



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 30-3-2017
Αριθ. Πρωτ.: 870

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 Απόφασης ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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 από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** ... με ΑΦΜ ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού ... Τ.Κ. ..., με κύρια δραστηριότητα τη παραγωγή μπισκότων, κατά α) της με αριθμ. .../.../2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, β) της με αριθμ./...2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, γ) της με αριθμ. .../...-2014 εντολής, έκθεσης

μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.(άρθρ. 48 ν. 2859/2000) και εισοδήματος (άρθρ. 66 ν. 2238/1994).

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

6.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

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

Επί της από ...-**2016** 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 στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ..../.../....-**2016, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 1.486,47 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.783,76 €, ήτοι συνολικό ποσό **3.270,23 €**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, διότι, έχουν συμπεριληφθεί στις φορολογητέες εισροές, δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, και δαπάνες άνω των 700,00 €, για τις οποίες εκπέσθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α. τους, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.
- Με την υπ' αρ. .../.../....-**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 12.425,52 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 14.910,62 €, ήτοι **συνολικό ποσό 27.336,14 €**, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008, καθότι διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές από δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και προστέθηκαν στα δηλωθέντα κέρδη της επιχείρησης.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιπών φόρων και τελών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1072/2011 και σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται από το ν. 4174/2013, δυνάμει της με αριθμ./1/2014 εντολής ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ....

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση την ΠΟΛ. 1072/2011, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω :

- Τα βιβλία κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, τηρήθηκαν μηχανογραφικά σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ..
- Τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν λογιστικά σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.
- Δεν προέκυψαν παραβάσεις Κ.Β.Σ. ούτε υφίστανται πληροφοριακά δελτία για έκδοση, από την υπόχρεη επιχείρηση πλαστών ή/και εικονικών ή/και για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή/και νόθευσης τέτοιων στοιχείων.
- Έγινε έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 700,00 ευρώ καθώς και δαπάνης ανεξαρτήτως ποσού, όπως έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, δαπάνες που αφορούν σε επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β΄ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, δαπάνες μισθοδοσίας και αποσβέσεις. Μεταξύ των ανωτέρω δαπανών διαπιστώθηκαν δαπάνες ύψους 33.631,95 €, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν στα δηλωθέντα κέρδη της επιχείρησης ως λογιστικές διαφορές. Συγκεκριμένα, στη φορολογία εισοδήματος δεν αναγνωρίστηκαν οι παρακάτω δαπάνες :

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ΔΙΑΤΑΞΗ
1	Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας	1.450,23	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. ψ΄ του ν.2238/1994
2	Έξοδα κίνησης	268,20	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. β΄ του ν.2238/1994
3	Ενοίκιο πάρκινγκ	1.678,32	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. β΄ του ν.2238/1994
4	Έξοδα χρηματοδοτικής μίσθωσης του υπ΄ αριθμ.	7.480,94	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. β΄ του ν.2238/1994
5	Έξοδα χρηματοδοτικής μίσθωσης του υπ΄ αριθμ.	1.617,97	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. β΄ του ν.2238/1994
6	Πρόστιμα	2.470,08	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. ε΄ του ν.2238/1994
7	Έξοδα ταξιδίων και ξενοδοχείων	1.836,24	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. σ΄ του ν.2238/1994
8	Αγορά οικιακών ηλεκτρονικών συσκευών – προσωπικές δαπάνες	2.346,22	Άρθρο 31 ν. 2238/1994
9	Διαφορά αποσβέσεων	1.606,94	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. στ΄ του ν.2238/1994
10	Δαπάνες βελτίωσης ακινήτου	12.876,81	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. ιγ΄ του ν.2238/1994
	σύνολο	33.631,95	

Όσον αφορά στη φορολογία Φ.Π.Α., δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες συνολικού ύψους 7.823,50 €, καθότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. τους, βάση της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000. Συγκεκριμένα πρόκειται για τις παρακάτω δαπάνες :

