



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 4/13/2014

Αριθμός απόφασης : 477

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη :

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 70 β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το Ν. 4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^η της ίδιας υποπαράγραφου του ίδιου νόμου.
 - β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΙ 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 λειτουργιών λειτουργίας αυτής».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΙ 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».
 - ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).
 - στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55).
2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ 1211/12-9-2013 του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 11/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου 34914 ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία : "ΝΑΝΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ του ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ", Χονδρικό εμπόριο κομμωτικών ξυμφορών, Γαρέφι, Αλιμαπίας, Α.Φ.Μ. 045426112 κατά των υπ' αριθ. : α) 6/17-10-2013, 28/17-10-2013, 33/17-10-2013, 327/17-10-2013 και 8/17-10-2013 Μερικών Φύλλων Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος οικ. κτών : 2002, 2004, 2005, 2006 και 2007 (διαχειριστικές περιόδους : 1/1-31/12/2001, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006) αντίστοιχα, β) 333/25-10-2013, 334/25-10-2013, 335/25-10-2013, 336/25-10-2013, 337/25-10-2013 και 338/25-10-2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Ε οικ. κτών : 2002, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2010 (διαχειριστικές περιόδους : 1/1-31/12/2001, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005, 1/1-31/12/2006 και 1/1-31/12/2009) αντίστοιχα, γ) 125/17-10-2013, 126/17-10-2013, 127/17-10-2013, 128/17-10-2013 και 129/17-10-2013 Μερικών Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α οικ. κτών : 2002, 2004, 2005, 2006 και 2007 (διαχειριστικές περιόδους : 1/1-31/12/2001, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006) αντίστοιχα και δ) 429/17-10-2013, 430/17-10-2013

Είναι λόγος ανεπάρκειας και μεταφέρθηκε στις πράξεις ανακρίβειας από τη χρήση 2007 και επόμενες χρήσεις (άρθρο 30 παράγραφος 4 περίπτωση β' του Κ.Β.Σ. - ΠΛ 186/02).

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94 όπως ισχύει για κάθε χρήση, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) β) γ) *Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριδή*, 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 ιδίων 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 ή και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριδίων το σχετικό ποσό που προκύπτει, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό όπως αυτό προβλέπεται και ισχύει για κάθε μία από τις χρήσεις για τις οποίες πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος.

Σύμφωνα με το άρθρο 32 § 1 του Ν. 2238/94, <<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 ή τηρούν ανακριδή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. προσδιορίζεται εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων συντελεστές καθαρού κέρδους>>

Σύμφωνα με το άρθρο 32 § 2 του Ν. 2238/94, <<Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας και μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα 3/5 του συντελεστή καθαρού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου 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 ανακριδή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40%. Επίσης κατά 40% προσαυξάνεται (ισχύς από 14/12/2004 σύμφωνα με το άρθρο 10 § 3 και 33 του Ν. 3296/2004) και ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κ.Β.Σ. στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές. Εξαιρέτικά τα παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους εξής λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών, β) ... γ) στην μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό

από με τον συντελεστή που ορίζεται από το προηγούμενο εδάφιο και εφαρμόζεται η μεγαλύτερη, η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον το προκύπτοντα κατά το ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικά προσδιοριζόμενα ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερου του διπλασίου του οικείου συντελεστή του πίνακα (Υπ. Δικ. 1018050/1993). Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρών κερδών που τελικά εφαρμόζεται η αντίστοιχη στα τελικά προσδιοριζόμενα και εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%.

Σύμφωνα με την 1063464/1157/ΔΣΦΕ/Α /ΠΟΛ. 1156/27-5-1998 Απ. Υπ. Δικ. και τις διατάξεις των άρθρων 32 §2 και 50 § 4 του Ν. 2238/94, στις περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 καθώς και των ελευθέρων επαγγελματιών, η συντελεστής καθαρών κερδών ή καθαρών αμειβών κατά περίπτωση, που τελικά εφαρμόζεται στα καθαρίστα έσοδα δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι μικρότερος από τον συντελεστή που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό (για τις περιπτώσεις που είναι εφικτός).

Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του άρθρου 10 παράγραφος 19 του Ν. 2065/1992 (άρθρο 32 του Ν. 2238/94), επί εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιολογών υποθεμάτων κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, προβλέπεται η χρησιμοποίηση αιτηθέντων. Έναντι των ισχυόντων σήμερα, συντελεστών καθαρών κερδών προκειμένου να αναγκασθούν οι επιχειρήσεις να συμμορφώνονται με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση θα βιβλιώνονταν σε βάρος τους μεγαλύτερα ποσά φόρου εισοδήματος. Ειδικότερα προβλέπεται ότι ως συντελεστής καθαρών κερδών θα λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος του οικείου συντελεστή του πίνακα, αλλά δεν μπορεί να είναι σε καμία περίπτωση μεγαλύτερος από το διπλάσιο του δεύτερου (πίνακες) και του ποσοστού 75%. Από την εισηγητική έκθεση του ως άνω αναφερόμενου νόμου, προκύπτει ότι η προαύληξη του συντελεστή αφορά τον μοναδικό συντελεστή καθαρών κερδών των πινάκων και όχι τον συντελεστή που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος. Ειδικότερα η λήψη υπ' όψιν του συντελεστή καθαρών κερδών που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό, προβλέφθηκε στο άρθρο 8 του Ν. 1828/1989 (ΦΕΚ 2^ο /3-1-1989), ενόψει της διαμορφώσεως της νομολογίας του Σ.τ.Ε (Αποφάσεις 2978/81, 2133/87) σύμφωνα με την οποία και καθ' εμμένεια του αντίστοιχου με το άρθρο 32 του Ν. 2238/94, άρθρου 36 του ΝΔ 3323/55, είχε γίνει δεκτό ότι ήταν δυνατός ο ορισμός συντελεστή καθαρών κερδών εκ της εφαρμογής του οποίου προσδιορίζεται ποσόν κερδών έλασσον του εκ των βιβλίων της διαχείρισης προκύπτοντων, μετά τον συνυπολογισμό και των λογιστικών διαφορών. Αυτή την ενδεχόμενη συνέπεια θέλησε να άρει ο νομοθέτης με την σχετική ρύθμιση, ώστε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός να μην καταλήγει σε προσδιορισμό κερδών κατωτέρων εκείνων που προκύπτουν από τα απορριφθέντα βιβλία και στοιχεία.

Ο προσφεύγων στις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2001, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006 ασχολήθηκε με χονδρικές πωλήσεις κορμών ξυλείας κωνοφόρων. Οι αγορές των εν λόγω εμπορευμάτων προερχόταν κυρίως από το εσωτερικό αλλά και από τρίτες χώρες

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν υπήρχε από μέρους του πρόθεση, από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα από τις συνεταχθείσες από την διενεργήσανα τον έλεγχο φορολογική αρχή εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α, Κ.Β.Σ. και ειδικών προστίμων Φ.Π.Α, προκύπτει ότι από τον προσφεύγοντα υπήρξε έκδοση πλαστών στοιχείων, κλίση, ανακρίθη και μη υποβολή στοιχείων άρθρου 20 § 1 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), μη καταχώριση φορολογικών στοιχείων, ανακρίθη καταχώριση φορολογικών στοιχείων και νόθευση φορολογικών στοιχείων, δηλαδή πράξεις οι οποίες δεν οφείλονται σε άγνοια ή απλή παραλείψη.

Επειδή σε ότι αφορά την περιγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/94 :

§ 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 59, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επιβολή της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παρρηγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

§ 3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας :

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, μερικά ή συνολικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υιάνγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

§ 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εκτός αν η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή σε ότι αφορά εκκρεμείς υποθέσεις χρήσεων 2000-2007, με : το άρθρο 11 του Ν.3513/2006, το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008, το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009, το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, το άρθρο 12 του Ν.3888/2010 και το άρθρο 18 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, κατατείνεται μέχρι 31/12/2012 και σύμφωνα με το άρθρο 7 § 1 του Ν.4098/2012 η ως άνω προθεσμία παρατάθηκε

μέχρι 31/12/2013, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων είναι **αβάσιμος**.

