



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2520

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 574

FAX : 213 1604 567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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.

4. Την από 20/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ, που εδρεύει στο στο κατά της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 11.296,15 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 13.555,38 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από μερικό έλεγχο φόρου προστιθέμενης αξίας που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Βόλου στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Από τον έλεγχο αυτό προέκυψε ότι οι χορηγηθείσες εκπτώσεις λόγω τζίρου προς τους διαφόρους πελάτες της προσφεύγουσας αν και κρίθηκαν κατ' αρχάς ως πραγματικές, ωστόσο απορρίφθηκαν, καθόσον για άλλα εκδοθέντα Πιστωτικά Τιμολόγια δεν υποβλήθηκε Γνωστοποίηση στην Δ.Ο.Υ. και για άλλα εκδοθέντα Πιστωτικά Τιμολόγια δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1212/22.7.1996, σύμφωνα με την οποία η γνωστοποίηση υποβάλλεται από τον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του ΔΟΥ, τουλάχιστο 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους, ανεξάρτητα αν αυτές γίνονται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.

Προς τούτο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ από του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και καταλογίστηκε η διαφορά φόρου που προέκυψε.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης και την αναγνώριση του ΦΠΑ των εκδοθέντων πιστωτικών τιμολογίων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η διαμόρφωση των συνθηκών που απαιτούσαν την έκδοση των εν λόγω πιστωτικών τιμολογίων πραγματοποιήθηκε κοντά στην εκπνοή του έτους και προς τούτο δεν ήταν δυνατόν να υποβληθούν εγκαίρως οι γνωστοποιήσεις έκδοσης τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- Η προσφεύγουσα δεν είχε καμία πρόθεση να είναι ασυνεπής στις υποχρεώσεις της προς το Δημόσιο.
- Η επιβολή φορολογικού βάρους με υπουργική απόφαση είναι αντισυνταγματική.

- Όταν ο νομοθέτης κρίνει ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός του μπορεί να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα, τότε κρίνεται όχι μόνον άσκοπη και αδικαιολόγητη, αλλά και αντίθετη προς τη νεώτερη βούληση η επιβολή των αυστηρών κυρώσεων, οι οποίες υπερβάλλουν το μέτρο που κρίνεται από το νομοθέτη ως αναγκαίο.
- Στην προκειμένη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Βόλου, εξάντλησε την αυστηρότητά του με τις επιβαλλόμενες διοικητικές κυρώσεις καθώς αυτές είναι στο ανώτατο.
- Θα έπρεπε η διοίκηση, κατά την επιβολή του Φ.Π.Α και προσαυξήσεων να λάβει υπόψη τις εν γένει περιστάσεις, ότι δηλαδή η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι καθαρά βιοποριστικού χαρακτήρα, δεν έχει υποπέσει στο παρελθόν σε τέτοιες παραβάσεις και επίσης να λάβει υπόψη την πραγματική οικονομική κατάσταση της καθώς και τη σημαντικότητα ή μη της παράβασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 1642/1986, όπως κωδικοποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 του Ν. 2859/2000 : «5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται :α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους....»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1212/22-07-1996 με θέμα “Προϋποθέσεις υπαγωγής σε ΦΠΑ των επιδοτήσεων - Εκπτώσεις επί του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων (έκπτωση λόγω τζίρου) - εκπτώσεις με πιστωτικό τιμολόγιο - Συναφείς υποχρεώσεις “ ορίζεται ότι:

«Β.- Να γίνεται γνωστοποίηση των χορηγούμενων ποσοστών έκπτωσης στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Αναγκαία προϋπόθεση που απαιτείται, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α` της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του ν. 1642/86, προκειμένου οι χορηγούμενες στον αγοραστή, από τον προμηθευτή, εκπτώσεις, να μη συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση, είναι ότι, τα χορηγούμενα δραχμικά ή ποσοτικά μεγέθη έκπτωσης λόγω τζίρου, θα πρέπει να γνωστοποιούνται, από τον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του ΔΟΥ, τουλάχιστο 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους, ανεξάρτητα αν αυτές γίνονται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.

Ειδικότερα:

- Η γνωστοποίηση θα γίνεται με απλή δήλωση του υπόχρεου ή, όπου συντρέχει περίπτωση, με κατάθεση της οικείας συμφωνίας, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90, όπως ισχύει.

- Η δήλωση, που δεν θα είναι λεπτομερειακή ούτε ονομαστική κατά πελάτη, θα περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου προμηθευτή, καθώς και το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου, ανεξάρτητα αν αυτό είναι δραχμικό ή σε ποσότητα.