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ- ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	Τ.Π.Υ. .../17-3-2008	...	15,55	2,95
2	Τ.Π.Υ..../11-7-2008		127,73	24,27
3	Τ.Π.Υ. .../9-1-2008	...	762,00	144,78
4	Τ.Π.Υ. .../11-3-2008	...	762,00	144,78
5	Τ.Π.Υ..../8-4-2008		762,00	144,78
6	Τ.Π.Υ..../9-5-2008	...	762,00	144,78
7	Τ.Π.Υ..../9-6-2008	...	762,00	144,78
8	Τ.Π.Υ..../8-7-2008	...	762,00	144,78
9	Τ.Π.Υ..../7-8-2008	...	762,00	144,78
10	Τ.Δ.Α.../15-7-2008	ΑΓΟΡΑ APPLE IPOD TOUCH 32 GB	427,73	81,27
11	Τ.Δ.Α .../30-7-2008	ΑΓΟΡΑ ΤΗΛΕΟΡΑΣΗ SONY KDL-46V4000 & ΒΑΣΗ ML LCD	1.281,52	243,49
12	Τ.Δ.Α..../5-8-2008	ΑΓΟΡΑ ΚΟΝΣΟΛΑ PLAYSTATION 3 40 GB	427,73	81,27
13	TIM .../5-8-2008	ΑΓΟΡΑ ΕΠΙΠΛΟ ΤΗΛΕΟΡΑΣΗΣ	209,24	39,76
		Σύνολο	7.823,50	1.486,47

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 4, 10, 30 και 31 του ν. 2238/1994, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης επαρκή και ακριβή για την υπό κρίση χρήση και προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της επιχείρησης.

Με τη αριθμό .../...-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους :

- 1) Οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης του, βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, καθώς δεν εμπίπτουν στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 του ιδίου ως άνω νόμου.
- 2) Ο έλεγχος αυθαίρετα και ανατιολόγητα απέρριψε δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την αγορά ηλεκτρονικών συσκευών (ταμπλέτας, τηλεόρασης και επίπλου αυτής), με το αιτιολογικό ότι δεν αφορούν δαπάνες της επιχείρησης.
- 3) Η φορολογική διοίκηση εσφαλμένα απέρριψε μέρος της νομίμως τεκμηριωμένης, βάσει καταχωρηθέντος τιμολογίου τεχνικών έργων, δαπάνης, η οποία πραγματοποιήθηκε για τη βελτίωση του μισθίου, προκειμένου αυτό να γίνει κατάλληλο για τους σκοπούς της επιχείρησής του.
- 4) Παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης από τον έλεγχο απόρριψης δαπανών

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι : «*Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:*

α) ...,

β) *Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών. Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητα τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών.*

γ) ..., δ)

- ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους.
- στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, συμφωνά με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997., ζ)....., η)....., θ)....., ι)....., ια)...., ιβ)....,
- ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτόν είναι μικρότερος από τον συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 100/1998 (ΦΕΚ 96/Α') για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα,
- ιδ)...., ιστ)...., ιζ)....., ιη)....., ιθ)....., κ)...., λ)...., μ)...., ν)...., ξ)...., ο)...., π)...., ρ).....,
- σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης,
- τ)...., υ)...., φ)...., χ)....,
- ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα,
- ω)».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία και τη νομολογία των δικαστηρίων, οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης είναι οι εξής :

- α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλασματική,
- β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος,
- γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου,
- δ) Η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη,
- ε) Η δαπάνη να έχει ως σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι απόκτηση κεφαλαίου,
- στ) Η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά (π.χ. τιμολόγια, αποδείξεις, κλπ),
- ζ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, στ).....

