



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 17/10/2014

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3198

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

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 από .../.../2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Δήμου Νομού Πιερίας, κατά της υπ' αριθ./-/-2014 οριστικής πράξης

προσδιορισμού Φ.Π.Α. και κατά της από/....../2014 έκθεσης προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./....../2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από/....../2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 15/10/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από/....../2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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' αρ./....../2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 70.240,27 €, πλέον 84.288,33 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ. πρωτ./....../2009 αίτησή του προς τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης με την οποία ζητούσε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ύψους 10.088,51€, που προέκυψε λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αγορών επενδυτικών αγαθών. Στις/....../2009, με την υπ' αριθ./2009 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επεστράφη το 90% του πιστωτικού υπολοίπου. Ο προσωρινός έλεγχος, βάσει της υπ' αριθ./....../2013 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε προκειμένου να επιστραφεί στον προσφεύγοντα το υπόλοιπο 10% ήτοι ποσό ύψους 1.008,85€, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1073/2004.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ως προς την αγορά των επενδυτικών αγαθών δεν βρέθηκαν διαφορές. Εν συνεχεία όμως διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση 2008, πωλήσεις εμπορευμάτων – ενδοκοινοτικές παραδόσεις αξίας 817.142,85 € και για τις ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν τιμολόγια πώλησης χωρίς να έχουν εκδοθεί αντίστοιχα δελτία αποστολής και παραστατικά για τη διακίνηση των αγαθών. Συγκεκριμένα, εξεδόθησαν 616 τιμολόγια πώλησης και 138 δελτία αποστολής. Για τα 478 τιμολόγια, χωρίς αντίστοιχο δελτίο αποστολής, δεν υπάρχει κανένα συνοδευτικό στοιχείο. Περαιτέρω, στις περιπτώσεις που ο παραλήπτης των τιμολογίων ταυτίζεται με τον παραλήπτη του δελτίου αποστολής, διαφέρει η αναγραφόμενη ποσότητα των αγαθών. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή ΦΠΑ και καταλόγισε φόρο 9% πλέον προσαυξήσεων, επί του συνόλου των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποίησε ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2008.

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

1. Παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς τη διοίκηση.
2. Παράβαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διάταξης ουσιαστικού νόμου.
3. Παραγραφή και πάροδος αποσβεστικής προθεσμίας για το φερόμενο δικαίωμα του δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο και να επιβάλλει φόρο.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αυθαίρετες, ανατιολόγητες, στερούνται νόμιμης βάσης και πάσχουν από έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, από εσφαλμένη ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή ουσιαστικής διάταξης νόμου.
5. Δεν ελήφθησαν υπ' όψιν οι αντιρρήσεις και οι λόγοι που υποβλήθηκαν με το με αρ. πρωτ./...-...-2014 έγγραφο.
6. Αν δεν γίνουν δεκτοί οι λόγοι της προσφυγής, δεν πρέπει να καταλογισθεί κανένα ποσό ανακρίβειας, γιατί ο φορολογικός έλεγχος από υπαιτιότητα της Δ.Ο.Υ. δεν έγινε το έτος 2009, όπως θα έπρεπε, αλλά το έτος 2014.

Επειδή σύμφωνα με τη παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.2859/2000: «Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος μέλος....».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1073/2004: «Το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται: α) Χωρίς έλεγχο κατά 90% του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου, με βάση την υποβαλλόμενη κατάσταση, καθώς και τα προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, στο άρθρο 4 της παρούσας, δικαιολογητικά. β) Με προσωρινό έλεγχο: Το υπόλοιπο 10% του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς και το εναπομένον όριο, εφόσον το σύνολο του φόρου που έχει ζητηθεί από το φορολογούμενο μέσα σε όλες τις φορολογικές περιόδους ή τη διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα 6.000 Ευρώ και χωρίς έλεγχο, εάν δεν υπερβαίνει αυτό το όριο.»