.....

- Η δήλωση γνωστοποίησης θα υποβάλλεται μια φορά και θα εξακολουθεί να ισχύει μέχρι αυτή να αντικατασταθεί δια της υποβολής νεώτερης, αρχικής, τροποποιητικής ή συμπληρωματικής.

-

Με τη δήλωση που θα υποβάλλεται θα ορίζεται σε γενικά πλαίσια, και όχι ονομαστικά κατά πελάτη, το ύψος των αγορών πάνω από τις οποίες θα χορηγείται η έκπτωση λόγω τζίρου. Η έκπτωση αυτή μπορεί να είναι δραχμική ή ποσοτική και να κλιμακώνεται σε διάφορα ποσοστά. Σε κάθε περίπτωση η έκπτωση θα προκύπτει με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή με την αναγραφή της επί του τιμολογίου πώλησης.

Τέλος επισημαίνεται ότι, η συγκεκριμένη ρύθμιση εφαρμόζεται αποκλειστικά στο ΦΠΑ και όχι στη φορολογία εισοδήματος, η οποία και δεν επηρεάζεται από τις συγκεκριμένες διατάξεις.

Επομένως, ανεξάρτητα από τη γνωστοποίηση ή μη των χορηγουμένων κατά τα ως άνω εκπτώσεων, τα εκδιδόμενα πιστωτικά τιμολόγια, λόγω κύκλου εργασιών, εξακολουθούν να αποτελούν μειωτικά στοιχεία των πωλήσεων.

...».

Επειδή σύμφωνα με την από 05/12/2016 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας, στην οποία περιγράφεται αναλυτικά το κάθε ένα εκδοθέν Πιστωτικό Τιμολόγιο, αν και οι χορηγηθείσες εκπτώσεις λόγω τζίρου προς τους διαφόρους πελάτες της προσφεύγουσας κρίθηκαν καταρχάς ως πραγματικές, ωστόσο διαπιστώθηκε ότι για κάποια εκδοθέντα Πιστωτικά Τιμολόγια η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε καθόλου Γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. και για άλλα εκδοθέντα Πιστωτικά Τιμολόγια δεν υπέβαλε γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία της ΔΟΥ, τουλάχιστον 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους, όπως όφειλε σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του Ν. 2859/2000. Ως εκ τούτου τα επίμαχα πιστωτικά τιμολόγια θα έπρεπε να συμπεριληφθούν στην αξία των λοιπών φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας, όπως ακριβώς προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και ο ισχυρισμός της ότι η επιβολή φορολογικού βάρους με υπουργική απόφαση είναι αντισυνταγματική θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, βάσει του άρθρου 4 του Συντάγματος (Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα):

«1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου.

5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνατότητες τους.»

Επειδή, από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του Νόμου», συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, ο οποίος δεν δύναται κατά την ρύθμιση ουσιαδώς ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ανόμοιο, εισάγοντας εξαιρέσεις και διακρίσεις, εκτός εάν η διαφορετική ρύθμιση δεν είναι αυθαίρετη, αλλά επιβάλλεται από λόγους γενικότερου κοινωνικού ή δημοσίου συμφέροντος, η συνδρομή του οποίου υπόκειται στον έλεγχο των δικαστηρίων (ΑΕΔ 3/2007).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή - συνεισφορά - χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

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. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο με βάση ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Εν προκειμένω, ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.1642/1986, όπως κωδικοποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 του Ν. 2859/2000 και δεν αναγνωρίστηκε ο ΦΠΑ των εκδοθέντων πιστωτικών τιμολογίων της προσφεύγουσας εταιρείας, ήτοι δηλαδή η αξία των πιστωτικών τιμολογίων ορθά προστέθηκε στις λοιπές φορολογητέες εκροές. Η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεσμεύεται από τους κανόνες του Ν. 2859/2000 όπως αυτοί προαναφέρθηκαν ως προς τις προϋποθέσεις υπαγωγής σε ΦΠΑ των εκπτώσεων επί του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων (έκπτωση λόγω τζίρου) της προσφεύγουσας και οι ισχυρισμοί της περί συνεκτίμησης των εν γένει περιστάσεων, της οικονομικής της κατάστασης καθώς και της σημαντικότητας ή μη της παράβασης σε σχέση με τα οικονομικά της μεγέθη δεν επαρκούν για την απαλλαγή της από το φόρο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως απαράδεκτοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη από 05/12/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-12-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ σύνολο της και την επικύρωση:

Της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

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

Διαφορά φόρου	11.296,15 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	13.555,38 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.851,53 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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 .