



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01-10-2018

Αριθμ. Αποφ.: 1659

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.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 (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 ΠΟΛ 1064/2017 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 **10-05-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες διαμόρφωσης-κατασκευής μονάδος παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, μέσω φωτοβολταϊκών ηλιακών και διεύθυνση έδρας στην του Ν. - Τ.Κ., κατά της με αριθμό/27-03-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **10-05-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου 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./27-03-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.581,32 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 2.790,66 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 381,02 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος ύψους 600,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.353,00 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στα έτη 2013-2014 από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./10-10-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 καθώς και τις παρ. 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1081/23-5-2005 για την υπό κρίση χρήση, διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013

- Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης αγορών στα βιβλία. Η εν λόγω ελεγκτική επαλήθευση πραγματοποιήθηκε για όλη την διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι μοναδικές αγορές που έχει πραγματοποιήσει ο προσφεύγων κατά την κρινόμενη χρήση αφορούν σε αγορές παγίων, από την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....»- ΑΦΜ και συγκεκριμένα, μέρος του μηχανολογικού εξοπλισμού (Σύστημα

Στήριξης 550 Kw), για την κατασκευή της μονάδος παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Για την ως άνω συναλλαγή ο προσφεύγων καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του το υπ' αριθ. Τ.Π. Σειρά Α'/28.01.2013, καθαρής αξίας 87.750,00 €, πλέον ΦΠΑ 20.182,50 €. Όπως προέκυψε από τα αρχεία της φορολογικής αρχής, για την επίμαχη συναλλαγή, ο προσφεύγων αιτήθηκε, με την αριθ. πρωτ./2013 αίτηση του, την αγορά του ως άνω πάγιου εξοπλισμού, χωρίς την καταβολή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της Π.2869/2389/ ΠΟΛ 137/04.05.1987, για την οποία εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή η υπ' αριθ. η αριθ./27.02.2013 σχετική βεβαίωση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων παράδοσης στον προσφεύγοντα, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας των ανωτέρω αγαθών.

- Το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αγοράς του πάγιου εξοπλισμού εκδόθηκε προγενέστερα, ήτοι, στις 28.01.2013 από την ημερομηνία έκδοσης 27.02.2013 της σχετικής βεβαίωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις της Π.2869/2389/ ΠΟΛ 137/04.05.1987 προκειμένου να μην καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί.
- Στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο που έχει εκδώσει η προμηθεύτρια επιχείρηση δεν αναγράφεται η ένδειξη "Δεν εισπράττεται ΦΠΑ-Υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο αγοραστής με την προσωρινή δήλωση βάσει της απόφασης Π.2869/2389/4.5.1987" όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις. Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου προέκυψε ότι η ανωτέρω συναλλαγή εξοφλήθηκε με μετρητά κατά παράβαση του άρθρου 10 παρ 6 του Ν. 4093/2012 και επιβλήθηκε το αντίστοιχο πρόστιμο του ΚΦΑΣ.
- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο δικαιολογητικών επιστροφών, εκπτώσεων, κλπ αγορών, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε το υπ' αριθ./10-10-2013 Σειρά Α' πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης από τον προμηθευτή, «.....»- ΑΦΜ, καθαρής αξίας 20.182,50 €, χωρίς ΦΠΑ, που αφορά στην αγορά των ως άνω επενδυτικών αγαθών και το οποίο ο προσφεύγων καταχώρησε ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία του, δεδομένου ότι, την αξία έκπτωσης που αναγράφεται στο εν λόγω παραστατικό, ήτοι, το ποσό των 20.182,50 €, την καταχώρησε αφαιρετικά από την αξία του ΦΠΑ της συγκεκριμένης περιόδου και όχι από την αξία του παγίου στοιχείου που αφορά.

