



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 25/01/2017

Αριθμός απόφασης: 245

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. 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».
- στ. 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».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του»- **Α.Φ.Μ.**, κύρια δραστηριότητα Οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων με φορτηγό αυτοκίνητο με οδηγό ιδιοκτήτη και διεύθυνση έδρας επί της οδού . αριθ. - Θεσσαλονίκη κατά: α) της με αριθμ.**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, β) της με αριθμ.**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, γ) της με αριθμ.**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και δ) της με αριθμ.**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 χρήσης 2011 και των συνημμένων εκθέσεων ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

5. Τις από**2016** απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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'-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 842,91 € από αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 1.444,22 € λόγω αναμόρφωσης του ύψους των φορολογητέων εκροών και αντίστοιχα του φόρου εκροών, που αντιστοιχεί σε ποσό επιστροφής ύψους 842,91€.

-Με την υπ'-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 7.930,00 € από αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 8.470,90 € πιστωτικού υπόλοιπου ποσού 9.846,21, που αντιστοιχεί σε ποσό επιστροφής ύψους 6.554,70 € και ποσού προς έκπτωση στη χρήση 2013 ύψους 1.375,30 €, επειδή αναμορφώθηκε το ύψος των φορολογητέων εκροών και αντίστοιχα ο φόρος εκροών με αποτέλεσμα να προκύψει διαφορά για καταλογισμό ύψους 995,60 €, πλέον προσαυξήσεων 1.194,72 €.

-Με την υπ'-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου ύψους 163,45 € πλέον προσαυξήσεων 147,10 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 310,55 € από αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 3.247,45 €, λόγω αναμόρφωσης του ύψους των φορολογητέων εκροών και αντίστοιχα του φόρου εκροών της χρήσης.

-Με την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω της υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης για τη χρήση 2013 βάσει της οποίας δεν προκύπτει φόρος για καταβολή σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ 1β' του Ν. 2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ).

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στις χρήσεις 2011-2013 από την Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14, 34 και 48 του Ν. 2859/2000, της Α.Υ.Ο. Π.7395/4269/ΠΟΛ 302/5.11.1987 σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΠΟΛ 1037/2005, δυνάμει της υπ' αριθμ.-2016 σχετικής εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: α) η με αριθμ. πρωτ.-2015 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε ο προσφεύγων στην Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 1.444,22 €, β) η με αριθμ. πρωτ.-2015 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε ο προσφεύγων στην Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 8.470,90 € και γ) η με αριθμ. πρωτ.-2015 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε ο προσφεύγων στην Δ.Ο.Υ. για

τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 3.247,45 €.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος καθώς και στις υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στις υπό κρίση περιόδους είχε εκδώσει φορτωτικές χωρίς χρέωση ΦΠΑ για μεταφορές στο Άγιο Όρος (σε Ιερές Μονές), με χρήση δελτίων παραγγελίας με μεταγενέστερη ημερομηνία σε σχέση με την ημερομηνία πραγματοποίησης της μεταφοράς. Τα συγκεκριμένα δελτία παραγγελίας εκδίδονταν συμπεριλαμβάνοντας φορτωτικές για μεταφορές που έγιναν σε προγενέστερες ημερομηνίες. Στις φορτωτικές που εξέδωσε ο προσφεύγων δεν χρέωσε τον αναλογούντα ΦΠΑ παρόλο που δεν κατείχε το απαραίτητο δελτίο παραγγελίας κατά παράβαση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. Π.7395/4269/ΠΟΛ 302/5.11.1987.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κατά κακή ερμηνεία των διατάξεων της ΠΟΛ 302/1987, σε συνδυασμό με το άρθρο 16 ΚΒΣ.
- 2) Έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της αρχής της επιείκειας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν παρανόμως κατά κακή ερμηνεία των διατάξεων της ΠΟΛ 302/1987

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 §3, §5 και §7 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «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 παράδοση τους στον παραλήπτη.*

5. Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των προηγούμενων παραγράφων 3 και 4, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγηση συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση – συμπλήρωση τους με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 229 Α΄/19-11-2012), ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την έκδοση παραστατικών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές, ήτοι αναφέρονται στην έκδοση των μεταφορικών εγγράφων και το οποίο ίσχυε στη χρήση 2013.

Επειδή, στις παρ 1 και 2 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. *Αντικείμενο του φόρου είναι:* α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,... 2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως «εσωτερικό της χώρας» η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους, β) ως «έδαφος της Κοινότητας» και ως «τρίτο έδαφος», όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα ΙΙ του παρόντος».

5

να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης»

Επειδή, στις παρ 1 και 2 του άρθρου 16 (γένεση της φορολογικής υποχρέωσης) του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) ..., β), γ).....δ)....., ε) **προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών.**»

Επειδή, περαιτέρω στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. Π.7395/4269/ΠΟΛ 302/5.11.1987 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

1. Απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην περιοχή του Αγίου Όρους 2. Απαλλάσσονται επίσης από το ΦΠΑ: γ) Η παροχή υπηρεσιών προς τις Ι. Μονές κτλ. ή σε λήπτες που είναι εγκατεστημένοι στην περιοχή του Αγίου Όρους.

3. Για την απαλλαγή των προηγούμενων παραγράφων ακολουθείται η διαδικασία των επόμενων άρθρων.

