



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 29-01-2024

Αριθμός απόφασης: 197

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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 05/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της με αριθμό/05-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

β) της με αριθμό/05-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και

γ) της με αριθμό/05-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

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

Η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση περίπτωση υπέβαλε ψηφιακά μέσω διαδικτύου, την με αριθμ. πρωτ...../05-10-2023 ενδικοφανή προσφυγή, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/05-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 58.187,09€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 29.093,55€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.961,77€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 99.242,42€.

Με την με αριθμό/05-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 149.559,83€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 74.779,92€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 32.783,77€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 257.123,52€.

Με την με αριθμό/05-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 234.855,85€ και πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 117.427,93€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 352.283,78€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 05-09-2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../12-12-2022 και της τροποποίησής της,/02-08-2023 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, με την ως άνω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 σε συνέχεια του με αρ. πρωτ./ΛΑΡ/08-11-2022 εγγράφου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας (εισερχ.αρ.πρωτ...../24-11-2022), με το οποίο διαβιβάσθηκε ο φάκελος της υπ' αριθμ./2022 υπόθεσης για την προσφεύγουσα και συγκεκριμένα διαβιβάσθηκαν πληροφοριακές εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθώς και αντίγραφο της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ.

Με τις από 31/10/2022 σχετικές πληροφοριακές εκθέσεις Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν. 2859/2000 (Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α.), η ΥΕΔΔΕ γνωστοποίησε τις παραλείψεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που αναφέρονται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν 4987/2022 (ΚΦΔ), ώστε να ληφθούν υπόψη στον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Κατόπιν της κοινοποίησης της πιο πάνω εντολής ελέγχου και πριν την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε1,Ε3) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020, με βάση τις διατάξεις του των αρ.18, 19 & 70 παρ.15 Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), με τις οποίες δηλώθηκαν τα νέα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από την ΥΕΔΔΕ.

Με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδα διαμορφώθηκαν σε 376.568,00€, ήτοι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της αρχικής δήλωσης πλέον την αποκρυσβείσα ύλη του ελέγχου, με μια μικρή διαφορά 0,23€ (131.954,79€ + 244.613,44 €). Με την τροποποιητική δήλωση αυξήθηκαν και τα δηλωθέντα έξοδα και οι αγορές από την ίδια την προσφεύγουσα, χωρίς όμως τα ποσά να προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία καθόσον τα βιβλία συμφωνούν με την αρχική δήλωση.

Με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2019 τα ακαθάριστα έσοδα διαμορφώθηκαν σε 738.071,00€, ήτοι τα δηλωθέντα ακαθάριστα της αρχικής δήλωσης πλέον την αποκρυσβείσα ύλη του ελέγχου, με μια μικρή διαφορά 0,66€ (254.041,61€ + 484.030,05€). Με την τροποποιητική δήλωση αυξήθηκαν και τα δηλωθέντα έξοδα και οι αγορές από την ίδια την προσφεύγουσα, χωρίς όμως τα ποσά να προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

Με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2020 τα ακαθάριστα έσοδα διαμορφώθηκαν σε 1.003.941,00€, ήτοι τα δηλωθέντα ακαθάριστα της αρχικής δήλωσης πλέον την αποκρυσβείσα ύλη του ελέγχου, με μια μικρή διαφορά 0,21€ (331.320,07€ + 672.621,14€). Με την τροποποιητική δήλωση αυξήθηκαν και τα δηλωθέντα έξοδα και οι αγορές από την ίδια την ελεγχόμενη, χωρίς όμως τα ποσά να προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

Ο έλεγχος επισημαίνει ότι και για τα τρία φορολογικά έτη τα βιβλία συμφωνούν με την αρχική δήλωση.

Η προσφεύγουσα, με τις τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε, διαμόρφωσε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα σε αυτά που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, με μια μικρή διαφοροποίηση μερικών λεπτών του Ευρώ. Ο έλεγχος διαπίστωσε πως η προσφεύγουσα, με τις τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε, τροποποίησε πέρα από τα έσοδα της (όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ) και τις αγορές-δαπάνες της. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε ως προς την συμφωνία της αναλυτικής κατάστασης εσόδων-εξόδων με τις υποβληθείσες δηλώσεις, αποκλειστικά ως προς το σκέλος των εξόδων (αγορών/δαπανών), καθώς τα έσοδα προσδιορίστηκαν εκ νέου από την ΥΕΔΔΕ Λάρισας, διαπιστώθηκε ότι το τηρούμενο βιβλίο συμφωνεί με τις αρχικές δηλώσεις εισοδήματος που είχαν υποβληθεί και όχι με τις

