



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
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 07/04/2017

Αριθμ. Αποφ.: 922

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.:** και με διεύθυνση:, κατά της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους, (.....), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθμό πρωτ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους, (.....), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.:** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος, Ν.2238/1994 (ΠΟΛ 1037 & 1081/2005), σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου [λόγω μη αποδοχής του σημειώματος της ΠΟΛ.1072/2011 (σχετικές εντολές η με αρ. αρχική και η με την οποία εντάχθηκε στο σύστημα του elexxis η χειρόγραφη εντολή)], για τα οικονομικά έτη έως και, συντάχθηκε, μεταξύ των άλλων, η από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Άρθρου 66 Ν.2238/1994 και των ΠΟΛ. 1037 & 1081/2005.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ. αίτηση της ελεγχόμενης για επιστροφή Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Άρθρου 66 Ν.2238/1994 και των ΠΟΛ. 1037 & 1081/2005 ήταν η έκδοση, μεταξύ των άλλων, της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους, (.....), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους, (.....), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους παρακάτω λόγους:

1. Κακώς ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. των δαπανών που πραγματοποίησε για κατασκευή γηπέδων σε μισθωμένο ακίνητο, καθώς το ιδιωτικό συμφωνητικό που προσκόμισε ήταν εξαετούς διάρκειας και όχι τουλάχιστον εννεαετούς διάρκειας, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν.2859/2000, διότι α) σύμφωνα με το άρθρο 5 του π.δ. 34/1995 οι μισθώσεις είναι τουλάχιστον 12 ετών ακόμα κι αν έχει συμφωνηθεί μικρότερο χρονικό διάστημα, β) το αρχικό μισθωτήριο παρατάθηκε για 25 επιπλέον έτη και γ) μέχρι να ολοκληρωθεί ο έλεγχος η εταιρία λειτουργούσε στο μισθωμένο χώρο για δώδεκα συναπτά έτη.
2. Κακώς ο έλεγχος απέρριψε την απόσβεση των παγίων της επιχείρησης του προσφεύγοντος για τα έτη, και, λόγω μη καταχώρησης αυτών στα τηρούμενα βιβλία της, διότι τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης δηλώθηκαν επιμελώς και ανελλιπώς στα έντυπα Ε3 των αντίστοιχων ετών κι επομένως δεν υπήρχε δόλια

απόκρυψη αυτών.

3. Κακώς ο έλεγχος έκρινε στηριζόμενος στο γεγονός ότι στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις και, ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε το ποσό της ζημιάς που προέκυψε από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του, του στέρησε το δικαίωμα μεταφοράς αυτής στις επόμενες χρήσεις, διότι παραβιάζεται έτσι η αρχή αναλογικότητας, καθώς οι δυσμενείς συνέπειες των αποφάσεων της φορολογικής διοίκησης τελούν σε προφανή δυσαναλογία με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, ο πρώτος ισχυρισμός, σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών σε μισθωμένη έκταση, αφορά θέματα Φ.Π.Α., που δεν επηρεάζουν την προσβαλλόμενη πράξη εισοδήματος, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1, του Ν.2238/1994: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος..... στ) Τα ποσά των αποσβέσεων για τα ενσώματα ή άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 14, του Ν.2238/1994: «Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης».

Επειδή, όπως αποδέχεται και ο προσφεύγων, οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων της επιχείρησής του για τα έτη, και δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της, ορθώς ο έλεγχος εφαρμόζοντας τις προαναφερόμενες διατάξεις (άρθρο 31 του Ν.2238/1994) έκρινε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει το ποσό των διενεργηθέντων αποσβέσεων, στις χρήσεις αυτές, από τα ακαθάριστα έσοδα της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 1, του Ν.2238/1994: «.....Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4....».

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στις χρήσεις και (οικ. έτη και ... αντίστοιχα) δε δήλωσε, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων χρήσεων, το ποσό των ζημιών που προέκυψε από τα τηρούμενα βιβλία της, ορθώς έκρινε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος έχασε το δικαίωμα μεταφοράς αυτών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 61 παρ. 1, του Ν.2238/1994.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων που θεσπίζεται βάσει του Ν.2238/1994 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 της κυρώσεως, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, 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). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 2238/1994 που ρυθμίζουν το Φόρο Εισοδήματος, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος της κυρώσεως 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 η επίμαχη παράβαση 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).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.:** και την επικύρωση της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους, (.....), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους, (.....), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Φόρος Εισοδήματος	13.128,14
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	15.753,77
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.881,91

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους, (.....), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

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