Φορολογικό έτος 2014

- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο δικαιολογητικών επιστροφών, εκπτώσεων, κλπ αγορών, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε το υπ' αριθ./08-09-2014 Σειρά Β' πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης από τον ως άνω προμηθευτή, καθαρής αξίας 4.100,00 €, χωρίς ΦΠΑ, που αφορά στην αγορά των ως άνω επενδυτικών αγαθών και το οποίο ο προσφεύγων καταχώρησε ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία του, δεδομένου ότι αφαίρεσε από την αξία του παγίου στοιχείου την αξία έκπτωσης που αναγράφεται στο ως άνω παραστατικό, ήτοι το

ποσό των 4.100,00 € και καταχώρησε αφαιρετικά από την αξία του ΦΠΑ της συγκεκριμένης περιόδου ποσό ΦΠΑ αξίας 943,00 €, το οποίο δεν αναγράφεται στο εν λόγω παραστατικό κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΦΑΣ.

- Από την επαλήθευση της ορθής καταχώρησης των εσόδων, διαπιστώθηκε ότι, κατά την κρινόμενη χρήση, η μοναδική πώληση που πραγματοποίησε ο προσφεύγων αφορά στην πώληση του πάγιου εξοπλισμού, για την οποία εξέδωσε το υπ' αριθ./01-10-2014 Τιμολόγιο Πώλησης στην αγοράστρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ-....., το οποίο και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του. Το ως άνω ποσό δεν το συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 21 παρ. 1 του Ν. 4172/2013.

Η αξία κτήσης του επίμαχου παγίου μετά από τον υπολογισμό των εκπτώσεων, ανήλθε, βάσει ελέγχου, στο ποσό των (87.750,00 - 20.182,50 - 4.100,00) 63.468,00 €. Ο έλεγχος αναγνώρισε τις διενεργούμενες αποσβέσεις για το ως άνω πάγιο, όπως αυτές προέκυψαν από τα βιβλία και οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των 8.775,00 € για την χρήση 2013 και των 6.581,25 € για την χρήση 2014. Ως εκ τούτου, η αναπόσβεστη αξία του παγίου ανήλθε στο ποσό των (63.468,00 - 8.775,00 - 6.581,25) 48.111,75 €.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης και της αναπόσβεστης λογιστικής αξίας του ως άνω παγίου περιουσιακού στοιχείου, ήτοι το ποσό των 35.538,25 € (83.650,00 - 48.111,75), θεωρείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, και αναμόρφωσε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2014, αναγνωρίζοντας ζημίες προηγούμενης χρήσης ύψους 8.775,00 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ο προσφεύγων απέστειλε στην προμηθεύτρια εταιρία «.....» το εν λόγω απαλλακτικό, η οποία με τη σειρά της εξέδωσε πιστωτικό τιμολόγιο ύψους 20.182,50 ευρώ. Είναι αντιληπτό και αυτονόητο ότι η ευθύνη έκδοσης τιμολογίου ανήκει στην προμηθεύτρια εταιρία, καθώς εν προκειμένω αυτή είναι η εκδότρια του τιμολογίου και όχι ο προσφεύγων. Η προμηθεύτρια εταιρία στις συγκεντρωτικές της καταστάσεις, έχει συμπεριλάβει και καταγράψει το εν λόγω τιμολόγιο ως πιστωτικό ΦΠΑ όπως αντίστοιχα και η προσφεύγουσα. Μέχρι την 31/12/2014 δεν ήταν δυνατό να εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο μόνο για το ΦΠΑ, παρά μόνον για τις περιπτώσεις που αυτό προβλεπόταν ρητά από σχετικές διατάξεις ή αποφάσεις ΦΠΑ. Λόγω όμως κατάργησης του ΚΦΑΣ από 1/1/2015 δεν ισχύει ο περιορισμός αυτός. Άρα μπορεί να εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο μόνο για το λάθος ποσό του ΦΠΑ. Σημαντική τομή αποτέλεσε η ΠΟΛ 1052/2017 με την οποία πλέον δίδεται αυτή η δυνατότητα.

