



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 537

FAX : 213 1604 567

Καλλιθέα,

04/ 05/ 2017

Αριθμός απόφασης: 2704

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11, της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09/01/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του που διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο τις, κατοίκου με ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας κατά :

α. Της με αριθμό /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας.

β. Της με αριθμό ID /...../ 2016 Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ της Ελεγκτικής Υπηρεσίας της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας.

γ. Κάθε άλλης συναφούς πράξης και παράλειψης .

5. α) Την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., έτους 2006 εκδόσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006,

β) Την με αριθμό ID /...../ 2016 Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ, της Ελεγκτικής Υπηρεσίας της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006,

των οποίων ζητείται η ακύρωση και εξαφάνιση τους.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/01/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του που διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο τις, κατοίκου με ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, 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:

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της με αριθμό ID /...../ 2016 Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ, της Ελεγκτικής Υπηρεσίας της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, προκύπτει ότι: στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992) καθώς και στη φορολογία εισοδήματος διαπιστώθηκαν παραλείψεις και παρατυπίες (ο προσφεύγων έλαβε πλαστά και εικονικά και δεν ανταποκρίθηκε στον αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των βιβλίων) που κατέστησαν τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά και ο προσδιορισμός του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). έγινε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2859/2000 (όπως ισχύει).

Έτσι και η υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα Εκκαθαριστική Δήλωση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με αριθμό/2007, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2006, κρίθηκε από τον έλεγχο ως ανακριβής.

Κατόπιν αυτών εκδόθηκε η με αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., έτους 2006 εκδόσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006, και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κύριος φόρος 19.566,86 € πλέον πρόσθετου φόρου 23.480,23 €, ήτοι συνολικού ποσού 43.047,09 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η ενδικοφανής αυτή προσφυγή. Να εξαφανισθούν η με αριθ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας και η με αριθμό ID /...../ 2016 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ, της Ελεγκτικής Υπηρεσίας της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας και κάθε άλλη συναφής πράξης και παράλειψη και να επανεξεταστούν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας για τους ακόλουθους λόγους :

1) Η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου στην οποία στηρίζεται η προσβαλλόμενη Πράξη είναι παντελώς αβάσιμη νόμο και ουσία αλλά και σφόδρα αόριστη.

2) Για τις επίμαχες συναλλαγές δηλώνει ότι σαφώς και είναι υπαρκτές, καθόσον ουδέν ποσό Φ.Π.Α. εισέπραξε ώστε να ευθύνεται επειδή δεν το απέδωσε στο Ελληνικό Δημόσιο. Περαιτέρω δε, για τις συναλλαγές αυτές δεν υφίστατο υποχρέωση εισπράξης Φ.Π.Α. και απόδοσης του. Το γεγονός της μη προσκόμισης από την πλευρά μου των ειδικών διπλοτύπων δελτίων απαλλαγής,

οφείλεται αποκλειστικά και μόνο σε αδυναμία εξεύρεσης τους, λόγω παρέλευσης μεγάλου χρονικού διαστήματος από την έκδοσή τους. Όλες όμως οι επίμαχες συναλλαγές ήταν απαλλασσόμενες Φ.Π.Α. γιατί επρόκειτο για ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Αντί των σχετικών ειδικών διπλοτύπων δελτίων απαλλαγής προσκομίσθηκαν οι σχετικές φορτωτικές από το σώμα των οποίων προέκυπταν όλα τα χαρακτηριστικά της κάθε συναλλαγής που καθιστούσαν αυτήν απαλλασσόμενη από τον Φ.Π.Α.. Κατά τον έλεγχο όμως, οι προσκομισθείσες φορτωτικές, δεν έγιναν δεκτές, μη σύνομα και καταχρηστικά αφού αποτελούν καίριο παραστατικό στοιχείο από το οποίο μπορούν με ασφάλεια να εξαχθούν συμπεράσματα.

3) Το κρίσιμο σημείο στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου βρίσκεται στα αναγραφόμενα μεταξύ των σελίδων 18 έως 21 αυτής.

