



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 07/09/2017

Αριθμός Απόφασης: 1807

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. 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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-2017 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ .../...-2017 συμπληρωματικό υπόμνημα στην παραπάνω, του . του ..., με **ΑΦΜ** .., κατοίκου Τρικάλων Ημαθίας, υπό τη φερόμενη ιδιότητά του ως πρώην ομόρρυθμου εταίρου και πρώην εκκαθαριστή της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» – **Α.Φ.Μ.** ..., και με διακριτικό τίτλο «. .», με κύρια δραστηριότητα κατασκευή**

σβαρνών, αναμοχλευτήρων, καλλιεργητικών μηχανών, σκαλιστηριών και τσαπών και με διεύθυνση έδρας στη ΒΙ.ΠΕ.Θ. ..., Είσοδος Α' συγκρ. ...-Τ.Κ. ... κατά: α) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2011, β) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2010, γ) της με αριθμό .../.../...2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, δ) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, ε) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, στ) της με αριθμό .../.../...2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, ζ) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, η) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και τις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ, Εισοδήματος και προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ** .../...-2017 συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος, 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 **αριθμό .../.../...-2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης πρόστιμο ύψους 4.256,78 €.

-Με την με **αριθμό .../.../...-2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης πρόστιμο ύψους 1.190,66 €.

-Με την με **αριθμό .../.../...-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης κύριος φόρος ύψους, 3.732,24 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.478,69 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 8.210,93 €.

-Με την με **αριθμό .../.../...-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης κύριος φόρος ύψους, 655,07 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 786,09 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.441,16 €.

-Με την με **αριθμό .../.../...-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 808,86 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 905,92 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.714,78 €.

-Με την με **αριθμό .../.../...-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 3.026,73 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 3.632,08 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.658,81 €.

-Με την με **αριθμό .../.../2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 4 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω ανακριβούς υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ του οικείου έτους.

-Με την με **αριθμό .../.../2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 4 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω ανακριβούς υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ του οικείου έτους.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στις χρήσεις 2010-2012 από τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου..../...-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε., με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ., το υπ' αριθ. ΓΕΔΔ.Φ.1283.15/22991/19-10-2015 έγγραφο του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, με την συνημμένη σε αυτό αλληλογραφία και σχετική καταγγελία που αφορά στην υπόχρεη επιχείρηση.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, με βάση τα άρθρα 2, 3 και 5 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (ΦΕΚ Β' 302/8.3.2005) καθώς και τις παρ 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1081/23.5.2005 (ΦΕΚ Β' 706/25.5.2005), διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010-31/12/2010

- Πλημμελής τήρηση του βιβλίου εσόδων - εξόδων της περιόδου Ιανουαρίου - Φεβρουαρίου 2010, καθώς υπάρχει διόρθωση ποσού και το ποσό που διορθώνεται δεν διαβάζεται με

ευχέρεια. Επίσης καταχώρησε στην πίσω σελίδα του θεωρημένου εντύπου μηχανογραφικής τήρησης του βιβλίου εσόδων- εξόδων, τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων - εξόδων των παραπάνω δύο (2) μηνών συγκεντρωτικά.

- Η υπόχρεη Ο.Ε. δεν εξέδωσε Τιμολόγιο πώλησης για τα παρακάτω Δελτία Αποστολής:
 1. Δελ. Αποστολής με αριθμό .../23-7-2010, που αφορά στην πώληση του εμπορεύσιμου είδους:, Τεμ. 1, στον «...» με Α.Φ.Μ. ..., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ.
 2. Δελ. Αποστολής με αριθμό .../...-2010, που αφορά στην πώληση του εμπορεύσιμου είδους:, τεμ. 1, στην επιχείρηση « Κληρονόμοι . . » με Α.Φ.Μ. ..., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης
 3. Δελ. Αποστολής με αριθμό .../...-2010, που αφορά στην παροχή υπηρεσίας επισκευής μίας δενδροκομικής μπάρας στην «. .» με Α.Φ.Μ. ..., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης
 4. Δελ. Αποστολής με αριθμό .../...-2010, που αφορά στην παροχή υπηρεσίας επισκευής μίας φρέζας στην «...» με Α.Φ.Μ. ..., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η υπόχρεη δεν εξέδωσε το προσήκον φορολογικό στοιχείο (ήτοι τιμολόγιο πώλησης), σε τουλάχιστον τέσσερις (4) συναλλαγές την διαχειριστική χρήση 01/01-31/12/2010, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας των πωλουμένων αγαθών.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011-31/12/2011

