



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-06-2019

Αριθμός απόφασης:1557

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά της υπ' αριθμ...../24-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /24-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../12-02-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με 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'αριθμ./24-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 44.597,17€ διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός στοιχείου εσόδου αξίας 178.388,69€ για λιανική πώληση προϊόντων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ.1 και των άρθρων 12, 17 και 19 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ΚΦΑΣ (Ν 4309/2013) και τον Ν 4308/2014 ΕΛΠ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 24-12-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ.- Κ.Φ.Α.Σ..

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ...../03-04-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ.

Μετά την κοινοποίηση της ανωτέρω εντολής ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλλε εκπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης/03-08-2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του Ν 4512/2018, αυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδα της υπό έλεγχο χρήσης σε 369.430,40€ αντί των 192.904,49€ που είχαν δηλωθεί στην αρχική εμπροθέσμως υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω οικονομικού έτους. Επιπλέον, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό/02-08-2018 τροποποιητική περιοδική δήλωση 4^{ου} τριμήνου ΦΠΑ και την με αριθμό/02-08-2018 τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ του υπό κρίση έτους με δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα-εκροές ύψους 369.430,40€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος :

- 1) Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας-Έλλειψη αιτιολογίας αναφορικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών.
- 2) Η από 24-12-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, στην οποία στηρίχθηκε η έκδοση της προβαλλόμενης πράξης, περιέχει αντιφατικές παραδοχές, οι οποίες καθιστούν αδύνατη την υποβολή έγγραφων απόψεων ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ειδικότερα:
 - 2α) Στην παράγραφο 4.2 της ως άνω έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι «δεν διαπιστώθηκαν παραλείψεις και παρατυπίες».
 - 2β) Στην παράγραφο 4.4 σελ.3 της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι «τα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τα βιβλία της ελεγχόμενης,

αναμορφώνονται με την προσθήκη των πιο κάτω ποσών ως λογιστικών διαφορών...» γεγονός που αποδεικνύει ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ακριβή και ειλικρινή.

- 2γ) Τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4.5 της έκθεσης ελέγχου είναι ασύνδετα (σελ4-14) καθώς είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων, δεν υφίστανται αποκρυβέντα έσοδα και φυσικά ούτε ανακρίβεια βιβλίων και ως εκ τούτου δεν μπορεί να γίνει εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών.
- 2δ) Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων είναι αυθαίρετος καθώς ο έλεγχος αποδέχεται χαμηλές απώλειες σε σχέση με τα δεδομένα της κοινής πείρας. Ειδικότερα:
- i) Το 25% πίτας γύρου είναι ή διπλός γύρος με δυο πίτες ή μερίδα γύρο με δυο πίτες.
 - ii) Δε λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο ότι το εμφιαλωμένο μπουκάλι νερού των 0,5 λίτρων προσφέρεται δωρεάν μαζί με τον καφέ.-Το χοιρινό κρέας, κατά τη διαδικασία προετοιμασίας των γευμάτων, χάνει μεγάλο ποσοστό του όγκου του.
 - iii) Εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων που ίσχυσαν από το 2012 έως σήμερα.
- 3) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας-Χρηστής Διοίκησης-Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης του Διοικούμενου. Η φορολογική αρχή απέρριψε τα βιβλία του προσφεύγοντα, παρά την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης βάσει των διατάξεων του Ν 4512/2018 και την οικειοθελή αποκάλυψη από μέρους του αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.
- 4) Αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας.
- 5) Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 πρώτου Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.)

Ως προς τον πρώτο 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 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, 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). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 4 και 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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,

.....

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:

.....

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.».

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν 2238/1994
“ γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.”

Επειδή, στο άρθρο 32 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι "1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

.....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα....."

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε όλα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης στον έλεγχο, ο οποίος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης ως ανακριβή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) διότι ο έλεγχος διαπίστωσε πως ο προσφεύγων δεν εμφάνισε στα βιβλία του έσοδα αξίας 178.388,69€, με αποτέλεσμα την απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων σε μεγάλη έκταση καθώς το ποσοστό των αποκρυβέντων ακαθαρίστων εσόδων σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ανέρχεται σε 92,48% (178.388,69€/ 192.904,49€ X100).

