



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ Αριθμός Απόφασης : ...

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333245

Αριθ. fax: 2313333258

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 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 Β165/19-1-2015) «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».

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 με ημερομηνία κατάθεσης ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του με έδρα της επιχείρησής στην οδό, κατά των αριθ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4.Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ.

5.Τις από απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6 Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω αναφερόμενες προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό 8.450,00 €, ως ακολούθως:

Με την

- 1) υπ. αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ έτους του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε συνολικό ποσό φόρου 6.497,30€.
- 2) υπ. αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ έτους του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε συνολικό ποσό φόρου 8.180,46€
- 3) υπ. αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ έτους του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε συνολικό ποσό φόρου 2.887,35€
- 4) υπ. αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ έτους ... του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε συνολικό ποσό φόρου 16.707,79€

Ο προσφεύγων δραστηριοποιείται ως ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τη συλλογή μη επικίνδυνων απορριμμάτων. Ο προσφεύγων αποδέχτηκε το αρ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου περαίωσης εισοδήματος και ΦΠΑ με τον 3888/2010 για τα οικ. έτη αλλά δεν εξόφλησε το σύνολο της οφειλής.

Από τον έλεγχο επιχορήγησης βάσει αναπτυξιακού νόμου (ν. 3299/04) που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. και με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφό του, που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ., η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) Επιχορήγησης Βάσει Ν.3299/04 και τα από 18/02/2015 Πληροφοριακά Δελτία Εισοδήματος και ΦΠΑ σχετικά με την επιχείρηση, προέκυψε ότι στη χρήση τα έσοδα βάσει των παραστατικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση, με ΦΠΑ είναι 110.040,00€, ενώ από τη καταχώρηση των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, έχουν εξαχθεί ως σύνολα χρήσης τα παρακάτω: “1) στήλη βιβλίου, (πωλήσεις αγαθών-χονδρική) συνολικό ποσό χρήσης 75.212€, 2) στήλη βιβλίου, (από παροχές υπηρεσιών) συνολικό ποσό χρήσης 8.400€, 3) στήλη βιβλίου, (από επιδότηση) συνολικό ποσό χρήσης 3.942€ & 4) στήλη βιβλίου (ΦΠΑ) συνολικό ποσό χρήσης 1.786€, ήτοι διαφορά μεταξύ των καταχωρημένων στοιχείων στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων και δηλωμένων στο Ε3 της συγκεκριμένης χρήσης με το σύνολο των εσόδων βάσει των στελεχών των στοιχείων ποσού 20.700€. «Η διαφορά εντοπίζεται στις καταχωρήσεις των ΤΔΑ με α/α 103 & 104 τα οποία ενώ σύμφωνα με τα στελέχη έχουν εκδοθεί με ποσό αξίας 13.809 & 12.828, αντίστοιχα, στο τηρούμενο βιβλίο έχουν καταχωρηθεί με ποσό 3.809 & 2.828, (διακρίνεται διόρθωση των καταχωρημένων ποσών με μπλάνκο), επίσης διαφορά εντοπίζεται και στο άθροισμα της στήλης όπου αναγράφονται τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών» και Β) Η αγορά των πρεσσοκοντέϊνερ έγινε από την επιχείρηση στη χρήση ... και ενώ στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων έχουν καταχωρηθεί στη στήλη των παγίων και υπολογισθεί ως αποσβέσεις, στο Ε3 που έχει υποβληθεί στην αρμόδια ΔΟΥ δεν αποτυπώνονται”.

Κατόπιν, των νέων αυτών στοιχείων η Δ.Ο.Υ. διενήργησε μερικό έλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους, σύμφωνα με τον οποίον προέκυψαν οι εξής παραβάσεις:

-

- Διαχειριστική περίοδος ...έως

Στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. υφίσταται η αρ. απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) που αφορά μεταξύ άλλων σε παράβαση για τη μη καταχώρηση έξι (6) φορολογικών στοιχείων εξόδων συνολικής αξίας 7.323,95€. Οι διαπιστωθείσες παραβάσεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης και γι’ αυτό τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή και ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 32 του ν. 2238/94.

Διαχειριστική περίοδος ... έως ...

Στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. υφίσταται η αρ. ΑΕΠ που αφορά μεταξύ των άλλων σε παράβαση για τη μη καταχώριση τεσσάρων φορολογικών στοιχείων εξόδων συνολικής αξίας 5.000,00€.

Ο έλεγχος λόγω της έκτασης της παράβασης έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 32 του ν. 2238/94.

Μη υποβολή της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του άρθρου 36§1 β του Ν. 2859/00 όπως ισχύει, **δήλωσης μεταβολών – μετάταξης** για την έναρξη υποκαταστήματος. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/97.

Διαχειριστική περίοδος ... έως ...

Στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. ... υφίσταται η αρ. ΑΕΠ που αφορά μεταξύ των άλλων σε παράβαση για τη μη καταχώριση ενός στοιχείου εσόδου αξίας 28.875,00€ που αφορά σε είσπραξη επιχορήγησης.

Ο έλεγχος λόγω της έκτασης της παράβασης έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 32 του ν. 2238/94.

Διαχειριστική περίοδος ... έως

Από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, ο έλεγχος δε διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, οι υφιστάμενες παραβάσεις είναι μικρής έκτασης και δεν επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης και κρίνει τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου ειλικρινή.

