναντίον τμηματικά και διαδοχικά, παρελκυστικά προβάλλεται, καθώς είναι αδύνατο στην ίδια ημέρα να μεταφέρθηκαν προϊόντα από τις (έδρα του προσφεύγοντος) στην (έδρα του), με δύο άλλοτε ακόμη και με τρεις μετακινήσεις, καθώς η χιλιομετρική απόσταση και ο χρόνος που απαιτείται για αυτές τις μεταφορές είναι ιδιαίτερο μεγάλος.

Επειδή, το με αριθμό κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. που χρησιμοποιήθηκε για τη μεταφορά των αγροτικών προϊόντων που αγοράστηκαν με το υπ' αριθ./.....2009 Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων-Δ.Α., έχει οριστικά διαγραφεί στις 31.12.2004 (όπως προκύπτει από το Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων του Υπουργείου Οικονομικών), συνεπώς είναι αδύνατο να πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των προϊόντων.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση του 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, ο προσφεύγων προς απόδειξη των ισχυρισμών του δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και βάσει όλων των ανωτέρω αποδεικνύεται η εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου, οι ισχυρισμοί του περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 3610/2007 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος, εφόσον επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο, μπορεί να υποβάλει αρχικές ή

συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, με μείωση στο 1/2 των πρόσθετων φόρων που προβλέπονται επί εκπροθέσμων δηλώσεων από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'). Το παραπάνω δικαίωμα ασκείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από της επίδοσης στον φορολογούμενο επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 3 περ. α' του ν. 4002/2011 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 (Α' 258) καταργούνται από 1ης Σεπτεμβρίου 2011.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1198/2011 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 3 του άρθρου 18 του ν.4002/2011 καταργούνται από 1^{ης} Σεπτεμβρίου 2011 οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007, δηλαδή από την ως άνω ημερομηνία δεν θα επιδίδεται πλέον στους φορολογούμενους, στους οποίους διενεργείται τακτικός ή προσωρινός φορολογικός έλεγχος, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν.3610/2007 πρόσκληση.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, καθώς βάσει των ανωτέρω η πρόσκληση του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 δεν επιδίδεται από 1^{ης} Σεπτεμβρίου 2011 στους φορολογούμενους.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημόσιου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν. 2523/1997 και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα στις διαπιστωθείσες παραβάσεις, αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, 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 την 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 (Ολ ΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα επιβληθέντα πρόστιμα 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 ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2009

Διαφορά φόρου	3.109,17€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.731,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.840,17€

Υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 2009

Πρόστιμο	9.327,51€
----------	-----------

Υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2009

Πρόστιμο	2.826,52€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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).