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετοι, αφού η από 24-12-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ** διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκε η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα. Επιπρόσθετα, στην προαναφερόμενη έκθεση γίνεται εκτενέστατη λεπτομερής αναφορά στον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκε η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν εκδόθηκαν και φυσικά δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντα, παραστατικά πώλησης, είτε ΤΠ-ΔΑ, είτε ΑΛΠ από ΦΤΜ για υπηρεσίες παροχής γευμάτων, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, συνολικής αποκρυβείας αξίας 178.388,69€, δηλαδή διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης

πολύ μεγάλης έκτασης, γεγονός που καθιστά αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ**, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει τη διαπίστωση της ανακρίβειας των βιβλίων ώστε να προσδιοριστούν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Σημειώνεται δε ότι ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντα είχε διατυπωθεί και στο υπ. αριθμ. πρωτ./31-10-2018 έγγραφο του, με το οποίο διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρων και προστίμων και ο έλεγχος απάντησε σε αυτόν αναλυτικά και τεκμηριωμένα όπως εξάλλου προκύπτει και στη σελ.27 και επόμενες της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί αντιφατικότητας των παραδοχών του ελέγχου, έχουμε να σημειώσουμε τα εξής:

- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ακριβή και ειλικρινή γεγονός που αποδεικνύεται από τις παραγράφους 4.2 και 4.4 (σελίδα 3) της έκθεσης ελέγχου όπου αναφέρεται ότι «*δε διαπιστώθηκαν παρατυπίες και παραλείψεις*» και ότι «*τα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τα βιβλία της ελεγχόμενης, αναμορφώνονται με την προσθήκη των πιο κάτω ποσών ως λογιστικές διαφορές....*» αντίστοιχα. Ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα θα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος καθώς, όπως ρητά προκύπτει και από τη σελίδα 15 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, δε διαπιστώθηκαν παραλείψεις και παρατυπίες στα εμπροθέσμως ενημερωμένα βιβλία και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης, σχετικές με τις υποχρεώσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης που απορρέουν από τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ήτοι ως προς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη μηχανογραφική τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Επιπλέον, εκ παραδρομής αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου η ύπαρξη λογιστικών διαφορών καθώς, από τον έλεγχο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και την καταχώρηση αυτών στα τηρούμενα βιβλία, δεν προκύπτουν λογιστικές διαφορές.
- Επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4.5 της έκθεσης ελέγχου είναι ασύνδετα, είναι λανθασμένος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και συνεπώς λανθασμένα διαπιστώνονται αποκρυβέντα έσοδα και διενεργείται εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών. Ο εν λόγω ισχυρισμός θα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος καθώς, όπως προκύπτει και από τη σελίδα 25 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τον συντελεστή αναγωγής (1,17647) και αναγνωρίζοντας φύρα-απώλειες από την

επεξεργασία των κρεάτων προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα στο ύψος των 388.927,19€, ήτοι επιπλέον αποκρυβείσα ύλη ύψους 19.496,79€ σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στην εκπροθέσμως υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις του Ν 4512/2018. Δεδομένου ότι η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι πολύ μεγάλης έκτασης και καθιστά αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντα κρίθηκαν ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν τόσο λογιστικά όσο και εξωλογιστικά εφαρμόζοντας στα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα τον προβλεπόμενο ΜΣΚΚ (15%) προσαυξημένο κατά 40% σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 2238/94. Στη συνέχεια, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις του προσφεύγοντα στο με αριθμό πρωτ...../31-10-2018 απαντητικό του σημείωμα επί του κοινοποιηθέντος σημειώματος διαπιστώσεων, αποδέχθηκε φύρα-απώλειες συνολικού ύψους 62.090,90€ (από την επεξεργασία των κρεάτων, την προσφορά δωρεάν νερού, την προσφορά μεγαλύτερης δόσης καφέ και πιτόγυρου με διπλή πίτα) προσδιορίζοντας τελικά τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των 371.293,18€ (σελ 25-29 της έκθεσης ελέγχου) το οποίο είναι μεγαλύτερο από αυτό που είχε δηλώσει ο προσφεύγων με την 1^η τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2013 που υπέβαλε με βάση τις διατάξεις του Ν 4512/2018. Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Όσον αφορά τον προσδιορισμό της φύρας πρέπει να αναφερθεί ότι ο έλεγχος έκανε, στο μεγαλύτερο μέρος τους, δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί υπολογισμού μεγαλύτερου ποσοστού φύρας λόγω της επεξεργασίας των κρεάτων, λόγω της προσφοράς δωρεάν νερού με τον καφέ, λόγω μεγαλύτερης δόσης καφέ ανά ρόφημα και λόγω χρήσης διπλής πίτας στα πιτόγυρα. Ο προσφεύγων προσδιορίζει μεγαλύτερα ποσοστά απώλειας ανάλογα με το κάθε είδος κρέατος και μεγαλύτερη χρήση διπλής πίτας, χωρίς όμως να προσκομίζει συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία.
- Αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εφαρμογής ευνοϊκότερων διατάξεων που ίσχυαν από την υπό κρίση χρήση (2012) χωρίς να προσδιορίζονται και να εξειδικεύονται οι διατάξεις, αυτός απορρίπτεται ως αόριστος.

