



**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 23/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4450

Ταχ. : Αριστογείτονος 19
Δ/ση
Ταχ. : 17671, Καλλιθέα
Κωδ.
Τηλ. : 213 1604 526
FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στις, οδός, κατά της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 36.362,06 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 43.634,47 €

Συγκεκριμένα στη προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007. Από τον έλεγχο αυτό δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ποσό ύψους 56.545,65 € το οποίο αφορά διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων διαφόρων μελών της .

Επίσης δεν αναγνωρίστηκε μεταφερόμενη ζημιά ύψους 86.731,00 € η οποία αφορούσε υπόλοιπο ζημιάς της χρήσης 2003 και είχε μεταφερθεί για συμψηφισμό στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2007. Αυτό διότι η περαιωμένη χρήση 2003 βαρυνόταν με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Συνέπεια τούτων ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και τον καταλογισμό φόρων έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή από 31/12/2013 ή άλλως από 31/12/2015.
- Κακώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των διαγεγραμμένων επισφαλών απαιτήσεων καθώς πληρούνται αθροιστικά οι προϋποθέσεις του νόμου 3091/2002, ήτοι πρόκειται περί απαιτήσεων ανεπίδεκτων είσπραξης που συνδέονται με τη μη κερδοσκοπική δραστηριότητα της προσφεύγουσας(συνεταιρισμός) και η απόσβεση του έγινε ξεχωριστά με οριστικές εγγραφές για κάθε έναν οφειλέτη.
- Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή θα έπρεπε να έχει δεχτεί τουλάχιστον την έκπτωση χωρίς προϋποθέσεις από τα ακαθάριστα έσοδα ποσού 150,00 € για καθέναν οφειλέτη ξεχωριστά.
- Η μεταφερόμενη ζημιά θα έπρεπε να είχε γίνει αποδεκτή από τον έλεγχο λόγω μικρού

ύπους αποκρυβείσας ύλης (24 €) κατά το έτος από το οποίο προερχόταν και οι σχετικές διατάξεις του Ν. 3697/2008 που ορίζουν διαφορετικά τυγχάνουν αντισυνταγματικές και ανεφάρμοστες λόγω του ότι αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.

- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας ως προς το πρόσθετο φόρο, εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων των Ν. 4174/2013 και Ν. 4337/2015.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....»

Επειδή σύμφωνα με τις ακόλουθες νομοθετικές ρυθμίσεις:

N.4141/2013, άρθρο 37

«5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η Προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

N.4203/2013, άρθρο 22

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και*
- β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή*

εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

N.4337/2015, άρθρο 22

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε την 22/07/2015, σε αντικατάσταση της/2013 αρχικής εντολής ελέγχου, λόγω συνταξιοδότησης του αρχικώς ορισθέντος ελεγκτή, η οποία είχε παραληφθεί την 19^η/12/2013 από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας Επομένως η αρχική εντολή εκδόθηκε μέχρι 31-12-2013 και συγκεκριμένα στις 10-12-2013 και ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρων όσον αφορά το φόρο εισοδήματος, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 ,όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 3296/2004 και ισχύουν για δαπάνες που πραγματοποιούνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά.: « 1. Το καθαρό εισοδημάτων επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων: α)....β)....γ)....δ)....ε)....στ)....ζ)....θ)Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτηση της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α').»

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ.1016/7.2.2005 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 3296/14.12.2004 (ΦΕΚ 253Α) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.”...: «Άρθρο 9 Δαπάνες επιχειρήσεων...1...2...3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται τα δύο πρώτα εδάφια της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων. Με τις νέες αυτές διατάξεις, επανέρχεται καταρχήν το καθεστώς που είχε θεσπισθεί με το ν. 2065/1992, με ορισμένες τροποποιήσεις, δηλαδή ο σχηματισμός πρόβλεψης από τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις.....

...Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε 3 αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του π.δ.186/1992.Ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της και δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι. Όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά.»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προέβη σε σύνταξη και σε υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συγκεντρωτικής κατάστασης με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία να αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό για του πελάτες που διέγραψε χωρίς να έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα. Ωστόσο επικαλέστηκε τις προϋποθέσεις που ορίζονται με το Ν. 3091/2002 ο οποίος δεν ήταν σε ισχύ κατά την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, καθώς ίσχυαν οι προαναφερόμενες και μεταγενέστερες διατάξεις του 3296/2004. Ως εκ τούτου ορθώς δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ποσό ύψους 56.545,65 € το οποίο αφορά διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων διαφόρων μελών της και οι αντίθετοι ισχυρισμοί της θα πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3697/2008 “Ρύθμιση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων”: «1. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου Α` “Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων” του ν. 3259/2004 (ΦΕΚ 149 Α`), όπως ισχύουν, τροποποιούνται, αντικαθίστανται και συμπληρώνονται ως ακολούθως:...

ιδ. Η παράγραφος 6 του άρθρου 6 αντικαθίσταται ως εξής:

"6. Η ζημιά που τυχόν περιλαμβάνεται σε κάθε περαιούμενη ανέλεγκτη υπόθεση φορολογίας εισοδήματος συμψηφίζεται με το ποσό των λογιστικών διαφορών που υπολογίζεται κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους του παρόντος και το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκτός εάν η οικεία χρήση βαρύνεται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Τυχόν ζημιά που προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας περαιούμενης χρήσης δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εφόσον η χρήση από την οποία προέρχεται ή έστω μία από τις επόμενες αυτής περαιούμενες χρήσεις βαρύνεται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται το ελάχιστο ποσό βεβαιωτέου φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού.»

Επειδή εν προκειμένω από το διενεργηθέντα έλεγχο στις μεταφερόμενες ζημιές παρελθουσών χρήσεων ύψους 86.731,00 €, οι οποίες αναγράφονται στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τα οικ. έτη 2004, 2005, 2006 και 2007 αποδεχόμενη το με αριθμό/2008 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης βάσει του Ν. 3697/2008. Από το σημείωμα αυτό προέκυψε ότι κατά το οικ. έτος 2004 η προσφεύγουσα α)είχε δηλώσει ζημιές ύψους 174.023,00 € και β) είχε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Υπόλοιπο αυτής της ζημιάς ύψους 86.731,00 € μεταφέρθηκε για συμψηφισμό στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της επίμαχης χρήσης 2008. Εφόσον η προσφεύγουσα περαίωσε υπό το βάρος της παράβασης του 2003 σημαίνει ότι την αποδέχτηκε και το μικρό ύψος αυτής δεν αλλάζει τον χαρακτηρισμό της παράβασης ως παράβαση απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Άλλωστε ο παραπάνω νόμος 3697/2008 δεν κάνει διάκριση ως προς το ύψος της αποκρυβείσας αξίας. Ο έλεγχος ορθώς εφάρμοσε τη προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008 και δεν αναγνώρισε τη μεταφερόμενη ζημιά χρήσεως 2003 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθεί. Σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής ούτε οι γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, αλλά ούτε και η παρ.7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία το κύρος των βιβλίων και στοιχείων δεν επηρεάζεται από πράξεις ή παραλείψεις μικρού ύψους σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα διότι στην περίπτωση αυτή θα επρόκειτο για αναλογική εφαρμογή νόμου, η οποία κατά ρητή συνταγματική επιταγή απαγορεύεται, αφού οι διατάξεις που εισάγουν φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις είναι στενά ερμηνευτέες και δεν επιδέχονται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 50 του ν.4223/2013: «17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, βάσει της ανωτέρω διάταξης, ορθά επιβλήθηκαν οι πρόσθετοι φόροι που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.2523/1997 και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έπρεπε να επιβληθούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/2015 είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

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. Εν προκειμένω η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε τις προβλεπόμενες διατάξεις του Ν. 2523/1997 για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και δεν μπορεί να τεθεί θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας. Ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη στο σύνολό της με αριθμό πρωτοκόλλου/2016 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση:
της υπ' αρ. υπ' αρ. /2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	36.362,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου)	43.634,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	79.996,53 €

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το αρμόδιο όργανο, με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεο.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών α0) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).