



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 07-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1156

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

**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 παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 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».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/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.».

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

ι. 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 11/05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/06-04-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

4. Την με αριθμό/16-04-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων αυτής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../06-04-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 20.953,75€ και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 25.144,50€, δη σύνολο φόρου 46.098,25.

Ειδικότερα, με την με αριθμό/2015 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος, για τη χρήση 2008, με βάση την ΠΟΛ 1072/2011. Συντάχθηκε έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, με την οποία κρίθηκαν ανακριβή τα τηρούμενα βιβλία της χρήσης 2008 εξαιτίας της μη προσκόμισης του πρόσθετου βιβλίου εισερχομένων για τις υπηρεσίες πλυσίματος και γυαλίσματος οχημάτων και των σχετιζόμενων με αυτό Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, η επικαλούμενη απώλεια των οποίων δεν δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ώστε να καταλογιστούν τα αναλογούντα πρόστιμα. Ο έλεγχος προσαύξησε τα

ακαθάριστα έσοδα που αφορούν τη δραστηριότητα του πλυντηρίου αυτοκινήτων. Επιπλέον, συντάχθηκε έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία έλαβε υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος καθώς και το ότι επί απαλλασσόμενων πωλήσεων, δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία και ειδικότερα της έκδοσης «Δελτίων Προμήθειας Υλικών και Αντικειμένων» πριν από την έκδοση των τιμολογίων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του , ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης με αριθμό/06-04-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ ισχυριζόμενος ότι:

- 1) Στο πρόσωπό του συντρέχουν οι προϋποθέσεις της πραγματικής πλάνης και έλλειψης δόλου,
- 2) Παράβαση της αρχής διάκρισης λειτουργιών (άρθρο 26 του Συντάγματος)- Μοναδικός αρμόδιος για τη διάγνωση της διοικητικής διαφοράς και την επιβολή της ποινής, είναι τα δικαστήρια.
- 3) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και
- 4) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη, αναιτιολόγητη, παράνομη και ακυρωτέα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με την ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 /02-05-2014, δόθηκαν οι απαραίτητες ερμηνευτικές οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Ν 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση 4, της παραγράφου "Λοιπά θέματα ελέγχου", της ως άνω απόφασης, «για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ. 1072/2011](#) και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν 4174/2013.»

Επειδή, με την με αριθμό/2015 εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε, στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, έλεγχος με βάση την ΠΟΛ 1072/2011, για το έτος 2008. Συντάχθηκαν εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, επιδόθηκε το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 και εκδόθηκαν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για την ως άνω χρήση.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πραγματικής πλάνης και η σχετική αναφορά σε συνεργάτες- λογιστές του, αφορά αποκλειστικά προσωπική διαφορά μεταξύ των συμβαλλομένων, η οποία δεν απαλλάσσει τον προσφεύγοντα από τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ποινικού Κώδικα , μόνη η άγνοια του αξιόποινου δεν αρκεί για να αποκλείσει τον καταλογισμό. Επιπροσθέτως , στο άρθρο 334 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ρητά ότι ο οφειλέτης ευθύνεται για το πταίσμα των προσώπων που χρησιμοποιεί για να εκπληρώσει την παροχή, όπως για δικό του πταίσμα.

Επειδή, για την επιβολή κυρώσεων αρκεί η μη τήρηση των σχετικών διατάξεων και η διαπίστωση της παράβασης και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων,

όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημία του Δημοσίου, ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, οι πολίτες πρέπει να γνωρίζουν τους νόμους και να ρυθμίζουν τη δράση τους σύμφωνα με αυτούς. Δεν είναι βέβαια δυνατόν να γνωρίζει κάποιος όλους τους νόμους που ισχύουν σε μια πολιτεία, ιδίως αν σκεφτούμε την πολυνομία που επικρατεί. Επιβάλλεται, όμως, ο πολίτης να γνωρίζει τους νόμους που ρυθμίζουν τους τομείς στους οποίους δραστηριοποιείται π.χ. ο έμπορος είναι υποχρεωμένος να γνωρίζει τη νομοθεσία που διέπει την άσκηση εμπορίας, την τήρηση εμπορικών βιβλίων, την εγγραφή στο Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο κτλ. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα προβάλλεται αλυσιτελώς.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4174/2013 *“Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.”*

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν4174/2013, ορίζεται ότι *“1.Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου»,και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».*

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 8, του άρθρου 63 του Ν 4174/2013, *“Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.”*

Επειδή, με την ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 /02-05-2014, δόθηκαν οι απαραίτητες ερμηνευτικές οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Ν 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση 4, της παραγράφου "Λοιπά θέματα ελέγχου", της ως άνω απόφασης, «για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ. 1072/2011](#) και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν 4174/2013.»