Επειδή με την παρ.4 της ΠΟΛ. 1201/29-10-1999 ορίζονται ρητά οι προϋποθέσεις βάσει των οποίων απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ως ακολούθως: «Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή. β)

Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του. γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς: γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.). γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται: - Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά. - Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου. - Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του. - Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος. γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται: - Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος. - Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων. - Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 11 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): «Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία: α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών), β)....., γ)....., δ)....., ε)....., στ) το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης.....», το οποίο όμως δεν εξέδιδε ο προσφεύγων ως όφειλε για κάθε εκδοθέν τιμολόγιο πώλησης προς διαφορετικούς

πελάτες και όσες φορές το έπραξε υπήρχε στην αναγραφή των ποσοτήτων των προς πώληση αγαθών αναντιστοιχία μεταξύ δελτίου αποστολής και τιμολογίου.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 16 του Π.Δ. 186/92 : 1. Επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός του ή από τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 2, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης, συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών αυτών είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 11 του Κώδικα αυτού. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη τους....., 2....., 3. Επί μεταφοράς αγαθών με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, ο επιτηδευματίας ή τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 2 παραδίδουν στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο τα στοιχεία της παραγράφου 1 του Άρθρου αυτού, που συνοδεύουν τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.....11. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριες, δύναται να εκδίδει γι' αυτές τις μεταφορές άλλα ισοδύναμα με τα παραπάνω στοιχεία, εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

Επειδή περαιτέρω στην παράγραφο 10 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.». Στην υπό εξέταση προσφυγή δεν αναγράφονταν στα δελτία αποστολής η επωνυμία, ο ΑΦΜ και τα λοιπά απαραίτητα στοιχεία διότι στην πλειοψηφία των εκδοθέντων δελτίων αποστολής δεν αντιστοιχούσε ένα, αλλά πλείστα τιμολόγια και μάλιστα όχι με έναν αλλά με διαφορετικούς λήπτες. Στις περιπτώσεις δε, κατά τις οποίες το δελτίο αποστολής αντιστοιχούσε σε ένα μόνο τιμολόγιο πώλησης και τα στοιχεία του αγοραστή συνέπιπταν και στα δύο στοιχεία, οι αναγραφόμενες ποσότητες επί του δελτίου αποστολής διέφεραν από αυτές του τιμολογίου. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την πλήρη αναντιστοιχία τιμολογίων και δελτίων αποστολής, όπως αυτή απεικονίζεται και στον συνημμένο στην οικεία έκθεση ελέγχου, αναλυτικό πίνακα, στον οποίο καταγράφονται και συσχετίζονται τα εν λόγω στοιχεία, καθώς και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ΚΒΣ και της ΠΟΛ 1201/1999, δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών παραδόσεων του προσφεύγοντος κατά την ελεγχόμενη χρήση και ορθώς, θεωρήθηκαν ως εκροές στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν.3888/2010: «Για την περαίωση κάθε ανέλεγκτης υπόθεσης Φ.Π.Α.: α)....., β)....., γ) Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας περαιούμενης χρήσης, το οποίο έχει μεταφερθεί στην επόμενη ανέλεγκτη χρήση, συνεχίζει να υπόκειται σε προσωρινό έλεγχο ως προς τις φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους στις οποίες γεννήθηκε ή από τις οποίες προέρχεται, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ και δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της επόμενης περίπτωσης δ'». Συνεπώς,

εφόσον το αιτηθέν ποσό του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή μέσα στη χρήση 2008 ήταν 10.088,51€, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατερίνης προχώρησε σε προσωρινό έλεγχο για την εν λόγω χρήση.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εφόσον περαίωσε τις χρήσεις 2008 και 2009 είχε το δικαίωμα να καταστρέψει και σε κάθε περίπτωση να μην διατηρήσει κανένα βιβλίο και στοιχείο. Επομένως δεν είναι δυνατό η φορολογική αρχή να εκδώσει καταλογιστική πράξη, καθόσον προσκόμισε τα στοιχεία που ζητήθηκαν για τη χρήση 2008, παρότι δεν είχε εκ του νόμου τέτοια υποχρέωση. Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός είναι αβάσιμος διότι σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010: «Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάσει του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του ΚΒΣ, όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής.....». Επομένως, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν είχε το δικαίωμα να καταστρέψει τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης, ήτοι της χρήσης 2008, καθόσον εκ των προαναφερομένων διατάξεων η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων λόγω της περαίωσης, αίρεται μέχρι και τη χρήση 2005 και όχι πέραν αυτής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου». Εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσης 2008 την .../.../2009 και συνεπώς ορθώς η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης κοινοποίησε στις .../.../2014 την προσβαλλόμενη πράξη, καθόσον είχε το δικαίωμα να το πράξει έως και την .../.../2014.