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, **η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της.**

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση, δαπάνες ύψους 33.631,95 €, από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα δηλωθέντα κέρδη της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 31 του ν. 2238/1994. Ειδικότερα στη φορολογία εισοδήματος:

α) Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ύψους **1.450,23 €**, που αντιστοιχεί σε ποσοστό 50% των δαπανών που κατέβαλε η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας, βάσει της περ. ψ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994,

β) Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ύψους **268,20 €**, που αντιστοιχεί στο 40% των δαπανών που κατέβαλε η επιχείρηση για έξοδα κίνησης του με αριθ. Ε.Ι.Χ... 1600cc , βάσει της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994,

γ) Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ύψους **1.678,32 €**, που αντιστοιχεί στο 75% των δαπανών που κατέβαλε η επιχείρηση για

έξοδα κίνησης του με αριθ. Ε.Ι.Χ... 2000cc , βάσει της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994,

δ) Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ύψους **7.480,94 €**, που αντιστοιχεί στο 75% των δαπανών που κατέβαλε η επιχείρηση για έξοδα χρηματοδοτικής μίσθωσης του με αριθ. Ε.Ι.Χ... 2000cc , βάσει της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994,

ε) Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ύψους **1.617,97 €**, που αντιστοιχεί στο 40% των δαπανών που κατέβαλε η επιχείρηση για χρηματοδοτική μίσθωση του με αριθ. Ε.Ι.Χ... 1600cc , βάσει της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994,

στ) Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ύψους **2.470,08 €**, για δαπάνες που κατέβαλλε η επιχείρηση για πρόστιμα σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994,

ζ) Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ύψους **1.836,24 €**, για δαπάνες που κατέβαλλε η επιχείρηση για έξοδα ταξιδίων και ξενοδοχείων, καθότι διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν για την σκοπούς της επιχείρησης, σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις της περ. σ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994,

η) Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ύψους **2.346,22 €**, για δαπάνες που κατέβαλλε η επιχείρηση για αγορά οικιακών ηλεκτρονικών συσκευών, καθότι διαπιστώθηκε ότι δεν αφορούν την επιχείρηση αλλά πρόκειται για προσωπικές δαπάνες του επιχειρηματία, σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994,

θ) Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ύψους **1.606,94 €**, καθότι οι συνολικές αποσβέσεις προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ποσό των 28.990,23 €, αντί των δηλωθέντων 30.597,17 €, σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις της περ. σ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994,

ι) Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ύψους **12.876,81 €**, που κατέβαλλε η επιχείρηση για δαπάνες βελτίωσης ακινήτου ύψους 14.486,41 € βάσει του με αριθ./2-12-2008 Τιμολογίου Τεχνικών έργων εκδόσεως της εταιρείας «....», καθότι το ακίνητο είναι μισθωμένο και σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση, εν προκειμένω σε εννέα χρήσεις.

Επιπλέον στην φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος αφαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας επιχείρησης :

α) ποσό 143,28 €, καθότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4 περ. ε' του Ν. 2859/2000, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ύψους 27,22 €, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας του με αριθ. Ε.Ι.Χ. ...

β) ποσό 5.334,00, καθότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4 περ. ε' του Ν. 2859/2000, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ύψους 1.013,46 €, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες χρηματοδοτικής μίσθωσης του με αριθ. ΕΙΧ ..

γ) ποσό 2.346,22 €, καθότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ύψους 445,79 €, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες για την αγορά οικιακών ηλεκτρονικών συσκευών όπως αυτά αναλυτικά αναγράφονται στα με αριθμ. ΤΔΑ .../15-7-2008, ΤΔΑ .../30-7-2008, ΤΔΑ .../5-8-2008 και ΤΙΜ .../5-8-2008.

Από τα ανωτέρω αναφερθέντα, συνάγεται ότι για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, 01/01/2008-31/12/2008, ίσχυε ο φορολογικός νόμος 2238/1994, και όχι ο νόμος 4172/2013, όπως αβάσιμα επικαλείται ο προσφεύγων, και συνεπώς η φορολογική αρχή, στα πλαίσια άσκησης της δέσμιας αρμοδιότητάς της, ορθά προέβη στην έκδοση των πράξεων, καθότι δεν αναμορφώθηκαν οι παραπάνω δαπάνες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό περί αυθαίρετης και ανατιολόγητης απόρριψης των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την αγορά ηλεκτρονικών συσκευών (ταμπλέτας, τηλεόρασης και επίπλου αυτής)