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, εν προκειμένω, με την με αριθμό/2015 εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε, στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, έλεγχος με βάση την ΠΟΛ 1072/2011, για το έτος 2008. Συντάχθηκαν εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, επιδόθηκε το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 και εκδόθηκαν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για την ως άνω χρήση, εφόσον διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς το φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η διοίκηση, εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν 4174/2013 και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα καθίσταται αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται στην συνταγματικά κατοχυρωμένη, με την παρ. 1 του άρθρου 25, αρχή του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος "Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκηση τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας."

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, 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 διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος 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 (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι ο προσδιορισμός της πραγματικής φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων, υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου σκοπού. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 27 του Ν 2859/2000 “*Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, β), γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β'. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά”*

Επειδή, στην παράγραφο 2, του άρθρου 11 του κεφαλαίου Γ' της ΠΟΛ 8271/1988, ορίζεται ότι “*Προκειμένου για τα λοιπά σκάφη που απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της [παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν. 1642/86](#), εφαρμόζονται οι διατάξεις των κατωτέρω άρθρων 12 έως 14.”*

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 της ως άνω ΠΟΛ, ορίζεται ότι “*Το ειδικό δελτίο της προηγούμενης παραγράφου, εκδίδεται για κάθε αγορά υλικών ή αντικειμένων για τα σκάφη και αποτελεί δικαιολογητικό για τη χωρίς φόρο έκδοση του σχετικού φορολογικού στοιχείου.”*

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 της ΠΟΛ 8271/1988 “ Προκειμένου ο προμηθευτής των υλικών και αντικειμένων να μην επιβαρύνει με φόρο την αξία αυτών κατά την παράδοσή τους, ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται από τις επόμενες παραγράφους.”

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 14 της ως άνω ΠΟΛ, ορίζεται ότι “ Η πλοιοκτήτρια ή η διαχειρίστρια επιχείρηση, ο εκμεταλλευτής, ο πλοίαρχος ή ο κυβερνήτης του σκάφους, κατά περίπτωση, εκδίδει και προσκομίζει το οριζόμενο από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 12 της παρούσας, ειδικό διπλότυπο δελτίο για την αγορά των αναγραφόμενων σ’ αυτό αγαθών χωρίς φόρο.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 14 της αυτής ΠΟΛ, “ Ο προμηθευτής παραδίδει τα αναγραφόμενα στο ως άνω ειδικό δελτίο αγαθά, εκδίδει το σχετικό τιμολόγιο με την ένδειξη «ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ ΩΣ Α.Υ.Ο. Π. 8271/4879/18.12.87» και επισυνάπτει στο στέλεχος αυτού το πρωτότυπο του παραπάνω ειδικού δελτίου. Στο τιμολόγιο αυτό, πέραν των στοιχείων που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ., αναγράφονται ακόμη:

- ο αριθμός του πιο πάνω ειδικού δελτίου αγοράς εφοδίων και
- το όνομα, το είδος και ο αριθμός νηολογίου του σκάφους, στις περιπτώσεις που η παράδοση ενεργείται κατευθείαν σ’ αυτό.”

Επειδή, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω οριζόμενη διαδικασία δεν τηρήθηκε, δηλαδή κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων από τον προσφεύγοντα, δεν είχαν εκδοθεί τα ειδικά δελτία αλλά αυτά εκδόθηκαν σε χρόνο μεταγενέστερο και συνεπώς τα υπό κρίση τιμολόγια έπρεπε να εκδοθούν με ΦΠΑ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, με την οποία στοιχειοθετείται η ως άνω παράβαση, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της υπό κρίση πράξης.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα 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. Για την επιβολή των προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις του νόμου που καθιερώνουν ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση. Επομένως, η επιβολή των προστίμων δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή, η από 01-04-2016 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (αποφ. ΠΟΛ. 1072/08.04.2011), είναι πλήρως αιτιολογημένη και μνημονεύει με πληρότητα το περιεχόμενο των εγγράφων και των νόμων που ελήφθησαν υπόψη.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 11-05-2016 και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... ως προς την με αριθμό/06-04-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2008, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάση της παρούσας απόφασης

Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2008, αριθμ...../06-04-2016:46.098,25€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).