Επειδή η φορολογική αρχή πριν την παρέλευση ενός μηνός από την ημερομηνία που ο προσφεύγων υπέβαλε αίτηση για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου, προχώρησε σε επιστροφή του 90% του αιτηθέντος ποσού, εφαρμόζοντας όσα ορίζονται στο άρθρο 3 της ΠΟΛ.1073/2004. Η επιστροφή του ποσού των 9.079,66 € πραγματοποιήθηκε χωρίς έλεγχο με την υπ' αριθ./2009 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.. Επομένως, η φορολογική αρχή δεν είχε λόγο να αμφισβητήσει και να ανακαλέσει την απόφασή της, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, εφόσον αυτή εκδόθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Άλλωστε, η φορολογική αρχή, προχώρησε πριν την παραγραφή του δικαιώματός της, στη

διενέργεια προσωρινού ελέγχου για τη χρήση 2008 και ακολούθως καταλόγισε το ποσό του φόρου για το οποίο δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής.

Επειδή η ΠΟΛ. 1016/2010 την οποία επικαλείται ο προσφεύγων και συγκεκριμένα η πρώτη παράγραφος του άρθρου 1 η οποία αναφέρει ότι: α) Η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέχρι 30.000€, από 2 Ιουλίου 2010 και εφεξής, πραγματοποιείται χωρίς έλεγχο σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 της ΑΥΟ ΠΟΛ.1073/21.7.2004» δεν θα μπορούσε να τύχει εφαρμογής καθόσον καταργήθηκε με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1067/3.4.2013.

Επειδή η ΠΟΛ 1201/1999 δεν αναφέρεται στη διαδικασία και τις προϋποθέσεις επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας , αλλά παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής από το φόρο κατά την παράδοση αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και ορίζει τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής. Ως εκ τούτου παραμένει ισχυρή και ορθώς ο έλεγχος την έλαβε υπ' όψιν του προκειμένου να διαπιστώσει εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από τον ΦΠΑ.

Επειδή όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.2859/2000: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο....., 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.2859/2000: 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο. 2. Η προσωρινή πράξη περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις του φόρου, καθώς και τον πρόσθετο φόρο.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 1 του Ν.2523/97: «Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.....».

Επειδή στη δεύτερη παράγραφο του πρώτου άρθρου του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.» (Το πρώτο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 2 του άρθρ.24 Ν.3296/2004,ΦΕΚ Α 253/14.12.2004.)

Περεταίρω, με την παρ.3 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: " Οι δύο προηγούμενες παράγραφοι ισχύουν: α) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 2005 και μετά, β) για το Φ.Π.Α. για τις πράξεις που γίνονται από 1ης Ιανουαρίου 2005 και μετά, γ) για τους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, για αυτούς που παρακρατούνται ή επιρρίπτονται από 1ης Ιανουαρίου 2005 και μετά, δ).....».

Επειδή όπως ορίζεται από το άρθρο 2§1 του Ν.2523/1997: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.»

Επειδή περεταίρω σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν.2523/97, (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν.3943/2011 και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (30/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ως άνω νόμου): «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ χωρίς να τον δικαιούνται.». Συνεπώς, ο διενεργηθείς έλεγχος και ακολούθως η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, έγινε σύμφωνα με τις ισχύουσες προρρηθείσες διατάξεις και ομοίως ο πρόσθετος φόρος ορθώς επιβλήθηκε και σε καμία περίπτωση δεν δύναται να διαγραφεί ή να μειωθεί.

Επειδή έπειτα από το με αρ. πρωτ./...-2014 σημείωμα διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, που κοινοποιήθηκε στις .../.../2014 μαζί με την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, ο προσφεύγων υπέβαλε στις .../.../2014 το με αρ. πρωτ. έγγραφο με το οποίο αμφισβητούσε τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής και εξέθετε τις απόψεις του. Στη συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της έκθεσης προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ και της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ. Όπως σαφώς προκύπτει από την οικεία έκθεση της ελεγκτικής αρχής ελήφθησαν υπ' όψιν όλοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος. Μάλιστα, γίνεται ειδική και εκτενής μνεία στην έκθεση ελέγχου για όλους τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα λόγους ακύρωσης της πράξης. Εν συνεχεία, ο έλεγχος πριν προχωρήσει στο πόρισμά του, αιτιολογημένα και εμπεριστατωμένα απορρίπτει καθέναν εξ' αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις. Εν προκειμένω,

επειδή από όλα τα εξετασθέντα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην παρούσα προσφυγή, δεν προκύπτει καταστρατήγηση των αρχών της χρηστής διοίκησης, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2014 έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί της οποίας εδράζεται η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξης, κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ.-/...-...-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

Διαφορά φόρου	70.240,27 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	84.288,33 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	154.528,60 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).