- Η υπόχρεη δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο, ήτοι τιμολόγιο πώλησης ή δελτίο αυτοπαράδοσης αγαθών για περιουσιακά της στοιχεία, με συνολική αξία αγοράς 12.720,14 € και αναπόσβεστη αξία 1.240,59 € και ο έλεγχος προσδιόρισε την τιμή πώλησης τους τουλάχιστον ίση με την αναπόσβεστη αξία τους ήτοι στο ποσό των 1.240,59 €. Δεδομένου ότι η υπόχρεη δεν διενήργησε αποσβέσεις για τις χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011 (η διενέργεια των οποίων σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 κατ' έτος είναι υποχρεωτική), ο έλεγχος υπολόγισε αποσβέσεις για τα έτη 2008, 2009, 2010 και 2011 σύμφωνα με τα ποσοστά που ορίζονται από το παραπάνω Π.Δ.
- Η υπόχρεη εξέδωσε τιμολόγια πώλησης συνολικής αξίας 5.630,00 €, για πάγια περιουσιακά της στοιχεία με συνολική αξία αγοράς 52.850,00 €. Η τιμή πώλησης τους, είναι μικρότερη ακόμα και από την αναπόσβεστη αξία τους και σαφώς πολύ μικρότερη από την εκτίμηση του δικαστικού πραγματογνώμονα και των δύο διαχειριστών της υπόχρεης. Ο έλεγχος προσδιόρισε την τιμή εκποίησης-πώλησης τους τουλάχιστον ίση με την αναπόσβεστη αξία τους, ήτοι στο ποσό των 14.986,53 €.

Από τα παραπάνω προέκυψε ότι το ύψος της συνολικής αποκρυβείας αξίας, κατ' ελάχιστον, ανέρχεται στο ποσό των 16.227,12 €, χωρίς ο έλεγχος να μπορεί να προσδιορίσει το πλήθος των συναλλαγών και την αξία μιας εκάστης ξεχωριστά.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις τα βιβλία της υπόχρεης κρίθηκαν ανακριβή για τη χρήση 2010, καθόσον το είδος των παραβάσεων και η έκταση αυτών καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό

προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της υπόχρεης, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 του ν. 2238/94 και 30 του ΠΔ 186/92 και αντίστοιχα τις φορολογητέες εκροές, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 του ν. 2859/2000. Για τη χρήση 2011 τα βιβλία της υπόχρεης κρίθηκαν επαρκή και ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα λογιστικά, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών.

Καταλογίστηκαν επίσης τα αντίστοιχα πρόστιμα επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και της πλημμελούς τήρησης των βιβλίων και επιβλήθηκαν τα πρόστιμα ΦΠΑ του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, λόγω ανακριβούς υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, για τις κρινόμενες χρήσεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου, ώστε να θεωρήσει και να κρίνει η φορολογική Αρχή τα βιβλία της υπόχρεης ως «μη ειλικρινή» στη χρήση 2010 και να προχωρήσει έτσι σε «εξωλογιστικό προσδιορισμό» των κερδών. Το ισχυριζόμενο από την φορολογική αρχή στο πόρισμά της περί της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για τουλάχιστον τέσσερις περιπτώσεις, χωρίς να είναι δυνατός από τον έλεγχο ο προσδιορισμός της αξίας έκαστης συναλλαγής δεν ευσταθεί. Θα πρέπει να θεωρηθούν τα βιβλία της υπόχρεης ως ειλικρινή, να καταργηθεί το πρόστιμο του ΚΒΣ και να μην υπολογιστεί Φ.Π.Α. Τα περισσότερα πάγια που αναγράφονται στο μητρώο παγίων της υπόχρεης είναι αναλώσιμα ή εργαλεία, τα οποία από την πολύχρονη χρήση τους θεωρούνται, παρωχημένα και έχουν χάσει την προς πώληση αξία τους.
- 2) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας που θεμελιώνεται συνταγματικά (άρ. 25§1Σ.), κοινοτικά και δικαιοκρατικά ως απορρέουσα από την αρχή του «κοινωνικού κράτους δικαίου».
- 3) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 στην υπόχρεη, στις χρήσεις 2010 και 2011, λόγω της υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, διότι προέκυψε φόρος προστιθέμενης αξίας για καταβολή πλέον προσαυξήσεων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί του ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών στη χρήση 2010 και περί της απαξίωσης των παγίων στοιχείων της υπόχρεης