4) Η Διοίκηση μπορούσε κάλλιστα μέσα από ηλεκτρονικές διασταυρώσεις και σε συνεργασία με τις Δ.Ο.Υ. των εντολέων, των παραληπτών και των πληρωτών στην κάθε συναλλαγή να διαπιστώσει ότι αυτή ήταν απαλλασσόμενη Φ.Π.Α.

5) Στην σελίδα 19 της έκθεσης ελέγχου στην στήλη με τις απαλλασσόμενες πωλήσεις με 0% ΦΠΑ συμπεριλαμβάνονται επιχειρήσεις με τις οποίες συναλλάχτηκα. Ενδεικτικά και πέραν και όλων όσων άλλων εν καιρώ θα προσθέσω με στοιχεία που θα συλλέξω: Αναφέρεται μία εταιρία ως «.....». Τέτοια εταιρία δεν υπάρχει και ουδέν έγγραφο υφίσταται από το οποίο να προκύπτει ότι είχα ποτέ συναλλαγή με τέτοια επιχείρηση. Οι συναλλαγές που είχα ήταν με την εταιρία «.....» και κατά συνέπεια είναι κατ' αρχήν ανακριβής η έκθεση ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό της συναλλαγής. Όμως και περαιτέρω, οι συναλλαγές με την «.....» ήταν πράγματι απαλλασσόμενες από ΦΠΑ. Το γεγονός αυτό αποδεικνύεται εύκολα αν προστρέξουμε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της εταιρίας αυτής ήτοι στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών όπου η εν λόγω εταιρία έχει συμπεριλάβει τις επίμαχες συναλλαγές, στον πίνακα της των απαλλασσόμενων από ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών της. Το ίδιο συμβαίνει και με την επιχείρηση που εδρεύει στην, αν προστρέξουμε στη Δ.Ο.Υ. της πόλης αυτής. Στη συναλλαγή «.....», επιχείρηση που εδρεύει στην, συμβαίνει και πάλι το ίδιο, εδώ όμως πρέπει να τονιστεί και το εξής, ο παραλήπτης στην συναλλαγή αυτή δεν ήταν ο, ήταν επιχείρηση κράτους μέλους της Ε.Ε. και η συναλλαγή ενέπιπτε στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και απαλλάσσονταν από τον Φ.Π.Α.. Ο ήταν ο εντολέας στη συναλλαγή.

6) Περαιτέρω, στην σελίδα 20 της έκθεσης ελέγχου αναφέρονται τρεις συναλλαγές, οι δύο με την και η τρίτη με την Γι' αυτές προσκομίσθηκαν, γιατί βρέθηκαν, τα ειδικά διπλότυπα δελτία απαλλαγής από τον Φ.Π.Α.. Παρόλο όμως που σε αυτές, είναι αποδεδειγμένο περίτρανα, είναι ολοφάνερο, ότι οι συναλλαγές απαλλάσσονταν από Φ.Π.Α. η αξία τους συνυπολογίστηκε στην επιβολή του φόρου, επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, στο στοιχείο που εκδίδεται πρέπει να αναγράφεται η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ ΩΣ Α.Υ.Ο. ΑΡΙΘΜ./...../2-8-1993».

7) Σημειωτέον ότι η διαδικασία στην υπό κρίση δραστηριότητα του μέχρι το 2010 γίνονταν με τις φορτωτικές και από το 2010 και μετά γίνεται με τιμολόγια. Κατά συνέπεια δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός στην έκθεση ελέγχου ότι έπρεπε οι συγκεκριμένες πράξεις να εγγραφούν στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της οικείας περιόδου, η οποία είναι αυτή της χρήσης του 2006.

8) Καίτοι κατέθεσε υπόμνημα, εκφράζοντας τους ισχυρισμούς του, τούτοι δεν καταγράφονται ούτε αντικρούονται στην έκθεση ελέγχου καθιστώντας την έτσι άκυρη καθόσον η αιτιολογημένη αντίκρουση των θέσεων μου αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και τούτο διότι αυτό αποσκοπεί στην προστασία των δικαιωμάτων του φορολογούμενου που υπόκειται σε έλεγχο.