Διαχειριστική περίοδος ... έως

Στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. υφίσταται η αρ. Α.Ε.Π. για τη μη καταχώριση έξι (6) φορολογικών στοιχείων εξόδων συνολικής αξίας 9.600,00€, τη λήψη και καταχώριση στα τηρούμενα βιβλία ενός (1) φορολογικού στοιχείου Τιμ- ΔΑ, το οποίο είναι μερικώς εικονικό – υπερτιμολογημένο κατά συνολική καθαρή αξία 9.000,00€

Ενώ από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε η : **Νόθευση δύο (2) Δελτίων Αποστολής-Τιμολογίων** και συγκεκριμένα των με α/α ... και, αξίας νόθευσης 10.000,00 ευρώ το καθένα, τα οποία εκδόθηκαν προς την ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 9, 10 και 11, 18§3 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. όπως ίσχυαν, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97 που επισύρει κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ. β του Ν.4337/2015. Οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Για το λόγο αυτό κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2009.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, για τα οικ. έτη ... έως ..., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Οι εκδοθείσες πράξεις είναι παράνομες και καταχρηστικές, διότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα πιστωτικά τιμολόγια ... και, τα οποία εκδόθηκαν προς διόρθωση της προτέρας λανθασμένης τιμολόγησης των υπ' αριθμ. ... και Δα-Τιμ.

- 2) Ο προσφεύγων είχε περαιώσει για τα ελεγχόμενα έτη με τις διατάξεις του ν.3888/2010 και τις οφειλές από την περαίωση τις έχει εντάξει σε ρύθμιση χρεών του ν. 4321/2015.
- 3) Η επιβολή του προστίμου για τη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων είναι αποτέλεσμα της προχειρότητας του ελέγχου.
- 4) Η προσαύξηση των φορολογικών εσόδων δεν προσδιορίζεται με ακρίβεια και είναι υπερβολική, σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§1 του Π.Δ. 186/92: «Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρογράφως με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν, ορίζεται: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86 – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με

οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 το 19§3 του 2523/97 όπως ίσχυε : «...Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.»

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».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

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, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται

ότι: « 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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 έκδοσή 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία** (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

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.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί νόθευσης των στοιχείων είναι ορθός διότι στο τηρούμενο χειρόγραφο βιβλίο εσόδων- εξόδων έχουν καταχωρηθεί εγγραφές με μελάνι τις οποίες διόρθωσε ο προσφεύγων με τη χρήση διορθωτικού (blanco) και σε μερικές περιπτώσεις παρατηρείται και η διενέργεια εγγραφών στο περιθώριο, γεγονός που συνιστά παραποίηση και νόθευση του στοιχείου της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14, του ν. 4174/2013 προβλέπεται ότι:

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων την παρέλαβε την με αρ. πρωτ.... πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, τα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τις χρήσεις αυτές, αλλά τα εν λόγω παραστατικά ουδέποτε τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου. Με την απάντηση στο με αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων που του κοινοποιήθηκε, έθεσε στην διάθεση του ελέγχου μόνο το με αρ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών το οποίο και ο έλεγχος έκανε δεκτό.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 13 του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι : «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

- α) Οι υπηρεσίες, τα πιστωτικά ιδρύματα ή άλλοι φορείς στα οποία διενεργείται η καταβολή του ποσού της παραγράφου 3 του άρθρου 9 και η καταβολή των δόσεων της οφειλής.
- β) Το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης Εκκαθαριστικού ή Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 9, καθώς και οι συνέπειες και οι διαδικασίες που ακολουθούνται σε περίπτωση μη αποδοχής του από τον επιτηδευματία.
- γ) Ο ειδικότερος τρόπος βεβαίωσης των οφειλών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και τα παραστατικά που θεωρούνται ως αποδεικτικά είσπραξης για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου αυτού.
- δ) Ο ειδικότερος τρόπος, ο χρόνος και η κατανομή των καταβαλλόμενων εσόδων στους κωδικούς του προϋπολογισμού.
- ε) Ο ειδικότερος τρόπος πίστωσης των καταβαλλόμενων εσόδων. στ) Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου.
- ζ) Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία σύνταξης και υποβολής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος στην περίπτωση μη έκδοσης του από την Γ.Γ.Π.Σ..
- η) Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία διόρθωσης του Εκκαθαριστικού Σημειώματος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. προφανών σφαλμάτων του Εκκαθαριστικού Σημειώματος.
- θ) Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος όταν ο επιτηδευματίας δεν επιθυμεί να περαιώσει το σύνολο των χρήσεων που περιλαμβάνονται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα.

ι) Ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 13 του άρθρου 6, της παραγράφου 3 του άρθρου 7 και των άρθρων 8 και 11 και, ια) κάθε αναγκαίο ζήτημα ή διαδικασία για την εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1066/2011 ορίζεται ότι : «Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.»

Επειδή, εν προκειμένω τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του προσφεύγοντος παραμένουν ανεξόφλητες αν και ρυθμισμένες με τον ν. 4321/2015, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Ο τέταρτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας** (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ΄ του Συντάγματος), **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.**

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 δημοσίου 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι «*Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σε αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει*».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 25 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι *«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. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από τον νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας»*.

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 (**ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή για τις χρήσεις που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά με τις νόμιμες προσαυξήσεις βάσει των διατάξεων του αρ. 30 του 2238/94.
- Οι επιβληθείσες προσαυξήσεις δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλες και απρόσφορες 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.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας** (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος) και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη (άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.), **στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης – Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

Συνολικό ποσό καταλογισμού **34.272,90 €**, ως ακολούθως:

A. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους υπ' αριθμ.....

Ποσό φόρου : 6.497,30€

B. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους υπ' αριθμ.

Ποσό φόρου : 8.180,46€

Γ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους υπ' αριθμ.

Ποσό φόρου 2.887,35€

Δ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους ... υπ' αριθμ. ./...

Ποσό φόρου 16.707,79€

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

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).