



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/02/2024

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

Αριθμός απόφασης: 209

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 04/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /28.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /28.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./28.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, φόρος ποσού 24.083,75€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 12.041,88€, εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.596,66€ και τέλους επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 40.372,29€, κατόπιν προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά του εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές κατά την έννοια του άρθρου 21 ν.4172/2013 συνολικού ποσού 64.742,10€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 28/07/2023 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./16.05.2023 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ./26.11.2018 δελτίο πληροφοριών της ΕΛ.Υ.Τ., με το οποίο διαβιβάστηκε η από 15/11/2018 έκθεση ελέγχου για τις επιχειρήσεις MON. Ε.Π.Ε. (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ), αναφορικά με τη νόμιμη κατοχή και διακίνηση αλκοολούχων ποτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραβάσεις των τυπικών διαδικασιών. Αδικοιολόγητη υπέρβαση της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου.
2. Οι προσβαλλόμενες είναι ουσιαστικά και νόμω αβάσιμες. Ο προσφεύγων λειτούργησε σύννομα και με βάση τις οδηγίες και υποδείξεις των φορολογικών και τελωνειακών αρχών.
3. Έλλειψη αιτιολογίας σύμφωνη με τις επιταγές του άρθρου 17, παρ. 2 του ΚΔΔιαδ.
4. Έλλειψη αιτιολογίας ως προς την απόφαση υπαγωγής στην μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε πλημμελώς τη διαδικασία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
5. Εσφαλμένος και αυθαίρετος ο υπολογισμός των φόρων και προστίμων.
6. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της επιείκειας.
7. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Η έκδοση των προσβαλλομένων έγινε κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας και ισότητας ενώπιον των φορολογικών βαρών, καθώς και κατά παράβαση υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεων και αρχών.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 25 παρ. 4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθ. 2341/2017 απόφαση του ΣτΕ, ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση, δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσας του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 309/2012, ΣτΕ 4265/2001).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το άρθρο 25 παρ. 4 του ΚΦΔ προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 και 6 του ν.2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/07/2023 έκθεση του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η αρχικώς αρμόδια αρχή για το φορολογικό έλεγχο του εισοδήματος του προσφεύγοντος, Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, εξέδωσε και του κοινοποίησε την υπ' αριθ./18.12.2018 εντολή ελέγχου. Εν συνεχεία, μετά την έναρξη λειτουργίας των Ελεγκτικών Κέντρων βάσει της υπ' αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α1065199 ΕΞ 2022/05.04.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1702), μεταβιβάστηκε η αρμοδιότητα του ελέγχου στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ο Προϊστάμενος του οποίου εξέδωσε την με αριθμό/16.05.2023 εντολή δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος που ολοκληρώθηκε με τη θεώρηση της οικείας έκθεσης στις 28/07/2023 και την αυθημερόν έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης εντός του οριζόμενου από το άρθρο 36 ΚΦΔ χρόνου παραγραφής. Πέραν τούτου, ακόμη και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι υφίσταται πλημμέλεια ως προς τη διαδικασία, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει βλάβη από αυτές που καθιστούν την έκθεση ελέγχου πλημμελή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2°, 3°, 4° και 5° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

Επειδή, με το 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... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων...*».

Επειδή, με την Ε.2031/2023 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 21 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «*...1. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με το άρθρο 29 του Ν.5024/2023 (Α' 41), ορίζεται ότι για τους σκοπούς του άρθρου αυτού ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων... 4. Κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ «επιχειρηματική συναλλαγή» πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους. Στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος. Ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια που κατά περίπτωση εκδίδονται ή συντάσσονται... 5. Ο «σκοπός της επίτευξης κέρδους», ως ζήτημα πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Κάθε υπόθεση θα πρέπει να εξετάζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η ύπαρξη δε του σκοπού επίτευξης κέρδους θα πρέπει να συνάγεται επαρκώς από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι πράξεις πραγματοποιούνται, καθώς το βάρος της απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή... Σημειώνεται πάντως ότι ο σκοπός της επίτευξης κέρδους πρέπει να υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος (π.χ. αγορά, ανέγερση του κτίσματος), το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως επιχειρηματική,*