9) Τόσο η προσβαλλόμενη Πράξη, όσο και η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου πέρα από τις ως άνω αβασιμότητες και αστοχίες, περαιτέρω παραβιάζουν:

α. Την αρχή της χρηστής διοίκησης αφού η Διοίκηση οφείλει να διαφυλάττει τα έννομα συμφέροντα του ιδιώτη και να τον διευκολύνει στην άσκηση των δικαιωμάτων του χωρίς να συμπεριφέρεται καταχρηστικά, συνεκτιμώντας τις ιδιαιτερότητες ανά κρινόμενη περίπτωση.

β. Την αρχή της αναλογικότητας που επιτάσσει την ύπαρξη εύλογης σχέσης, εύλογης αναλογίας, ανάμεσα στο μέγεθος της υποτιθέμενης παράβασης και στην τιμωρία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. άρθρο 32 ν 2859/2000

1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2.Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3.Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. άρθρο 48 ν 2859/2000

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

Τα τρία τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 48, τέθηκαν όπως προστέθηκαν με την παράγραφο 12 του άρθρου 1 του ν. 3427/2005 και ισχύουν από 1-1-2006, σύμφωνα με την παράγραφο 53 του ιδίου νόμου.

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

4. Ο έλεγχος ενεργείται τις εργάσιμες για τον υπόχρεο ημέρες και ώρες, στην επαγγελματική του εγκατάσταση ή, όταν τούτο είναι δύσκολο, στη Δ.Ο.Υ., καθώς και σε άλλο τόπο και χρόνο ύστερα από συμφωνία του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και του υπόχρεου στο φόρο.

5. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου επιτρέπεται κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου στο φόρο και κυρίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας γενικά, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του άρθρου 25 του Ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174 Α').

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.

7. Ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, οφείλουν να αποστέλλουν σε αυτόν, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από τη γνωστοποίηση της πρόσκλησης, κάθε στοιχείο χρήσιμο για τη διεξαγωγή του ελέγχου και να παρέχουν κάθε σχετική πληροφορία ή συνδρομή.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος αναφορικά με την διαφύλαξη των ειδικών διπλοτύπων απαλλαγής ΦΠΑ και κατ' επέκταση την επίκληση στην αρχή της χρηστής διοίκησης: Η **ΠΟΛ 1262/1993** *“Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α, της παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών”* ορίζει τα εξής:

«...Άρθρο5

Λοιπές υποχρεώσεις των ενδιαφερομένων Κυρώσεις 1. Ο ενδιαφερόμενος που ενεργεί τις πράξεις των άρθρων 1 και 2 της παρούσας, συμπληρώνει στα δύο αντίτυπα του «Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το ΦΠΑ» τα πλήρη στοιχεία του προμηθευτή ή της αρμόδιας τελωνειακής αρχής της εισαγωγής, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Η εκάστοτε συνολική αξία κάθε συναλλαγής για την οποία ζητείται απαλλαγή, συναθροίζεται με την αξία των προηγούμενων απαλλαγών που έχει τύχει ο ενδιαφερόμενος στην ίδια περίοδο και το άθροισμα που προκύπτει

αφαιρείται από το όριο απαλλαγής που ορίστηκε από την αρμόδια ΔΟΥ, σύμφωνα με το άρθρο 3 και την παράγραφο 2 του άρθρου 4 της παρούσας. Το «Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από Φ.Π.Α.», αφού συμπληρωθεί κατά τα ανωτέρω και υπογραφεί από τον ενδιαφερόμενο και στα δύο αντίτυπα, παραδίδεται ή αποστέλλεται άμεσα, όπου τούτο είναι ευχερές, στον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας, προκειμένου αυτός να αναγράψει τα στοιχεία του δελτίου στο οικείο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Σε όσες περιπτώσεις είναι δυσχερές η άμεση παράδοση ή η αποστολή του ως άνω Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου στον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών, πριν από την έκδοση του οικείου φορολογικού στοιχείου, αυτό αποστέλλεται εντός δέκα (10) ημερών από την έκδοση του οικείου φορολογικού στοιχείου, για την οριστικοποίηση της απαλλαγής.....