Επειδή με το άρθρο 9 § 3 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι "οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγράφου στην κυρία φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που ζητείται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος", ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις που πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ είναι **αβάσιμος**.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι για τις ως άνω αναφερόμενες χρήσεις για τις οποίες εκδόθηκαν από την φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ Εδέσσας) η οποία διενήργησε τον έλεγχο, Μερικά Φύλλα Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Μερικές Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α και Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ και Φ.Π.Α και επιβλήθηκαν φόροι εισοδήματος, Φ.Π.Α κ.λ.π, *έχουν περαιωθεί*, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, η χρήση 2001 περαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ Αριδαίας, βάσει του Ειδικού Σημειώματος Υπολογισμού Φ.Ε. του άρθρου 6 του Ν.2753/1999 και την υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα συμπληρωματική δήλωση, ενώ για τις χρήσεις 2003, 2004, 2005 και 2006 τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 17 του Ν. 3296/2004 (περαίωση χωρίς έλεγχο). Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι σε μεταγενέστερο χρόνο από τον χρόνο περαίωσης των δηλώσεων με τους παραπάνω νόμους, *περιήλθαν στην αρμόδια φορολογική αρχή νέα στοιχεία και συγκεκριμένα* τα με αριθ. πρωτ. 4001592/0803/0030/11-7-2008, 4016445/533/0030/18-12-2007 και 4013509/5712/0030/18-9-2008 έγγραφα της Γ.Γ.Π.Σ με τα οποία απεστάλησαν εκτιμήσεις στοιχείων συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών για τις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους από τις οποίες προκύπτει ότι οι δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α που υπέβαλε ο προσφεύγων ήταν ανακριθείς, λόγω απόκρισης φορολογητέων κερδών. Κατά τον χρόνο που ο προσφεύγων υπέβαλλε τις κυριανές δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του Ν.3296/2004, η φορολογική αρχή δεν είχε υπόψη της τα στοιχεία που απέστειλε η Γ.Γ.Π.Σ διότι η υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών γίνεται σε χρόνο μεταγενέστερο της υποβολής των δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. Ο αρμόδιος προϊστάμενος δύναται να επανέρχεται επί των ήδη περαιωμένων υποθέσεων κατά τρόπο ομοιόμορφο και ενιαίο για όλες τις περιπτώσεις, εκδίδοντας συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις γενικές διατάξεις των άρθρων 68 § 2 του Ν. 2238/94 και μόνο για τις χρήσεις αυτές που βαρύνονται με τα κατά περίπτωση συμπληρωματικά στοιχεία (εγκύκλιος 1095248/1844/ΔΙ-Λ'/ΠΟΛ.1125/2004).

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, 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. Επομένως, εκ μόνου του, ότι η διατάξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανύπνιται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντικείται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αιτιωσιμής παρομοίων παραβάσεων, (Σ.τ.Ε 1402, 2938/2005 - πρβλ. Σ.τ.Ε 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. Δ.Ε.Κ της 12-7-2001, υπ.α.Ε. 262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου), Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιπώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής, δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αισιτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως, (Σ.τ.Ε 2402/2010).