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών

δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 4 ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και 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) 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) ε)** 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 παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ² και θ² της παραγράφου αυτής.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 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:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

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

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 8 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.» Η παράγραφος 8 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Επειδή, στο άρθρο άρθρου 30 παρ 2 περ γ'εδαφιο τρίτο του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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.

3.Στις περιπτώσεις β και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1016/07-02-2006** στο άρθρο 10 (Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος) ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προστίθεται τρίτο εδάφιο στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του

ν.2238/1994. Με τις νέες διατάξεις, προβλέπεται η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά συγκεκριμένα ποσά, σε περίπτωση που από τον έλεγχο διαπιστωθούν:

- α) απόκρυψη φορολογητέας ύλης,
- β) **μη έκδοση στοιχείων του Κ.Β.Σ.** και
- γ) έκδοση πλαστών-εικονικών στοιχείων του Κ.Β.Σ.

Οι παραβάσεις αυτές εφόσον συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών ανεξάρτητα αν διαπιστωθούν από τον έλεγχο διαζευκτικά ή αθροιστικά και οι τρεις, ανακρίβεια των βιβλίων της επιχείρησης και τα ποσά που προκύπτουν από την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης, **τη μη έκδοση στοιχείων ή την έκδοση πλαστών-εικονικών στοιχείων εφόσον οι παραβάσεις αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.** Σε περίπτωση που οι προηγούμενες παραβάσεις επαναληφθούν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο τα σχετικά ποσά διπλασιάζονται και κατόπιν προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα. **Το άθροισμα αυτό, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων πλέον ποσά παραβάσεων (αυτούσια ή διπλασιασμένα κατά περίπτωση), προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό ως ακολούθως: α) κατά 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ β) κατά 8% εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ. Η ισχύς των διατάξεων αυτών αρχίζει από την 14/12/2004 και μετά.**

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν.2238/1994. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία από οποιαδήποτε αιτία **ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ.** προσδιορίζεται **εξωλογιστικώς** δηλαδή με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Η ισχύς των διατάξεων αυτών αρχίζει από την 14/12/2004 και μετά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, στο άρθρο [32 § 2](#) του ν. [2238/94](#) ορίζεται ότι: «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. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: ... 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. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από τη νομολογία (ΣΤΕ 2350/1993, 1259/1987), η διάταξη του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος, κατά την οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, μεταξύ άλλων, και το αντικείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής, δεν αφορά και τις μεθόδους της κατά ποσό απλώς εξειδίκευσης της φορολογητέας ύλης σε κάθε συγκεκριμένη ατομική περίπτωση, όπως είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών με την εφαρμογή συντελεστών καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Συνεπώς, οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με τις οποίες ορίζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους δεν αντίκεινται, για τον προεκτεθέντα λόγο, στη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος. Εξάλλου, κατά το άρθρο 43 παρ. 2 του Συντάγματος, η εξουσιοδότηση

παρέχεται στον Πρόεδρο της Δημοκρατίας για έκδοση κανονιστικού διατάγματος, πλην επιτρέπεται η νομοθετική εξουσιοδότηση και σε άλλα διοικητικά όργανα, για έκδοση κανονιστικών πράξεων, εφόσον ρυθμίζονται ειδικότερα θέματα ή θέματα τοπικού ενδιαφέροντος ή τεχνικού ή λεπτομερειακού χαρακτήρα. Κατά την έννοια της συνταγματικής αυτής διάταξης, ως «ειδικότερα» θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά περιεχόμενο, μερικότερη περίπτωση σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που γίνεται στο νομοθετικό κείμενο (ΣτΕ 3007/83κ.ά.). Συνεπώς, δεν αντίκεινται στο Σύνταγμα οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, με τις οποίες ορίζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους, διότι ο καθορισμός των συντελεστών καθαρού κέρδους, αποτελεί θέμα ειδικότερο σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που γίνεται με τις παραπάνω περί εξωλογιστικού προσδιορισμού διατάξεις.