Άρθρο 6 Υποχρεώσεις του προμηθευτή - ενέργειες Τελωνιακών Αρχών 1. Ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες στο εσωτερικό της χώρας υποχρεούται: α) να εκδίδει το προβλεπόμενο από το άρθρο 12 του Κ.Β.Σ. φορολογικό στοιχείο, χωρίς φόρο με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΩΣ Α.Υ.Ο. αριθ. 1103551/8478/2.8.93». Στο στέλεχος του φορολογικού αυτού στοιχείου επισυνάπτει το πρωτότυπο του ειδικού διπλότυπου δελτίου απαλλαγής από το ΦΠΑ, το οποίο υπογράφεται και στα δύο αντίτυπα από τον ενδιαφερόμενο. Στις περιπτώσεις που δεν προσκομισθεί άμεσα ή το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την έκδοση του οικείου φορολογικού στοιχείου στον Προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών το πρωτότυπο του παραπάνω Ειδικού Δελτίου, ο Προμηθευτής εκδίδει συμπληρωματικό τιμολόγιο και χρεώνει το φόρο που αναλογεί στη συνολική αξία της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησε προς τον ενδιαφερόμενο με απαλλαγή από φόρο...».

Η ίδια ΠΟΛ στο άρθρο 4 ορίζει: «Διαδικασία απαλλαγής. 1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3, ο υποκείμενος στο φόρο που ενδιαφέρεται να τύχει απαλλαγής για την αγορά ή εισαγωγή αγαθών που αποτελούν αντικείμενο των πράξεων των άρθρων 1 και 2 της παρούσας, καθώς και της λήψης υπηρεσιών που είναι άμεσα συνδεδεμένες με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών, υποχρεούται: α) Να υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ έντυπη αίτηση, όπως το υπόδειγμα Νο1, για τη θεώρηση "Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου απαλλαγής από το ΦΠΑ", όπως το υπόδειγμα Νο 2, που επισυνάπτεται στην παρούσα, χρώματος πορτοκαλί. Με την αίτηση αυτή συνυποβάλλεται συγκεντρωτική κατάσταση, από την οποία θα προκύπτει, κατά χώρα, ο αριθμός και η αξία των διασαφήσεων εξαγωγής, καθώς και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προηγούμενης δωδεκάμηνης χρονικής ή δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου όριο της απαλλαγής του προηγούμενου άρθρου, προκειμένου για ενδοκοινοτικές παραδόσεις, προκύπτει από τα επιμέρους σύνολα των τριμηνιαίων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων που εμπίπτουν στις περιόδους της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας και υποβάλλονται στην αρμόδια ΔΟΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β` της παραγρ. 5 του άρθρου 29 του Ν. 1642/86. Προκειμένου περί εξαγωγών, το σύνολο αυτών αποδεικνύεται από τις εκδοθείσες διασαφήσεις οριστικής εξαγωγής (αντίτυπο Νο 3 του Ε.Δ.Ε.).β)

Να προσκομίζει μαζί με την αίτηση για θεώρηση, το "Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο απαλλαγής από το ΦΠΑ". Η θεώρηση του παραπάνω ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από ΦΠΑ", ενεργείται από το τμήμα του Κ.Β.Σ. με έγγραφη σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο φέρει ενιαία αρίθμηση για ολόκληρη τη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο που ισχύει. Τυχόν δελτία που δεν χρησιμοποιήθηκαν κατά την περίοδο αυτή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν σε επόμενη περίοδο και προσκομίζονται για ακύρωση κατά τη θεώρηση νέων διπλοτύπων. γ) Να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατάσταση απαλλαγής των αγορών, ή λήψης υπηρεσιών ή εισαγωγών του. Στην κατάσταση αυτή αναγράφονται: τα στοιχεία των προμηθευτών, των αγαθών και υπηρεσιών, ο συνολικός αριθμός και η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν χωρίς φόρο κατά προμηθευτή αξία των εισαγωγών που πραγματοποίησαν χωρίς φόρο και τα στοιχεία της αρμόδιας τελωνειακής αρχής. Η κατάσταση αυτή συνυποβάλλεται με την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της οικείας διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 16 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ Α 84), ορίζεται ότι « 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. 4. Επί αποστολής αγαθών από πρόσωπο μη υπόχρεο στην έκδοση των στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, το πρόσωπο αυτό παραδίδει στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η διεύθυνσή του, καθώς και τα αντίστοιχα στοιχεία του παραλήπτη, ο τόπος προορισμού και συνοπτική περιγραφή των ειδών. 5. Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των προηγούμενων παραγράφων 3 και 4, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών, 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 ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο τις Αποτελεί το ενδιάμεσο πρόσωπο μεταξύ του εντολέα του, - προμηθευτή- και του παραλήπτη-αγοραστή, αποτελεί δηλ. τον μεταφορέα των αγαθών για την εκπλήρωση της σύμβασης πώλησης των ως άνω δύο αντισυμβαλλόμενων. Η σχέση του με τον εντολέα είναι σχέση παροχής υπηρεσιών με σκοπό και μόνο την διακίνηση αγαθών. Το νόμιμο στοιχείο της φορτωτικής που προβλέπεται να εκδώσει για την εκτέλεση της εκάστοτε μεταφοράς προϊόντων όσον αφορά το αν υπάγεται ή όχι σε ΦΠΑ δεν είναι στην

