



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1307

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2023 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	...../2022	27.12.2022	28.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	25.675,81 €

2/2022	27.12.2022	28.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	8.643,73 €
---	------------	------------	------------	-------------------	-------------------------	------------

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η τροποποίηση, καθώς και την από 27.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 25.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2023 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ. /2022/27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 15.695,42 €, πλέον 7.847,71 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 και 2.132,68 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 25.675,81 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.
- 2) Με την υπ' αριθμ. /2022/27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 5.463,34 €, πλέον 2.731,67 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 και 448,72 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 8.643,73 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 27.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

Α) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την **προσθήκη** στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της της περιόδου αυτής εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους **47.561,88 €**

προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της ανάλυσης ρευστότητας (βάσει σχετικής απόφασης του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	3.193,80 €	50.755,68 €

και

Β) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της της περιόδου αυτής εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους **16.555,59 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της ανάλυσης ρευστότητας (βάσει σχετικής απόφασης του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	8.898,78 €	25.454,37 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων της, την τροποποίηση των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και ειδικότερα ως προς τα επιβληθέντα πρόστιμα και προσαυξήσεις, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Τα ως άνω πρόστιμα και προσαυξήσεις θα την εξουθενώσουν οικονομικά και μπορεί να επηρεάσουν τη συνέχεια της επιχείρησής της.
- 2) Κατά τον προσδιορισμό των εν λόγω προστίμων και προσαυξήσεων πρέπει να ληφθούν υπόψη:
 - α) οι ιδιαίτερες συνθήκες κατά τις δύο (2) ως άνω ελεγχθείσες περιόδους (οικονομική κρίση, μνημόνια κ.λπ.) και οι επιπτώσεις που είχαν στην επιχειρηματική δραστηριότητα,
 - β) το ότι η επιχείρησή της λειτουργεί συνεχώς από 30.5.1996, καθ' όλη τη διάρκεια του χρόνου, απασχολεί ένα άτομο μισθωτό σε μόνιμη βάση και είναι μια οικογενειακή επιχείρηση,
 - γ) το ότι τα δύο ως άνω ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 ήταν, ειδικά το 2016, τα πιο δύσκολα στην περίοδο της οικονομικής κρίσης και συγκεκριμένα ότι το 2016 είχε μια επιπλέον μείωση του κύκλου εργασιών κατά 10% περίπου από το 2015, ενώ το 2017 ο κύκλος εργασιών επανήλθε στα επίπεδα του 2015, τα οποία ήταν ήδη χαμηλά,
 - δ) τα μεγάλα ανελαστικά έξοδα της επιχείρησης, που δεν έχει ιδιόκτητο κατάστημα και οι δαπάνες ενοικίων και μισθοδοσίας της ανά ελεγχόμενο έτος ξεπερνούν το ποσό των 25.000,00 €,

ε) το ότι υπήρξαν και πολλοί πελάτες της που, ενώ είχαν παραγγείλει εμπορεύματα, τελικά δεν τα παρέλαβαν ποτέ λόγω οικονομικής αδυναμίας,

στ) το ότι αναγκάζοταν πολλές φορές να τιμολογεί σε πολύ χαμηλές τιμές, για να μη μείνουν αδιάθετα τα εμπορεύματα,

ζ) το ότι τα περιθώρια κέρδους της επιχείρησης έχουν συμπιεστεί πολύ και από το γεγονός της ραγδαίας ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου και

η) το ότι η τουριστική κίνηση ήταν καθηλωμένη τα ελεγχόμενα έτη σε πολύ χαμηλά επίπεδα και δε βοήθησε στην αύξηση του κύκλου εργασιών της,

όλα αυτά αποδεικνύονται δε και από τα προσκομισθέντα χαμηλά υπόλοιπα των τραπεζικών της λογαριασμών, ενώ και οι υποχρεώσεις της (υπόλοιπα) σε προμηθευτές ήταν σε υψηλά επίπεδα και στα δύο ελεγχόμενα έτη (στο τέλος του 2016 ανέρχονταν σε 57.934,30 €, ενώ στο τέλος του 2017 σε 65.598,37 €, σύμφωνα και με τα σχετικά προσκομισθέντα τιμολόγια).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τους επιβληθέντες σε βάρος της με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις κύριους φόρους (ΦΕΦπ και ΕισφΑλληλ). Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, τα εν λόγω καταλογισθέντα με τις πράξεις αυτές ποσά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022): *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης των προστίμων του άρθρου 58 ΚΦΔ) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (πρόστιμο) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (πρόστιμο) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίησή αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (προστίμου) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022): *«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: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, 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. 2. [...]»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα προβάλλει, ως προς τα επιβληθέντα πρόστιμα και προσαυξήσεις, με το μεν πρώτο λόγο ότι αυτά θα την εξουθενώσουν οικονομικά και μπορεί να επηρεάσουν τη συνέχεια της επιχείρησής της, με το δε δεύτερο λόγο ότι κατά τον προσδιορισμό τους πρέπει να ληφθούν υπόψη α) οι ιδιαίτερες συνθήκες κατά τις δύο (2) ως άνω ελεγχθείσες περιόδους (οικονομική κρίση, μνημόνια κ.λπ.) και οι επιπτώσεις που είχαν στην επιχειρηματική δραστηριότητα, β) το ότι η επιχείρησή της λειτουργεί συνεχώς από 30.5.1996, καθ' όλη τη διάρκεια του χρόνου, απασχολεί ένα άτομο μισθωτό σε μόνιμη βάση και είναι μια οικογενειακή επιχείρηση, γ) το ότι τα δύο ως άνω ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 ήταν, ειδικά το 2016, τα πιο δύσκολα στην περίοδο της οικονομικής κρίσης και συγκεκριμένα ότι το 2016 είχε μια επιπλέον μείωση του κύκλου εργασιών κατά 10% περίπου από το 2015, ενώ το 2017 ο κύκλος εργασιών επανήλθε στα επίπεδα του 2015, τα οποία ήταν ήδη χαμηλά, δ) τα μεγάλα ανελαστικά έξοδα της επιχείρησης, που δεν έχει ιδιόκτητο κατάστημα και οι δαπάνες ενοικίων και μισθοδοσίας της ανά ελεγχόμενο έτος ξεπερνούν το ποσό των 25.000,00 €, ε) το ότι υπήρξαν και πολλοί πελάτες της που, ενώ είχαν παραγγείλει εμπορεύματα, τελικά δεν τα παρέλαβαν ποτέ λόγω οικονομικής αδυναμίας, στ) το ότι αναγκαζόταν πολλές φορές να τιμολογεί σε πολύ χαμηλές τιμές, για να μη μείνουν αδιάθετα τα εμπορεύματα, ζ) το ότι τα περιθώρια κέρδους της επιχείρησης έχουν συμπιεστεί πολύ και από το γεγονός της ραγδαίας ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου και η) το ότι η τουριστική κίνηση ήταν καθηλωμένη τα ελεγχόμενα έτη σε πολύ χαμηλά επίπεδα και δε βοήθησε στην αύξηση του κύκλου εργασιών της, όλα αυτά αποδεικνύονται δε και από τα προσκομισθέντα χαμηλά υπόλοιπα των τραπεζικών της λογαριασμών, ενώ και οι υποχρεώσεις της (υπόλοιπα) σε προμηθευτές ήταν σε υψηλά επίπεδα και στα δύο ελεγχόμενα έτη (στο τέλος του 2016 ανέρχονταν σε 57.934,30 €, ενώ στο τέλος του 2017 σε 65.598,37 €, σύμφωνα και με τα σχετικά προσκομισθέντα τιμολόγια).

