



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604-563
ΦΑΞ : 2131604-566

Καλλιθέα

26.01.2016

Αριθμός απόφασης: 148

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' /17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με έδρα κατά της με Α.Τ.Β βεβαιωθείσας εκκαθάρισης, οικονομικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ η οποία βεβαιώθηκε βάσει της με αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, η οποία υποβλήθηκε χειρόγραφα με επιφύλαξη, και προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 75.557,25 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα .

5. Η με Α.Τ.Β βεβαιωθείσα εκκαθάριση , οικονομικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ η οποία βεβαιώθηκε βάσει της με αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, η οποία υποβλήθηκε χειρόγραφα με επιφύλαξη ,της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τηςη 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 από και με Α.Τ.Β πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (ΑΧΚ), οικονομικού έτους 2015, η οποία εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, η οποία υποβλήθηκε χειρογραφα με επιφύλαξη, προέκυψε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 75.557,25 ευρώ.

Στην υπ'αρ. αρχική, υποβληθείσα με επιφύλαξη, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 που υπέβαλε η προσφεύγουσα, ζήτησε από τη φορολογική αρχή, να αποδεχθεί την καταχώρηση στη κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης του αρθ. 23 του ν. 4172/2013 συνολικού ποσού 125.182,76 ευρώ με επιφύλαξη ως προς τις μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, ποσού 51.382,12 ευρώ .Η φορολογική αρχή αποδέχθηκε ως ορθή και νόμιμη αυτή την καταχώρηση παρέλαβε τη φορολογική δήλωση και προσδιόρισε το φόρο εισοδήματος με βάση τα δηλωθέντα σε αυτή στοιχεία.

Στην ανωτέρω δήλωση επιφύλαξης η Δ.Ο.Υ παρέλαβε και εκκαθάρισε τη δήλωση φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρείας μη δεχόμενη ,από την συνυποβληθείσα κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ποσού 125.182,76 ευρώ ,ως εκπεστέες τις μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ποσού 51.382,12 ευρώ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την επανεξέταση και αναμόρφωση των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους 2014, με την αποδοχή των ασφαλιστικών εισφορών εργοδότη και εργαζομένων ως εκπεστέων δαπανών και ακύρωση της άρνησης της φορολογικής αρχής να αποδεχθεί το αίτημα αυτό προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράβαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- Παράβαση της διάταξης της παραγρ. 1 του άρθρου 4 του Συντάγματος Με τη διάταξη αυτή καθιερώνεται η αρχή της νομικής ισότητας.
- Παράβαση της διάταξης του άρθρου 5 του Συντάγματος. Η διάταξη αυτή προστατεύει την ελευθερία της οικονομικής δραστηριότητας, στην οποία περιλαμβάνεται και η ελευθερία ασκήσεως του εμπορίου και αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στη διασφάλιση της ελεύθερης οικονομικής λειτουργίας των επιχειρήσεων.
- Αντίκειται ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/13 και την ΠΟΛ 1113/2015 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων καθώς και των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα, στην παρ.3 ορίζεται «μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.». Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 ακόμα και για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους που αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 έως 31.12.2014 και τα οποία **καταβάλλονται** μέσα στο 2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 «οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 01/01/2014.»Επιπροσθέτως βάσει της παρ. 25 του άρθρου 72 του ως άνω νόμου "**Από την έναρξη ισχύος του 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α151),** συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου".

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη τη παρ.2 του άρθρου 78 του Συντάγματος «φόρος η άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικον. έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.

Επιπλέον, σημειώνουμε ότι από την ως άνω διάταξη του Συντάγματος και από τις σχετικές συζητήσεις στην Αναθεωρητική Βουλή προκύπτει ότι ως οικονομικό έτος επιβολής του φόρου νοείται το έτος κατά το οποίο δημοσιεύτηκε ο σχετικός νόμος και ότι η δυνατότητα αναδρομικής επιβολής φόρου περιορίζεται στο έτος δημοσίευσης του σχετικού νόμου και στο αμέσως προηγούμενο έτος και ότι πάντως δεν δύναται να υπαχθεί σε φόρο εισόδημα διαχειριστικής περιόδου που έχει λήξει κατά την έναρξη του προηγούμενου της δημοσίευσης του σχετικού νόμου ημερολογιακού έτους(Σχετικές είναι και οι αποφάσεις του ΣΤΕ 428/1986,1865/1985).

Επειδή ορθώς η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στη κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης τις μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, προκειμένου να ενταχθεί στις λογιστικές διαφορές, και ορθώς η φορολογική διοίκηση παρέλαβε και εκκαθάρισε τη δήλωση φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 λαμβάνοντας τη συγκεκριμένη δαπάνη ως μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους"), με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, απορρέει και η αρχή ότι η φορολογία πρέπει να επιβάλλεται με βάση τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, η οποία αρχή, ωστόσο, δεν αποκλείει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφόσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών. Παρέχεται, δε, ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμηση του, φορολογικό σύστημα.

Επειδή , όπως έχει παγίως κριθεί, η ελευθερία ασκήσεως επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας, ως ειδικότερη εκδήλωση της οικονομικής ελευθερίας, την οποία κατοχυρώνει ως

ατομικό δικαίωμα το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος, δεν παρακωλύει τη θέσπιση από το νομοθέτη περιορισμών που τίθενται κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, για λόγους προστασίας του δημοσίου και κοινωνικού συμφέροντος. Εν προκειμένω, η επιβολή της επίδικης φορολογικής επιβάρυνσης στο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ή ελεύθερου επαγγέλματος, η οποία αποβλέπει στην αύξηση, ενόψει της παρούσης δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας, των κρατικών εσόδων και βασίζεται σε ένα σύστημα προσδιορισμού εισοδήματος κατ' εφαρμογή γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, δεν αποτελεί, ενόψει του μικρού ετησίως καταβαλλομένου ύψους της και των λοιπών αναφερομένων στο νόμο κριτηρίων επί τη συνδρομή των οποίων καταβάλλεται, υπέρμετρο περιορισμό της επαγγελματικής ελευθερίας, ο οποίος να εξωθεί σε αλλαγή επαγγέλματος όσους ασκούν την συγκεκριμένη δραστηριότητα, ούτε, πολύ περισσότερο, θίγει τον πυρήνα του δικαιώματος ώστε να καθίσταται αδύνατη ή ουσιαστικά δυσχερής η άσκηση επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας (πρβλ. ΣτΕ 1014/2011, 3665/2005 Ολομ., 1340/2003, 4175/1998. Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο λόγος που επικαλείται η προσφεύγουσα ότι οδηγείται σε οικονομική απαξίωση η επιχείρηση.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή - συνεισφορά - χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Όπως, δε έχει νομολογιακώς κριθεί, η αρχή της αναλογικότητας δύναται να τύχει επίκλησης μόνον σε περιπτώσεις διοικητικής δράσεως υπό καθεστώς διακριτικής εξουσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακραία όρια αυτής.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας

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

Ποσό Πληρωμής: 75.557,25€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από και με Α.Τ.Β Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικον. Έτους 2015 (ΑΧΚ) και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτής.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).