Ως προς τους τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 397 του Ν 4512/2018 " 2. Η [παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013](#) (Α'170) αντικαθίσταται ως εξής:γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση

προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 398 του Ν 4512/2018 “1. Μετά το πρώτο εδάφιο της [παρ. 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#) , όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το [άρθρο 49 παρ. 4 του Ν. 4509/2017](#) (Α΄ 201), προστίθενται εδάφια ως εξής: Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή.....”

Επειδή, στην παράγραφο 1.2.2. «Δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» της ΠΟΛ 1119/2018 ορίζεται ότι “α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 398 του Ν. 4512/2018 τροποποιήθηκε εκ νέου η παράγραφος 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ, με έναρξη ισχύος την 17.1.2018, στο πρότυπο των νέων διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ίδιου νόμου, και ορίσθηκε ότι για χρεωστικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

β) Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση για τον φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης της περ. α΄ της [παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997](#) (ήτοι 1% ή 1,5%, κατά περίπτωση, επί του προσδιορισθέντος φόρου ανά μήνα και μέχρι 60% του φόρου) και του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53, υπολογιζόμενου από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης του εκτελεστού τίτλου. Για τον υπολογισμό του προστίμου της παραγράφου 17 του άρθρου 72, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Ωστόσο, το ως άνω πρόστιμο (υπολογιζόμενο ως το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 ή 59 ΚΦΔ πλέον του τόκου του άρθρου 53 από 1.1.2014 (και από 1.1.2015 για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια) ή ο

πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου ή του πρόσθετου φόρου), πλέον των αναλογούντων τόκων, εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις) επιβάλλεται πρόστιμο έως εκατό (100) ευρώ, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της [παραγράφου 19 του άρθρου 72 του ΚΦΔ](#).

.....

Τέλος, φόροι, πρόστιμα, τέλη και εισφορές που προσδιορίζονται με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.....”

Επειδή, στην παράγραφο 1.3 «Λοιπά θέματα» της ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι “α) Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του [άρθρου 7 του Ν.4337/2015](#) που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) ή του [άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ.](#) ή τα πρόστιμα του [άρθρου 79 του Ν.4472/2017](#) για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.”

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 4512/2018 “Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιούνται τα άρθρα 18 και 19 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Κ.Φ.Δ) και προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με πρόβλεψη διαφορετικών κυρώσεων, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται ο έλεγχος.

Οι τροποποιήσεις αυτές προτείνονται αφενός σε συμμόρφωση με την πρόσφατη σχετική νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 1364/2017), σύμφωνα με την οποία, ενόψει της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου δύναται ο φορολογούμενος να ασκήσει τα δικαιώματά του να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ’ αυτόν, όπως είναι η έκδοση της εντολής ελέγχου, και αφετέρου αποτελούν υιοθέτηση των διεθνών βέλτιστων πρακτικών για την ενθάρρυνση της οικιοθελούς συμμόρφωσης (voluntary compliance) των φορολογουμένων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις εξυπηρετείται η ταχύτερη είσπραξη των φόρων, χωρίς την καθυστέρηση του ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβήτησης αυτής, ενώ παράλληλα παρέχεται κίνητρο στους φορολογούμενους για την άμεση εξόφληση της βάσει της υποβαλλόμενης δήλωσης προκύπτουσας οφειλής τους, μέσω σημαντικής μείωσης του ύψους των προβλεπομένων κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι η εξόφληση της σχετικής οφειλής θα γίνει εντός τριάντα (30) ημερών.