- 2) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα ως αντικείμενη στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης. Συγκεκριμένα, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή του επιβάλλει το ποσό των 9.353,00 Ευρώ χωρίς ωστόσο να ευθύνεται ο προσφεύγων για το γεγονός ότι εκδόθηκε από την συνεργαζόμενη εταιρία το εν λόγω παραστατικό.
- 3) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα λόγω παράβασης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Συντάγματος). Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ανάλογη προς το πρόσωπό του προσφεύγοντος, καθώς δεν τελούσε σε γνώση του ούτε και μπορούσε να γνωρίζει το τυπικό σκέλος μιας αμφιλεγόμενης διάταξης που κάθε άλλο παρά ξεκάθαρη είναι σε ότι αφορά ειδικότερες περιπτώσεις σαν τη δική του.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του πιστωτικού τιμολογίου έκπτωσης, εκδόσεως της προμηθεύτριας εταιρίας, αξίας 20.182,50 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ-ΦΕΚ 222/Α/12-11-2012), ως ίσχυε για το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 2 παρ 1 και 3 του Ν. 4093/2012, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 4 παρ 17 και 18 του Ν. 4093/2012, ορίζεται ότι: «17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα: α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.....

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων. η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες. Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α....**18.** Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.....».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 6 παρ 9, 11 και 13 του Ν. 4093/2012, ορίζεται ότι: «9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής». Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις: α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό. ...ε) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση». 11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. 13. Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. **Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις».**

Επειδή ακολούθως με την ΠΟΛ 1004/04-01-2013 της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ) στο άρθρο 6, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «**Παράγραφοι 9, 10 και**

11. Περιεχόμενο τιμολογίου. Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών, ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου. Ειδικότερα: 1) Με τις διατάξεις της παραγράφου 9, όπως ισχύουν, μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), επέρχονται οι εξής μεταβολές, σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992): α)....γ) Ενσωματώνονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 18α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), που αναφέρονταν στους ενιαίους κανόνες και όρους τιμολόγησης, με βάση τη σχετική Οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/Ε.Ε. του Συμβουλίου της Ε.Ε., και στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου προστίθενται και νέες ενδείξεις που αναγράφονται υποχρεωτικά, όπως αναφέρονται στις περιπτώσεις (α) έως και (στ) της παραγράφου αυτής (παρ. 9). **Παράγραφος 13. Πιστωτικό τιμολόγιο.** Με την παράγραφο αυτή ορίζονται οι υπόχρεοι στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, οι προϋποθέσεις έκδοσης, καθώς και το περιεχόμενο αυτού. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων».

Επειδή με το Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), με θέμα Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1 ότι: «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων. 2. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του».

Στο άρθρο 3 ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα».

Στο άρθρο 7 ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Στο άρθρο 8 παρ 4 ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του...».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά». Περαιτέρω δε στο άρθρο 24 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',... 4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής

αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:.... 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος..... 9. Ο υπολογισμός της τιμής κτήσης σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 42 γίνεται με βάση τις φορολογικές αποσβέσεις.....».

Επειδή ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)), ως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, θεωρεί στο άρθρο 21, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα δε από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνει και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης και καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα. Περαιτέρω, οι κατηγορίες παγίων που απαριθμούνται στον πίνακα της [παρ. 4 του άρθρου 24](#) του ν. [4172/2013](#) και αποσβένονται με τον αντίστοιχο συντελεστή που προβλέπεται σε αυτόν, είναι γενικές και ο νομοθέτης, σε αντίθεση με παλαιότερες διατάξεις, δεν υιοθέτησε την αναλυτική ούτε την ειδική κατηγοριοποίηση των παγίων. Κατόπιν τούτου, **η ένταξη σε κατηγορία συγκεκριμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου γίνεται από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί με βάση τη χρήση, τον σκοπό και τα ειδικά χαρακτηριστικά του.**

Επειδή σε κάθε περίπτωση ο χαρακτηρισμός των παγίων περιουσιακών στοιχείων καθώς και η υπαγωγή τους σε συγκεκριμένο συντελεστή απόσβεσης είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται καταρχήν από την ίδια την επιχείρηση και στη συνέχεια από την αρμόδια ελεγκτική αρχή.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από την από 27/03/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Ο προσφεύγων το έτος 2013 προέβη σε αγορά παγίων, από την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....»- ΑΦΜ και συγκεκριμένα, μέρος του μηχανολογικού εξοπλισμού για την κατασκευή της μονάδος παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Για την ως άνω συναλλαγή, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το υπ' αριθ. Τ.Π. Σειρά Α'/28.01.2013, καθαρής αξίας 87.750,00 €, πλέον ΦΠΑ 20.182,50 €.