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ -26/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβιάσεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, τα βιβλία της υπόχρεης κρίθηκαν για τη χρήση 2010 ανακριβή λόγω του ότι η υπόχρεη δεν εξέδωσε τιμολόγιο πώλησης, σε τουλάχιστον τέσσερις (4) συναλλαγές (άρθρο 30 παρ 7β'), χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας των πωλουμένων αγαθών με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτή τη διαχειριστική περίοδο ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν λογιστικώς και εξωλογιστικώς. Άλλωστε εφόσον, τα ακαθάριστα

έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Επειδή, η υπόχρεη στη χρήση 2010 είχε απογραφή έναρξης αξίας 146.351,09 ευρώ σε αγαθά, πωλήσεις στην ίδια χρήση 78.200,00 ευρώ και στη χρήση 2011 12.380,00 ευρώ, από τις οποίες μόνο 4.290,00 ευρώ αφορούν σε πωλήσεις εμπορευμάτων. Δεδομένου ότι, κατά την στιγμή του ελέγχου και μέχρι και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου, δεν εκδόθηκαν άλλα φορολογικά στοιχεία πώλησης πρώτων υλών ή εμπορευμάτων, ενώ κατά δήλωση των διαχειριστών της υπόχρεης και την αυτοψία που ενήργησε ο έλεγχος στις εγκαταστάσεις της, δεν υπάρχουν άλλα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα ή πρώτες ύλες), προκύπτει ότι για αγαθά αξίας τουλάχιστον 63.861,09 ευρώ, δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο και η υπόχρεη δεν παρείχε κανένα στοιχείο ή εξήγηση για την διαφορά που προέκυψε κατά τον έλεγχο.

Επιπροσθέτως, ζητήθηκε από τον έλεγχο να προσκομίσει η υπόχρεη επιχείρηση αντίγραφο του μητρώου παγίου που τηρεί, προκειμένου να διαπιστωθεί η πώληση του πάγιου εξοπλισμού της, η τιμή πώλησης τους σε σχέση με την αναπόσβεστη αξία τους και τα τιμολόγια πώλησης ή τα δελτία αυταπαράδοσης που εκδόθηκαν για το λόγο αυτό.

Επειδή, προσκομίστηκαν στον έλεγχο τρεις διαφορετικές καταστάσεις- μητρώα παγίων από την υπόχρεη επιχείρηση και το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το ότι έχει διακόψει τις δραστηριότητες της και στην επαγγελματική της έδρα δεν υπάρχει πλέον κανένα πάγιο ή εμπορεύσιμο περιουσιακό στοιχείο, καθιστά εξαιρετικά δυσχερή τον προσδιορισμό της αξίας του πάγιου εξοπλισμού που διέθετε κατά την διακοπή των δραστηριοτήτων της.

Επειδή, από τα αναφερόμενα στην από 11/6/2010 εξώδικη γνωστοποίηση -πρόσκληση του προσφεύγοντος προς τον και την εταιρεία «.», συμπεραίνεται ότι η υπόχρεη διατηρούσε πάγιο εξοπλισμό, ήτοι μηχανήματα και εργαλεία, τα οποία αφενός δεν εμφανίζονται σε καμία κατάσταση του μητρώου παγίων που ήλθαν σε γνώση του ελέγχου και αφετέρου ότι η αξία του πάγιου αυτού εξοπλισμού είναι προδήλως υψηλότερη από τις τιμές που αυτά εκποιήθηκαν- πωλήθηκαν με τα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε, σύμφωνα και με την άποψη των μελών της υπόχρεης. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων στην παραπάνω εξώδικη γνωστοποίηση-πρόσκληση

αναφέρει ότι στον βιοτεχνικό χώρο της ομόρρυθμης εταιρείας , υπάρχουν ή μέχρι προ μηνός υπήρχαν μηχανήματα και εργαλεία η αξία των οποίων ανέρχεται σε 241.000,00 €.

Επειδή ο έλεγχος, για λόγους χρηστής διοίκησης, καθώς δεν είχε πρόσβαση στον πάγιο εξοπλισμό της υπόχρεης και προκειμένου να προβεί στην εκτίμηση της αξίας του, στηρίχτηκε στην λογιστική τους αξία, η οποία προέκυψε από τα βιβλία και στοιχεία της υπόχρεης και σε κατάσταση μητρώου παγίων που η ίδια συνέταξε (από τις τρεις καταστάσεις που είχε στην διάθεση του και από τα τιμολόγια πώλησης του εξοπλισμού της).