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 (Σ.τ.Ε 3177/2008, η οποία παράγεται στις Σ.τ.Ε 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης." Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διαπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή - συνεισφορά - χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος). Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαδικασίες του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 17/10/2013 εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής η οποία διενήργησε τον έλεγχο (δ.Ο.Υ. Έδεσσας) επί των οποίων εδράζονται τα προβαλλόμενα μερικά φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας, οι αποφάσεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ και ειδικού προστίμου Φ.Π.Α, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία : "ΝΑΝΟ2 ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΕΣ του ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ", Χανδρικό εμπόριο καμινών-ελλείας κωνοφόρων, Γαρέφι, Αλμωπίας, Α.Φ.Μ. : 045426111 κατά των υπ' αριθ. : α) 6/17-10-2013, 28/17-10-2013, 33/17-10-2013, 327/17-10-2013 και 8/17-10-2013 Μερικών Φυλλων Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών : 2002, 2004, 2005, 2006 και 2007 (διαχειριστικές περιόδους : 1/1-31/12/2001, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006) αντίστοιχα, β) 333/25-10-2013, 334/25-10-2013, 335/25-10-2013, 336/25-10-2013, 337/25-10-2013 και 338/25-10-2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ οικ. ετών : 2002, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2010 (διαχειριστικές περιόδους : 1/1-31/12/2001, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005, 1/1-31/12/2006 και 1/1-31/12/2009) αντίστοιχα, γ) 125/17-10-2013, 126/17-10-2013, 127/17-10-2013, 128/17-10-2013 και 129/17-10-2013 Μερικών Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α οικ. ετών : 2002, 2004, 2005, 2006 και 2007 (διαχειριστικές περιόδους : 1/1-31/12/2001, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006) αντίστοιχα και δ) 429/17-10-2013, 430/17-10-2013, 431/17-10-2013, 432/17-10-2013 και 433/17-10-2013, Αποφάσεων Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α οικ. ετών : 2002, 2004, 2005, 2006 και 2007 (διαχειριστικές περιόδους : 1/1-31/12/2001, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006) αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με τις οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος της επιχείρησης φόροι εισοδήματος, Φ.Π.Α και προσυζητήσεις συνολικού ύψους 516.113,65 € και πρόστιμα Κ.Β.Σ και Φ.Π.Α συνολικού ύψους 782.503,07 €, για τους λόγους που αναφέρονται στις συνταχθείσες από την διενεργήσασα τον έλεγχο φορολογική αρχή εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α, Κ.Β.Σ και Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α.

Φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2002 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2001-31/12/2001)

Διαφορά φόρου	34.814,16
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	41.776,99
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	76.591,15

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2004 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2003-31/12/2003)

Διαφορά φόρου	14.901,85
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	17.887,22
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.784,07

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2004-31/12/2004)

Διαφορά φόρου	13.953,16
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	16.743,80
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.696,96

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2005-31/12/2005)

Διαφορά φόρου	14.592,14
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	17.510,57
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.102,71

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2006-31/12/2006)

Διαφορά φόρου	64.189,44
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	77.899,47
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	142.088,91

Β. Φ.Π.Α

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2002 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2001-31/12/2001)

Καταλογιζόμενη διαφορά Φ.Π.Α	16.610,60
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	19.932,72
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α	36.543,32

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2004 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2003-31/12/2003)

Καταλογιζόμενη διαφορά Φ.Π.Α	10.632,74
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.759,29
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α	23.392,03

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2004-31/12/2004)

Καταλογιζόμενη διαφορά Φ.Π.Α	8.490,40
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	10.188,48
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α	18.678,88

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2005-31/12/2005)

Καταλογιζόμενη διαφορά Φ.Π.Α	11.798,89
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	14.158,67
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α	25.957,56

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2006-31/12/2006)

Καταλογιζόμενη διαφορά Φ.Π.Α	44.217,33
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	53.060,76
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α	97.278,06

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΑ Κ.Β.Σ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2002 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2001-31/12/2001)

Πρόστιμο : 242.867,52 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2004 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2003-31/12/2003)

Πρόστιμο : 84.679,54 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2004-31/12/2004)

Πρόστιμο : 193.285,06 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2005-31/12/2005)

Πρόστιμο : 29.400,00 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2006-31/12/2006)

Πρόστιμο : 132.432,56 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2009-31/12/2009)

Πρόστιμο : 1.200 €

Δ. ΕΙΔΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ Φ.Π.Α

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2002 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2001-31/12/2001)

Ειδικό Πρόστιμο : 48.036,43 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2004 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2003-31/12/2003)

Ειδικό Πρόστιμο : 6.586,38 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2004-31/12/2004)

Ειδικό Πρόστιμο : 21.411,99 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2005-31/12/2005)

Ειδικό Πρόστιμο : 5.109,48 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2006-31/12/2006)

Ειδικό Πρόστιμο : 17.494,11 €

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



Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΠΟΤΥΠΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

Σ η μ ε λ ο υ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της με υποχρέωση, επί κοινή απαράδεκτη άσκηση της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).