διακριτική του ευχέρεια, παρά δεσμεύεται από το καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει για τον εκάστοτε παραλήπτη. Για τον λόγο αυτό όταν εκδίδεται στοιχείο φορτωτικής χωρίς ΦΠΑ, πρέπει απαραίτητως να συνοδεύεται από το ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ, βάσει του οποίου εκδόθηκε η φορτωτική με 0% ΦΠΑ. Ο νόμος και οι σχετικές ως άνω ΠΟΛ ορίζουν την διαδικασία χορήγησης της εν λόγω απαλλαγής και τις αναγκαίες προϋποθέσεις.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση ο προσφεύγων όφειλε, βάσει νόμου, να διαφυλάξει ως συνοδευτικό έγγραφο των φορτωτικών που εξέδωσε με μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ, το πορτοκαλί αντίγραφο του ειδικού διπλότυπου απαλλαγής ΦΠΑ που εκδόθηκε για κάθε μία από τις μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν. Το αντίγραφο αυτό είναι και το μόνο αποδεικτικό στοιχείο του μηδενικού συντελεστή της κάθε μεταφοράς. Από την διαδικασία που προβλέπεται για την χορήγηση των εν λόγω ειδικών δελτίων συνάγεται επίσης ότι είναι **καθαρά θέμα ελέγχου από την κάθε αρμόδια ΔΟΥ** του απαλλασσόμενου προσώπου για την τυχόν υπέρβαση των προϋποθέσεων που τάσσει ο νόμος ως προς την έκδοσή τους π.χ εάν έχει εξαντληθεί το όριο για το οποίο έχει δοθεί η απαλλαγή κλπ. Η διαδικασία χορήγησής του προβλέπει την θεώρηση «συγκεκριμένου αριθμού σελίδων έως του ποσού.....».

Για να εξακριβωθεί εάν οι επιχειρήσεις που επικαλείται ο προσφεύγων είναι απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ και τηρούν τις προϋποθέσεις που έχει θέσει ο νόμος για την έκδοση των ειδικών δελτίων, τονίζεται ότι πρέπει να προηγηθεί **έλεγχος σε κάθε μία από αυτές από την ΔΟΥ στην οποία ανήκει η κάθε απαλλασσόμενη επιχείρηση**. Ο ισχυρισμός λοιπόν του προσφεύγοντος ότι είναι στην διακριτική ευχέρεια της υπηρεσίας να εξακριβώσει και στην ουσία να αναπληρώσει τα στοιχεία που υπολείπονται από τις εν λόγω φορτωτικές «μέσα από ηλεκτρονικές διασταυρώσεις και σε συνεργασία με τις ΔΟΥ των εντολέων» είναι παντελώς αναληθής. Άλλωστε ο νόμος ορίζει ως μόνο αποδεικτικό στοιχεία συνοδευτικό της φορτωτικής που εκδίδεται με μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ, το ανάλογο ειδικό δελτίο που να αποδεικνύει τη απαλλαγή αυτή. Γι' αυτό το λόγο και οι σχετικές ΠΟΛ ορίζουν ότι το ειδικό διπλότυπο απαλλαγής ΦΠΑ είναι απαραίτητο δικαιολογητικό για την έκδοση τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ και **πρέπει να φυλάσσεται όπως τα υπόλοιπα δικαιολογητικά εγγράφων**.