➤ Από τον έλεγχο που διενήργησε η φορολογική αρχή για την επίμαχη συναλλαγή ο προσφεύγων είχε αιτηθεί με την αριθ. πρωτ./2013 αίτηση του, την αγορά του ανωτέρω πάγιου εξοπλισμού χωρίς την καταβολή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της Π.2869/2389/ ΠΟΛ 137/04.05.1987. Ως εκ τούτου εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή, στις **27.02.2013**, η υπ' αριθ./**2013** σχετική βεβαίωση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων παράδοσης στον προσφεύγοντα των ανωτέρω αγαθών χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ. Το ως άνω φορολογικό στοιχείο αγοράς του πάγιου εξοπλισμού εκδόθηκε στις **28.01.2013**, ήτοι προγενέστερα από την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής βεβαίωσης, που προβλέπεται από τις διατάξεις της ως άνω ΠΟΛ, προκειμένου να μην καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί και δεν αναγραφόταν η ένδειξη «Δεν εισπράττεται ΦΠΑ-Υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο αγοραστής με την προσωρινή δήλωση βάσει της απόφασης Π.2869/2389/4.5.1987».

➤ Σε μεταγενέστερη ημερομηνία και συγκεκριμένα στις 10.10.2013 η προαναφερόμενη προμηθεύτρια εταιρεία εξέδωσε για την επίμαχη συναλλαγή το υπ' αριθ./10-10-2013 Σειρά Α' πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης καθαρής αξίας 20.182,50 €, χωρίς ΦΠΑ, και το οποίο ο προσφεύγων καταχώρησε ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία του, κατά παράβαση των προβλεπομένων στις διατάξεις των άρθρων 1, 2 , 4 παρ 17-18 και 6 παρ 13 του Ν. 4093/2012, όπου ορίζεται ότι **πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις.**

Ακολουθώντας από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, κατά την κρινόμενη χρήση, ο προσφεύγων πούλησε τον ως άνω πάγιο εξοπλισμό και εξέδωσε το υπ' αριθ./01-10-2014 Τιμολόγιο Πώλησης στην αγοράστρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ-....., το οποίο και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του.

Η διαφορά που προέκυψε μεταξύ της αξίας κτήσης και της τιμής πώλησης, μετά και την αφαίρεση των διενεργούμενων αποσβέσεων, θεωρείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα δήλωση του οικείου φορολογικού έτους, ήτοι του 2014, γεγονός που δεν το έπραξε ο προσφεύγων και είχε ως αποτέλεσμα τον καταλογισμό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, πλέον του προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, από το υποσύστημα υποστήριξης ελέγχου «[Στοιχεία Δηλώσεων Τιμολογίων Πελατών - Προμηθευτών](#)» του taxisnet, προκύπτει ότι η προμηθεύτρια εταιρεία έχει συμπεριλάβει και καταγράψει στις συγκεντρωτικές της καταστάσεις, ως αξία συναλλαγών με τον αντισυμβαλλόμενο προσφεύγοντα, αυτή που προκύπτει μετά την διενέργεια της αναγραφόμενης στο επίμαχο πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης, ήτοι το ποσό των $87.750,00 - 20182,50 = 67.567,50$ €.

Επειδή, η ΠΟΛ 1052/2017 την οποία επικαλείται ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή

προσφυγή, δεν έχει εφαρμογή για τα υπό κρίση έτη, για τα οποία τυγχάνουν εφαρμογής τα οριζόμενα με τις διατάξεις του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί της παραβίασης από τον έλεγχο των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια 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.

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι: «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα

στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης 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 και καλόπιστης 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 φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του. Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί της παραβίασης από τον έλεγχο της αρχής της αναλογικότητας

Ομοίως θα πρέπει να απορριφθεί και ο τελευταίος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος, με τον οποίο προβάλλεται ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων που θεσπίζεται βάσει του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου.

Καταρχάς, 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).

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).

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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/03/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10-05-2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΟ

Φορολογικό Έτος 2014	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	5.581,32
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Ν. 4174/2013	2.790,66

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	381,02
Τέλος επιτηδεύματος	600,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	9.353,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	9.353,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

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

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.