.....

Η ανωτέρω διάκριση από πλευράς επιβαλλόμενων κυρώσεων παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση συνεπεία παράλειψης ή λάθους και των φορολογουμένων που υποβάλλουν

εκπρόθεσμη δήλωση, γνωρίζοντας ότι ελέγχονται ήδη, για τους οποίους οι κυρώσεις είναι αυστηρότερες.

Τέλος, με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις ορίζεται ότι για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις, εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται, ενώ δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σε αυτό το στάδιο με επιφύλαξη.”

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της νομιμότητας, αυτός θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

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).

Εξάλλου, με το **άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως** για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (Ε.Σ.Δ.Α.), που κυρώθηκε μαζί με την Σύμβαση με το άρθρο πρώτο του ν.δ. 53/1974 (Α'256), κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου, αναγνωρίζεται δε παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Έτσι, τα Κράτη διαθέτουν **ευρύτατη εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των** φόρων και τους τρόπους εισπράξεώς τους κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους, εξασφαλίζοντας μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των επιταγών προστασίας των ανθρωπίνων δικαιωμάτων. (βλ. ΣτΕ 532/2015, ΣτΕ 3342-3349/2013 Ολ, 1972/2012 Ολ, 2366-67/2013).

Περαιτέρω και σύμφωνα με τη νομολογία του Ε.Δ.Δ.Α., η επιβολή φορολογικών βαρών εμπίπτει στον σκληρό πυρήνα των προνομίων της δημόσιας εξουσίας, στον οποίο δεσπόζει η δημοσίου χαρακτήρα σχέση ανάμεσα στον φορολογούμενο και την κοινωνία (απόφαση της 12-7-2001 - Ferazzini κατά Ιταλίας, αρ. 29). Ως εκ τούτου, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο εκτιμά ότι, όταν το Κράτος υιοθετεί μια φορολογική πολιτική, ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης, η δε σχετική νομοθεσία ελέγχεται μόνο υπό το πρίσμα ότι δεν στερείται λογικής βάσης και ότι υπάρχει μια λογική ισορροπία (χρυσή τομή) μεταξύ της προστασίας του γενικού συμφέροντος που επιτάσσει την πληρωμή των φόρων αφενός και της ατομικής περιουσίας αφετέρου. Ειδικότερα, πρέπει να υπάρχει μια λογική αναλογική σχέση των μέσων που χρησιμοποιούνται και του επιδιωκόμενου σκοπού.

Στο ζήτημα, όμως, του προσδιορισμού της δημόσιας ωφέλειας, η οποία είναι εκ φύσεως ευρεία, έχει κριθεί ότι ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει μεγάλη διακριτική ευχέρεια, προκειμένου να ασκεί κοινωνική και οικονομική πολιτική, ο δε ευρωπαίος δικαστής σέβεται τον τρόπο, με τον οποίο ο νομοθέτης αντιλαμβάνεται τις επιταγές της δημοσίας ωφέλειας, εκτός εάν αποδειχθεί ότι η κρίση του στερείται ορθολογικής βάσης (απόφαση της 23-10-1997 - National & Provincial Building Society κλπ. κατά Ηνωμένου Βασιλείου, αρ. 80, απόφαση της 11-1-2007- Μαμιδάκης κατά Ελλάδος, αρ. 44, απόφαση της 20-9-2011 - Neftyanaya Kompaniya Yucos κατά Ρωσίας, αρ. 559, 566, απόφαση της 1^{ης} Μαρτίου 2001-Μαλαμά κατά Ελλάδος, αρ. 46-47), γεγονός που δεν συμβαίνει εν προκειμένω.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από 12-02-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής
του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος 2012

	<u>Βάσει Ελέγχου</u>	<u>Βάσει Απόφασης</u>
Υπ'αριθμ...../24-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν 4337/2015 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2012	44.597,17€	44.597,17€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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