για σκοπούς εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ , δεν απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικής οργάνωσης. 6. Ως «συστηματική διενέργεια πράξεων» θεωρείται η πραγματοποίηση τριών (3) ομοειδών συναλλαγών (πωλήσεων) εντός ενός εξαμήνου ή εντός δύο (2) ετών σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν σε ακίνητα. Ως ομοειδείς συναλλαγές για τους σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης νοούνται οι πωλήσεις όμοιων ή παρεμφερών ειδών (π.χ. αυτοκινήτων ανεξαρτήτως κατασκευαστή ή μοντέλου, έργων τέχνης, κοσμημάτων, ρολογιών κ.λπ.) με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κρίσιμο στην περίπτωση αυτή είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η «συστηματική διενέργεια πράξεων» σύμφωνα με τα παραπάνω, για κάθε επόμενη πράξη, τεκμαίρεται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους και πλέον ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο. 7. Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρονικού ορίου εντός του οποίου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί οι ομοειδείς συναλλαγές για να χαρακτηριστούν ως συστηματική διενέργεια πράξεων (εξάμηνο ή διετία, κατά περίπτωση), ως αφετηρία λαμβάνεται η ημέρα της πρώτης συναλλαγής (πώλησης), χωρίς να συνδέεται με την έννοια του ημερολογιακού ή του φορολογικού έτους κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του ΚΦΕ...».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16...».

Επειδή, με το άρθρο 58 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:... γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

Επειδή, με το άρθρο 43Α του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό... 3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα σε ευρώ	Εισφ. Αλληλεγγύης
0 - 12.000	0%
12.001 - 20.000	2,2%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%

4. α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους είσπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ),...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/07/2023 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προκύπτει ότι ο προσφεύγων σύστησε το 2007 την εταιρεία ΜΟΝ. Ε.Π.Ε. (ΑΦΜ), δραστηριοποιούμενος στην εισαγωγή από τη Ρωσία και την Ουκρανία κατά τα έτη 2008 – 2010 αλκοολούχων ποτών. Έθετε δε τα εν λόγω ποτά σε ειδικό καθεστώς, σε αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης, όπως στην αποθήκη της ΑΕ, όπου διατηρούσε μέρος των αποταμιευμένων εμπορευμάτων κατά τον χρόνο διενέργειας ελέγχου από την ΕΛΥΤ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ήτοι στις 09/05/2017, όπως προκύπτει από την από 15/11/2018 έκθεση ελέγχου που διαβιβάστηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. /26.11.2018 δελτίο πληροφοριών της. Ως νόμιμος διαχειριστής της εν λόγω εταιρείας, ο προσφεύγων μεταβίβασε όλα τα αποταμιευμένα αλκοολούχα ποτά στον εαυτό του, με τα υπ' αριθμό Νο 5 - 10/31-12-2011 Ειδικά Στοιχεία Αυτοπαράδοσης. Περαιτέρω, μέρος των αποταμιευμένων εμπορευμάτων, εξήλθαν στις 23/01/2017 και στις 08/03/2017, από την αποθήκη της ΑΕ προς την αποθήκη της Ε.Ζ.Θ., με τα υπ' αριθ. 480/23.01.2017 και 541/08.03.2017 δελτία αποστολής της ΑΕ και υπό τη συνοδεία υπαλλήλου του τελωνείου ελέγχου ενώ είχε προηγηθεί πώληση των εμπορευμάτων από τον προσφεύγοντα στην εταιρεία SA (BELIZE), για τα οποία εκδόθηκαν (2) τιμολόγια αγοράς (Purchase Invoices) της, με αριθμούς 1/17.01.17 και 2/06.03.17, αξίας 12.270,00€ και 19.177,20€ αντίστοιχα. Επίσης, μέρος των αποταμιευμένων αλκοολούχων ποτών εξήλθαν από την αποθήκη της τελωνειακής αποταμίευσης προς το τελωνείο εξόδου, στις 14/07/2017 και 11/08/2017, με την κατάθεση από την ΑΕ των αρ. 17GREX200100.....-0 και 17GREX200100.....-3 διασαφήσεων επανεξαγωγής αντίστοιχα, με χώρα εξαγωγής τη Λιβύη. Είχε προηγηθεί πώληση των εμπορευμάτων από τον προσφεύγοντα στην αγοράστρια εταιρεία LTD (Σεϋχέλλες), για την οποία εκδόθηκαν τα με αριθμούς 1/14.07.2017 και 2/07.08.17 τιμολόγια αγοράς (Purchase Invoices) LTD, αξίας 19.404,00€ και 13.890,90€ αντίστοιχα. Εκτός των ανωτέρω, τα ποσά (αξίες) των προαναφερθεισών πωλήσεων καταβλήθηκαν σε μετρητά με τη μεσολάβηση διαφόρων αλλοδαπών και ημεδαπών προσώπων προς τον νόμιμο εκπρόσωπο της ΑΕ (για λογαριασμό του προσφεύγοντος). Κατόπιν τούτου και λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις ελέγχου της ΕΛΥΤ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι πωλήσεις των αλκοολούχων ποτών προς τις υπεράκτιες εταιρίες SA και LTD, συνολικής αξίας 64.742,10€, συνιστούν έσοδο από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013, χωρίς κόστος αγορών καθότι ο προσφεύγων δεν κατέβαλε αντίτιμο για την απόκτησή τους.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι ελλιπής καθότι η ελεγκτική αρχή βασίστηκε σε υποθετικές διαπιστώσεις και όχι στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Ωστόσο, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της ελεγκτικής αρχής διενεργήθηκαν βάσει πραγματικών περιστατικών και εκδοθέντων φορολογικών και λογιστικών στοιχείων, ήτοι συνεκτιμώντας τα εκδοθέντα ειδικά στοιχεία αυτοπαράδοσης με τα οποία ο προσφεύγων απέκτησε την κυριότητα των αλκοολούχων ποτών, δίχως να καταβάλει τίμημα, σε