τροποποιητικές, στις οποίες έχουν αναγραφεί ποσά αγορών και δαπανών τα οποία δεν προκύπτουν από τα βιβλία. Ως εκ τούτου ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος έκανε δεκτά τα ποσά αγορών και δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν και τα οποία είχαν μεταφερθεί στις αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και όχι τα ποσά (αγορών, δαπανών) των τροποποιητικών δηλώσεων τα οποία δεν προκύπτουν από τα φορολογικά αρχεία της προσφεύγουσας. Συνακόλουθα, ο έλεγχος έκανε δεκτά τα ποσά εισροών και αντίστοιχα τον ΦΠΑ εισροών που προκύπτουν από τις αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ ανά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο τα ποσά των οποίων προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία. Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει τα ποσά των φορολογητέων εισροών που προστέθηκαν με τις τροποποιητικές δηλώσεις, δεδομένου ότι δεν προκύπτουν από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ, αλλά ούτε και από τα φορολογικά αρχεία της επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Παραβίαση κατ'ουσίαν διάταξης νόμου-Παραβίαση του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ.- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι απερρίφθησαν αναιτιολόγητα τα τιμολόγια που αφορούσαν τη δαπάνη (προμήθεια) για την πλατφόρμα του Facebook, μέσω της οποίας προωθούσε τα προϊόντα της.
- 2) Επαναπροσδιορισμός φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, βάσει πλασματικού και όχι πραγματικού εισοδήματος.
- 3) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις ΣτΕ 3370 και 3768/2008.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε*

άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται

από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η από 05-09-2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013 και Ν. 4987/2022) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. , που συντάχθηκε επί τη βάσει της από 31-10-2022 πληροφοριακής έκθεσης Εισοδήματος και της από 31-10-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης- Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας Τμήμα Ε2 Προληπτικών Ελέγχων, για την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, με τα συνημμένα σε αυτές, αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων που εκδόθηκαν σε βάρος της.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία αναφορικά με τις μη αποδεκτές δαπάνες-αγορές και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη φορολογική διαφορά και οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται νόμιμες.

Επειδή, ο έλεγχος έκανε δεκτό το σύνολο των εξόδων/δαπανών, όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία που τηρήθηκαν ανά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία ΦΠΑ.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με την απόρριψη των τιμολογίων για τα έξοδα (προμήθεια) της πλατφόρμας του Facebook, αυτός θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς στον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο φορολογικό στοιχείο, ενώ ο έλεγχος έκανε αποδεκτό το σύνολο των εξόδων (προμηθειών) για την ως άνω πλατφόρμα, που ήταν καταχωρημένα στο βιβλίο εξόδων της επιχείρησης της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (στοιχεία και

στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, 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 δραστηριότητα2. 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.».

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.....”.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015, κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013 σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) 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 ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του **άρθρου 22** τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό....»

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, το σύνολο των αγορών και δαπανών που πρόσθεσε η προσφεύγουσα με τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις, καθώς αυτές δεν ήταν καταχωρημένες στα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας, ούτε προσκομίσθηκαν σχετικά παραστατικά και συνεπώς για αυτές δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν 4172/2013.

Συνεπώς, ο υπό κρίση ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο αντικειμενικός τρόπος επιμέτρησης των φορολογικών κυρώσεων που θεσπίζεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 58 και 58^Α του ΚΦΔ 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, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους ακόλουθους λόγους:

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, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα απόφαση του ΣτΕ 3370/2008 αφορά διαφορετική από την υπό κρίση φορολογία και ειδικότερα αφορά τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 86 του Ν 2238/1994. Η εν λόγω απόφαση, ως προς το ζήτημα της παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας από την εφαρμογή των προαναφερθέντων διατάξεων, παραπέμπει προς κρίση στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, όπου, μετά τη συζήτηση της υπόθεσης, εκδόθηκε η με αριθμό 3474/2011 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία η διάταξη του άρθρου 86 του Ν 2238/1994 δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, αναφορικά με την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα απόφαση του ΣτΕ 3768/2008, αυτή αφορά διαφορετική από την υπό κρίση φορολογία και ειδικότερα αφορά το άρθρο 5 παρ.10β΄ του Ν 2523/1997. Η εν λόγω απόφαση, ως προς το ζήτημα της παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας από την εφαρμογή της προαναφερθείσας διάταξης, παραπέμπει προς κρίση στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, όπου, μετά τη συζήτηση της υπόθεσης, εκδόθηκε η με αριθμό 2402/2010 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10β΄ του Ν 2523/1997 δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 05-10-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

- 1) Υπ' αριθμ...../05-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φόρου προς καταβολή	99.242,42	99.242,42

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

- 2) Υπ' αριθμ...../05-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φόρου προς καταβολή	257.123,52	257.123,52

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

- 3) Υπ' αριθμ...../05-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φόρου προς καταβολή	352.283,78	352.283,78

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.