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του μέτρου με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορούν, καθ' ερμηνεία τους, οι ως άνω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ελέγχεται το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης

(πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

β) Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε i) ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων προστίμων **ως απόλυτου μεγέθους** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με τα πρόστιμα αυτά και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή τους στην προσφεύγουσα, αφού τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 58 ΚΦΔ πρόστιμα επί υποβολής ανακριβών δηλώσεων στοχεύουν στην αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη έγκαιρης κατά νόμον (εμπρόθεσμης) απόδοσης των εκάστοτε οφειλόμενων φόρων και παράλληλα, δι' αυτής, στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στην προσφεύγουσα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος· ούτε ii) ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων προστίμων **σε σύγκριση με το ύψος των εκπρόθεσμα αποδοθέντων φόρων** υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με τα πρόστιμα αυτά, ενόψει και του ως άνω νόμιμου σκοπού, και της βλάβης που προκαλείται στην προσφεύγουσα, αφού με την επιβολή των υπό κρίση προστίμων που συναρτώνται με (και κλιμακώνονται ανάλογα με) το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου σκοπείται η αποτροπή της καλλιέργειας αισθήματος ατιμωρησίας στους φορολογουμένους με την επιβολή στην πράξη προστίμων δυσανάλογα χαμηλού ύψους σε σχέση με την παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης και απόδοσης του σχετικού οφειλόμενου φόρου με συνέπεια την απώλεια φορολογικών εσόδων, δι' αυτής δε αναμένεται, προφανώς βάσιμα, η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσής τους και η αύξηση των δημοσίων εσόδων (πρβλ. και την Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 51 παρ. 1 ν. 4410/2016), συνεπώς η επιβολή των προστίμων αυτών δεν ήταν (κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022)) αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας.

γ) Εξάλλου, ήδη από το 2014 με την υπ' αριθμ. 1040/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.) έχει κριθεί (σκέψεις 7-9, ομόφωνα) ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **100%** της αξίας της συναλλαγής επί ανακριβούς (ως προς την αξία) έκδοσης φορολογικού παραστατικού εικονικού ως προς τη συναλλαγή **δεν αντίκειται**, ως προς τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος (πάγια νομολογία, βλ. τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 2221/2018 απόφαση του ιδίου Δικαστηρίου (5μ., σκέψη 14, ομόφωνα), από αυτό συνάγεται δε ότι οι διατάξεις του άρθρου 58 ΚΦΔ περί επιβολής προστίμου ίσου με το **1/2** του φόρου που αναλογεί στην αποκρουβείσα (μη δηλωθείσα) φορολογητέα ύλη **πολλώ μάλλον δεν αντίκεινται** (επιχείρημα «από το μείζον στο έλασσον»), αναφορικά με τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, ούτε στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος.

δ) Υπό αυτό το πρίσμα, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα (ως προς την αρχή της αναλογικότητας) η φορολογική αρχή δεν έχει από τις διατάξεις του άρθρου 58 ΚΦΔ τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια) να επιμετρήσει τα επιβλητέα πρόστιμα με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της

εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης (αναλόγως της βαρύτητας και των ειδικότερων συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης), παρά το ως άνω σχετικό (προβαλλόμενο με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) αίτημα της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι πάντως το ύψος του εκάστοτε προστίμου κλιμακώνεται ήδη, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 6, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 11, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ίδιου δικαστηρίου).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, αμφότεροι οι λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 25.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2023 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	...../2022	27.12.2022	28.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016
2	...../2022	27.12.2022	28.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	15.695,42 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	7.847,71 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	2.132,68 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>25.675,81 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	5.463,34 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	2.731,67 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	448,72 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>8.643,73 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.