Ο προσφεύγων επικαλείται ότι η αγορά ηλεκτρονικών συσκευών πραγματοποιήθηκε για την διευκόλυνση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, υποστηρίζοντας ότι η μεν ταμπλέτα, χρησιμοποιείται υπό την μορφή ηλεκτρονικού υπολογιστή για την καταχώριση χρήσιμων παρατηρήσεων και σημειώσεων σε καθημερινή βάση, της εταιρείας, η δε τηλεόραση η οποία είναι εγκατεστημένη στο χώρο του γραφείου της επιχείρησης, για την παρακολούθηση του συνόλου των καμερών ασφάλειας.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί, καθώς προβάλεται αναπόδεικτα και προσχηματικά, καθότι θα μπορούσε ο προσφεύγων στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασής του κατόπιν κοινοποίησης του προσωρινού σημειώματος του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, να προβεί σε αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου

προσκομίζοντας οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Απεναντίας, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στη κλήση προς ακρόαση, ενώ όψιμα και προσχηματικά προβάλλει αναπόδεικτους ισχυρισμούς.

Επίσης αξίζει να σημειωθεί, ότι σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της αρμοδίου για τον έλεγχο υπαλλήλου, κατόπιν επιτόπιας επίσκεψης της στην έδρα της επιχείρησης, διαπιστώθηκε η ύπαρξη άλλου μοντέλου τηλεόρασης από αυτό που αναγράφεται στο με αριθμό .../30-7-2008, ενώ η αγορά κονσόλας playstation και επίπλου τηλεόρασης κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσωπικές δαπάνες.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης απόρριψης μέρους της δαπάνης για τη βελτίωση του μισθίου

Ο προσφεύγων επικαλείται ότι η δαπάνη βελτίωσης του μισθίου πραγματοποιήθηκε για τις ανάγκες λειτουργίας της επιχείρησής του, προκειμένου το μίσθιο να γίνει κατάλληλο για την προορισμένη χρήση του.

Καταρχάς θα πρέπει να τονιστεί ότι η συγκεκριμένη δαπάνη δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο, αλλά δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, ποσό ύψους **12.876,81 €**, που κατέβαλλε η επιχείρηση για δαπάνες βελτίωσης ακινήτου συνολικού ύψους 14.486,41 € βάσει του με αριθ. .../2-12-2008 Τιμολογίου Τεχνικών έργων εκδόσεως της εταιρείας «...», καθότι, το ακίνητο είναι μισθωμένο και σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση, εν προκειμένω σε εννέα χρήσεις.

Συνεπώς η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, σε σχέση με την εφαρμογή των φορολογικών νόμων, εφάρμοσε, τους ισχύοντες, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικούς νόμους, και προέβη στην έκδοση των πράξεων, εφόσον διέγινωσεν αντικειμενικά στοιχεία της φορολογικής παράβασης και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης

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, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και 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.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

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 πεποιθήσεως 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 απαλλαγή 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 των προσβαλλόμενων πράξεων 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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2016, εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και Φ.ΠΑ. της Δ.Ο.Υ...., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ... Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ'αρ. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008**

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	828.513,18	828.513,18	828.513,18
Αξία φορολογητέων εισροών	507.726,29	499.902,79	499.902,79
Φόρος εκροών	81.322,05	81.322,05	81.322,05
Υπόλοιπο φόρου εισροών	81.677,83	80.191,36	80.191,36
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		1.486,47	1.486,47
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	355.78		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		1.783,76	1.783,76
Καταλογιζόμενο ποσό		3270,23	3270,23

**Υπ'αρ. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-
31/12/2008)**

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	30.641,52	64.097,63	64.097,63
Φόρος	3.996,54	16.422,06	16.422,06
Διαφορά φόρου		12.425,52	12.425,52
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		14.910,62	14.910,62
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		27.336,14	27.336,14

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

Σημείωση :

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