συνδυασμό με τα ληφθέντα τιμολόγια αγοράς που εξέδωσαν οι αγοράστριες αλλοδαπές εταιρείες και τις αποδείξεις είσπραξης μετρητών.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι ενέργειές του έλαβαν χώρα κατόπιν καθοδήγησης και υποδείξεων υπαλλήλων των φορολογικών και τελωνειακών αρχών. Όμως, απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δε δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι εφαρμόστηκαν πλημμελώς οι διατάξεις περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών. Ωστόσο, το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε με βάση τις γενικές διατάξεις, όπως προβλέπεται από το άρθρο 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός των φόρων και των προστίμων είναι εσφαλμένος και αυθαίρετος διότι η φορολογική αρχή παρέλειψε να συνεκτιμήσει όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της κατά τον έμμεσο προσδιορισμό. Εντούτοις, δεδομένου ότι το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε βάσει των γενικών διατάξεων και ουδόλως εφαρμόστηκε το άρθρο 28 του ν.4172/2013 περί έμμεσου προσδιορισμού, το ποσό του κύριου φόρου προσδιορίστηκε στο ποσό των 24.083,75€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τα άρθρα 15 και 16 του ίδιου νόμου. Επί της διαφοράς του φόρου εισοδήματος που προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος επιβλήθηκε το οριζόμενο από το άρθρο 58 παρ. 1 περ. γ' του ΚΦΔ πρόστιμο ποσού 12.041,88€, ήτοι το 50% του φόρου που υπολείπεται σε σχέση την υποβληθείσα δήλωση. Επιπλέον, στον προσφεύγοντα επιβλήθηκε εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.596,66€, σύμφωνα με την κλίμακα της παρ. 3 του άρθρου 43Α ν.4172/2013.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας, σύννομων ενεργειών βάσει οδηγιών υπαλλήλων της Φορολογικής και της Τελωνειακής Διοίκησης, πλημμελούς εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και εσφαλμένου υπολογισμού φόρων και προστίμων προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 6° και 7° προβαλλόμενο λόγο

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 παρ. 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 αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει 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 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 της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, 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). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης των αρχών της νομιμότητας, της αναλογικότητας, της επιείκειας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./04.10.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./28.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	24.083,75
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	12.041,88
Εισφορά αλληλεγγύης	3.596,66
Τέλος επιτηδεύματος	650,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	40.372,29

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων 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 στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.