Επειδή η φορολογική αρχή υποχρεούται να ενεργεί κατά δέσμια αρμοδιότητα σε πλήρη συμμόρφωση προς τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να εφαρμόζει απαρεγκλίτως ρητές διατάξεις τυπικών νόμων, δίχως να υφίσταται διακριτική εξουσία της διοίκησης κατά την εφαρμογή και εξατομίκευση εκάστοτε φορολογικής διάταξης, **συνεπώς, δεν καταλείπεται στην προκείμενη περίπτωση έδαφος εφαρμογής της αρχής της χρηστής διοίκησης** (ΣτΕ 399/2015). Οι σχετικοί ισχυρισμοί λοιπόν του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ακόμα και οι φορτωτικές που συνοδεύονταν από τα ειδικά διπλότυπα απαλλαγής, δεν έγιναν δεκτές και καταλογίστηκαν τα ποσά του ΦΠΑ. Όμως με μια προσεκτικότερη ανάγνωση της έκθεσης ελέγχου μπορεί εύκολα να διαπιστωθεί ότι οι συγκεκριμένες φορτωτικές **δεν** έχουν συμπεριληφθεί στον ΦΠΑ που καταλογίστηκε.

Επειδή από την σχετική έκθεση ελέγχου προκύπτει και αναφέρεται αναλυτικά το υπόμνημα του προσφεύγοντος και η απάντηση του ελέγχου επί αυτού, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν αναφέρονται οι ισχυρισμοί του υπομνήματος του στην έκθεση ελέγχου είναι αβάσιμος.

Επειδή όσον αφορά την επίκληση της αρχής της αναλογικότητας, η αρχή της αναλογικότητας απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα και συγκαταλέγεται κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, 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 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 (Σ.τ.Ε 1402/2005, 990/2004 Ολομέλεια)» Με την πρόβλεψη επιβολής κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσοστού προσθέτου φόρου, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και αυτό δεν προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν είναι προδήλως ακατάλληλο μέτρο και δεν υπερακοντίζει το σκοπό του νομοθέτη, που είναι ο κολασμός των παραβατών και η αποτροπή ανάλογης συμπεριφοράς στο μέλλον (πρβλ. Ολ. ΣτΕ990/2004, ΣτΕ 1402/2005).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο καταλογισμός του αναλογούντος ΦΠΑ στον προσφεύγοντα προβλέπεται ρητά από την σχετική νομοθεσία και έχει να κάνει με ποσά που παρακρατήθηκαν παρανόμως εις βάρος του Ελληνικού Δημοσίου. Αξίζει να σημειωθεί ότι στον προσφεύγοντα έχουν επιβληθεί στο παρελθόν πρόστιμα για λήψη εικονικών βάσει του νόμου περί ΚΒΣ, και με τον παρόντα έλεγχο επιβλήθηκε και πρόστιμο βάσει του νόμου περί ΦΠΑ, πλέον της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού. Ο προσφεύγων δεν αμφισβήτησε ούτε στο παρελθόν τα πρόστιμα αυτά (παρά συμβιβάστηκε αποδεχόμενος τις παραβάσεις του όσον αφορά τον ΚΒΣ), ούτε και με τον παρόντα έλεγχο, προσκόμισε μάλιστα στην υπηρεσία το από 30-11-2016 υπόμνημα με το οποίο δηλώνει ότι συμφωνεί με το πρόστιμο ΦΠΑ που του επιβλήθηκε και προτίθεται να πληρώσει! Ένα μέρος λοιπόν από τον ΦΠΑ που του καταλογίζεται με την προσβαλλόμενη πράξη έχει να κάνει με τον ΦΠΑ που αφαιρέθηκε από τις εγγραφές των βιβλίων του λόγω αυτών των ίδιων εικονικών τιμολογίων για τα οποία εκδόθηκαν τα ως άνω πρόστιμα. Ως

εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δέον να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/01/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, κατοίκου με Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας.

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

Υπ' αριθ. /29.11.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

<u>Διαχειριστική περίοδος 01/01 - 31/12/2006</u>	
<u>Διαφορά φόρου</u>	19.566,86 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	23.480,23 €
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ</u>	43.047,09 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.