Άρθρο 3

Διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών από υποκειμένους εγκατεστημένους στη λοιπή Ελλάδα σε Ι. Μονές, κτλ., εφόσον τα αγαθά αυτά προορίζονται να αναλωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στην περιοχή του Αγίου Όρους.

1. Για την παράδοση αγαθών χωρίς φόρο, στην Ι. Κοινότητα, στις Ι. Μονές, Σκήτες, Κελιά, Αθωνιάδα Σχολή και λοιπά Εξαρτήματα, που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ή να αναλωθούν απ' αυτές ή από τους μονάζοντες στην περιοχή αυτή μοναχούς, ακολουθείται η παρακάτω διαδικασία:

2. Η Ιερά Κοινότητα και κάθε Ι. Μονή υποχρεούται να εκτυπώνει διπλότυπα αριθμημένα μπλοκ με τίτλο "ΔΕΛΤΙΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ" τόσο για τις ανάγκες αυτών, όσο και για τις ανάγκες των Σκητών, Κελιών και λοιπών Εξαρτημάτων που υπάγονται σ' αυτές.

Τα μπλοκ αυτά πριν από τη χρησιμοποίησή τους θεωρούνται από τον εκπρόσωπο της Ι. Κοινότητας ή της Ι. Μονής αντίστοιχα.

Στο παραπάνω "ΔΕΛΤΙΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ" θα αναγράφονται:

- τα στοιχεία του αγοραστή (άνω αριστερά). Σε περίπτωση που τα συγκεκριμένα μπλοκ πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για αγορές από τις Σκήτες, Κελιά και λοιπά Εξαρτήματα, θα αναγράφονται και τα στοιχεία αυτών,

- τα πλήρη στοιχεία του προμηθευτή (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, διεύθυνση, επάγγελμα, ΑΦΜ και αρμόδια οικον. εφορία),
- τα, προς αγορά είδη, κατά είδος και ποσότητα και
- η ημερομηνία έκδοσης αυτού.

Το παραπάνω δελτίο θα υπογράφεται από τον εκπρόσωπο της Ι. Μονής ή Σκήτης και θα φέρει την σφραγίδα αυτής.

Προκειμένου για προμήθειες από Σκήτες, Κελιά και λοιπά Εξαρτήματα τα εν λόγω δελτία για τις επί μέρους προμήθειες μπορεί να υπογράφονται εκτός από το Δίκαιο της Σκήτης και από την Ι. Μονή ή την Ι. Κοινότητα.

3. Ο προμηθευτής εκδίδει το σχετικό τιμολόγιο πώλησης χωρίς ΦΠΑ, με την ένδειξη "ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ ΩΣ Α.Υ.Ο. Π. 7395/4269/5.11.1987" επισυνάπτοντας το πιο πάνω δελτίο παραγγελίας σαν δικαιολογητικό της απαλλαγής.

4. Στη διαδικασία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου υπάγεται και η πολιτική Διοίκηση Αγίου Όρους και οι λοιπές δημόσιες υπηρεσίες που εδρεύουν στο Άγιο Όρος.

Άρθρο 7

Παροχή υπηρεσιών στην περιοχή του Αγίου Όρους

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των υπηρεσιών που παρέχονται από υποκειμένους της λοιπής Ελλάδας στην περιοχή του Αγίου Όρους, και **προκειμένου ο παρέχων τις υπηρεσίες (μεταφορέας, εργολάβος, πολ. Μηχανικός κτλ.) να εκδώσει το προβλεπόμενο, κατά περίπτωση φορολογικό στοιχείο (φορτωτική, απόδειξη ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών κτλ.) χωρίς φόρο, απαιτείται να επισυνάψει στο στέλεχος αυτού σχετική βεβαίωση του λήπτη των υπηρεσιών (Ι. Μονή κτλ.) από την οποία να προκύπτει το είδος των υπηρεσιών και ότι αυτές παρασχέθηκαν στην περιοχή του Αγίου Όρους.»**

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι ο χρόνος έκδοσης του δελτίου παραγγελίας είναι ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου (φορτωτικής) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και 8 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) αντίστοιχα και κατ' επέκταση ο χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

Επειδή, ο προσφεύγων στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους εξέδωσε τις επίμαχες φορτωτικές χωρίς να χρεώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ παρόλο που δεν κατείχε το απαραίτητο δελτίο παραγγελίας κατά παράβαση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. Π.7395/4269/ΠΟΛ 302/5.11.1987.

Ως εκ τούτου ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κακής ερμηνείας των διατάξεων της ΠΟΛ 302/1987 απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί παράβασης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της αρχής της επιείκειας

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, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις του Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

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 & 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 δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησέως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι 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 και καλόπιστης 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 τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί

στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2016 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής «..... του»– **Α.Φ.Μ.**,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	
Υπόλοιπο φόρου προστιθέμενης αξίας για επιστροφή με την παρούσα απόφαση	842,91
ΠΟΣΟ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ με την παρούσα απόφαση	842,91 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Πιστωτικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	7.930,00
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας για καταλογισμό με την παρούσα απόφαση	995,60
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	1.194,72
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	2.190,32
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ με την παρούσα απόφαση	1.375,30
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ με την παρούσα απόφαση	6.554,70

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	163,45
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	147,10
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	310,55 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ με την παρούσα απόφαση	0,00

Β. Πρόστιμο ΦΠΑ

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011
	300,00 €

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