Επειδή η λογιστική αξία, ήτοι η αναπόσβεστη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων της υπόχρεης, είναι εμφανώς χαμηλότερη από την προσδιοριζόμενη αξία από τους διαχειριστές της σύμφωνα και με την εξώδικη γνωστοποίησή τους, αλλά και σύμφωνα με την έκθεση πραγματογνωμοσύνης του ειδικού δικαστικού πραγματογνώμονα . ., με την οποία αποδέχεται την προσδιοριζόμενη από τον προσφεύγοντα αξία του πάγιου εξοπλισμού.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο παράβασης της αρχής της αναλογικότητας

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, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται

ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις του Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί της μη νόμιμης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997

Επειδή, στο άρθρο 4§1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. **Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.** Ειδικά όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) περισσότερους από έναν ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία καθώς και στις φορολογικές του δηλώσεις αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) δραχμές. Από 1.1.2002 το ανωτέρω ποσό ορίζεται σε ευρώ και στρογγυλοποιούμενο διαμορφώνεται σε 4.400 ευρώ.

Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση του άρθρου 4 Γ. Φ.Π.Α. παρ 1 - Εδάφια πρώτο και δεύτερο του κεφαλαίου Β' της **ΠΟΛ. 1317/02.12.1997** με θέμα (Οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α/11.9.1997) "Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις" όπου ερμηνεύθηκαν οι διατάξεις του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 4 προβλέπεται ότι για κάθε παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας επιβάλλεται πρόστιμο από 40.000 μέχρι 400.000 δραχμές. Όσον αφορά το ΦΠΑ διευκρινίζονται τα εξής: Το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε παράβαση των διατάξεων του Ν.1642/1986, όπως ισχύουν, εκτός από τις παραβάσεις εκείνες οι οποίες συνεπάγονται την επιβολή πρόσθετου φόρου. Κατά συνέπεια, για τις παραβάσεις εκπρόθεσμης, ανακριβούς ή μη υποβολής κάθε είδους δήλωσης, το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται μόνο όταν πρόκειται για αρχικές δηλώσεις από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή (μηδενικές, πιστωτικές) και κατά συνέπεια δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος. Η νέα διάταξη ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 38 του ίδιου νέου νόμου, για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 11.9.1997 και μετά....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ' αριθ. .../.../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης κύριος φόρος ύψους, 3.732,24 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 4.478,69 € και με την υπ' αριθ. .../.../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της κύριος φόρος ύψους,

655,07 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 786,09 € και δεδομένου δε, ότι επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, ως ίσχυαν για τις υπό κρίση χρήσεις. Ως εκ τούτου ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό .../...-2017 **ενδικοφανούς προσφυγής** του προσφεύγοντος .
 . του ..., με **ΑΦΜ** ..., υπό τη φερόμενη ιδιότητά του ως πρώην ομόρρυθμου εταίρου και πρώην εκκαθαριστή της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.» – **Α.Φ.Μ.** ..., και:

1) την ακύρωση των παρακάτω πράξεων:

α)Της με αριθμό .../.../2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 4 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 παρ 1 του Ν. 2523/1997.

β)Της με αριθμό .../.../2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 4 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 παρ 1 του Ν. 2523/1997.

2) την επικύρωση των παρακάτω πράξεων:

α)Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

β)Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.

γ)Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2012.

δ)Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2011.

ε)Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

στ)Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	3.026,73
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	3.632,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	6.658,81 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	808,86
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 112% με την παρούσα απόφαση	905,92
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1.714,78 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	655,07
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	786,09
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1.441,16 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	3.732,24
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	4.478,69
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	8.210,93 €

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010
	586 /3 = 195,33
	800X3+586= 2986,00/3= 995,33
	ΣΥΝΟΛΟ: 1.190,66 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011
	16.227,12 X 25% = 4.056,78
	600/3 = 200,00
	ΣΥΝΟΛΟ: 4.256,78 €

Δ. Πρόστιμο ΦΠΑ

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010
	0,00 €

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011
	0,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.