



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών**  
**Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**  
**Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης**  
**Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη**  
**Αριθ. τηλ.: 2313333245**  
**Αριθ. fax: 2313333258**

**Θεσσαλονίκη 03/10/2016**

**Αριθμός Απόφασης : .....**

### **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.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.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (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. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με έδρα της επιχείρησής του στο ....., κατά των με αριθμ.: α) .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου ....., ύψους 34.298,64 ευρώ β) ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους ....., ύψους 6.577,68 ευρώ γ) ..... πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, χρήσης ....., συνολικού ποσού 3.900,00 ευρώ του Προϊσταμένου της ....., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Τις ως άνω πράξεις της .....

5.Τις από 18/05/2016 απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6 Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προϊστάμενος της ..... εξέδωσε την νο. .... εντολή ελέγχου για μερικό φορολογικό έλεγχο κατόπιν καταγγελίας από αντισυμβαλλόμενο της προσφεύγουσας επιχείρησης. Αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι η κατασκευή συσκευών με ημιαγωγούς διόδων εκπομπής φωτός, συναρμολόγηση πιεζοηλεκτρικών κρυστάλλων, εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαβεί στην πώληση άλλου ηλεκτρικού εξοπλισμού, χονδρικό εμπόριο μερών άλλου επαγγελματικού ηλεκτρικού εξοπλισμού, ηλεκτρικών μερών επαγγελματικών μηχανημάτων ή συσκευών Π.Δ.Κ.Α. και υπηρεσίες ηλεκτρονικών εργαστηρίων και τοποθέτησης κεραιών λήψης τηλεοπτικών δεκτών. Στη χρήση ..... η επιχείρηση απασχολούσε τέσσερις υπαλλήλους και δύο εργάτες. Το πόρισμα του ελέγχου αν και κρίνει τα τηρηθέντα βιβλία επαρκή, προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία με την προσθήκη ποσού 11.869,90€ σ' αυτά κατ' εφαρμογή της παρ. 5 του αρ. 30 του 2238/1994, μη αναγνωρίζοντας ορισμένες από τις πωλήσεις ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις και εξαιτίας της μη αναγνώρισης των πιστωτικών τιμολογίων πωλήσεων. Κατά τον προσδιορισμό δε των καθαρών κερδών προστέθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 15.258,13€. Συγκεκριμένα προέκυψε ότι όλες οι δαπάνες στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά εκτός από τις Τ.Π-ΔΑ

..... αξίας 219,51€ και της Τ.Π.Υ. .... αξίας 505,00€ που εξαιρούνται ως μη παραγωγική δαπάνη η πρώτη και ως αόριστη αιτιολόγησης η δεύτερη. Επιπρόσθετα, λογιστική διαφορά 268,70€ προέκυψε από την μη αναγνώριση της έκπτωσης που έκανε η προσφεύγουσα επιχείρηση με το υπ' αριθμ. .... πιστωτικό τιμολόγιο προς την ..... Το ποσό αυτό προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της επιχείρησης.

Επειδή η επιχείρηση μείωσε τα απασχολούμενα άτομα του προσωπικού της εντός της διετίας ..... έχασε το ευεργέτημα της διάταξης του άρθρου 73§5 του Ν. 3842/2010 που προέβλεπε μειωμένο φορολογικό συντελεστή κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και εξ' αυτού προέκυψε λογιστική διαφορά ύψους 2.663,72€.

Τέλος, προστίθεται ως λογιστική διαφορά το ποσό των 11.601,20€ που αποτελεί τη διαφορά μεταξύ αξίας αγοράς και αξίας πώλησης της Κυπριακής αγοράστριας εταιρείας “.....” δυνάμει του άρθρου 30§5 του Ν. 2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων για τη χρήση ..... του Προϊσταμένου της ..... προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας – νομική πλημμέλεια ως προς την αιτιολογία των πράξεων. Στην προκειμένη περίπτωση δεν τηρήθηκαν οι κανόνες και αρχές της ειδικότητας, σαφήνειας, επάρκειας που πρέπει να διέπουν την αιτιολογία των διοικητικών πράξεων με συνέπεια οι σχετικές κατά τα ως άνω διοικητικές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων να στερούνται επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
- 2) Πρέπει στην προκειμένη περίπτωση να γίνει εφαρμογή του τεκμηρίου αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου νόμου και επί των εκκρεμών υποθέσεων, τεκμήριο το οποίο μόνο με σαφή αντίθετη διάταξη μπορεί να ανατραπεί. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα επιχείρηση υποστηρίζει ότι πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη της παρ. 5 του αρ. 30 του ν. 2238/1994, όπως αυτή διαμορφώθηκε με το αρ. 3 παρ. 11 του ν. 4110/2013 και όχι όπως αυτή ίσχυε προγενέστερα. Η συγκεκριμένη αλλαγή είναι ευνοϊκότερη για τον φορολογούμενο, αφού εισάγει μαχητό τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές, που δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή, τότε δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, οι οποίες ορίζουν ότι στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογουμένου προστίθεται η διαφορά του τιμήματος που προκύπτει από την πώληση των προϊόντων σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και σε επιχείρηση που βρίσκεται στην Ελλάδα.
- 3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της χρηστής διοίκησης, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις παραβιάζουν πλήρως τα ανωτέρω, επιβάλλοντας δυσβάσταχτους και δυσανάλογους πρόσθετους φόρους (προσαυξήσεις). Η φορολογική αρχή με την αδράνειά της, δημιούργησε την πεποίθηση ότι δεν επίκειται ουδεμία

πράξη καταλογισμού εις βάρος της προσφεύγουσας.

- 4) Παράβαση των υποχρεώσεων της διοίκησης αναφορικά με την ορθή διοικητική συμπεριφορά. Διοικητική συμπεριφορά που εμπεριέχει την αρχή της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης.

#### **Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή,** σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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. ....».

**Επειδή,** στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....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».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για **τις πράξεις επιβολής προστίμων**.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

**Επειδή,** στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

**Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

**Επειδή,** τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, **η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων**, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής

ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

**Επειδή**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία** (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

**Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 30 παρ. 5 του ν. 2238/1994 « όταν αγαθά που έχει πωλήσει ελληνική επιχείρηση σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ή σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο αυτών, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκαταστημένος σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παρ. 5 το άρθρου 51 Α ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου, χωρίς τα προϊόντα να έχουν μεταφερθεί εκτός Ελλάδος και στη συνέχεια μεταπωλούνται σε άλλη ελληνική επιχείρηση σε τιμή μεγαλύτερη από αυτή της πρώτης συναλλαγής, η επιπλέον διαφορά του τιμήματος που προκύπτει θεωρείται ακαθάριστο έσοδο της ελληνικής πωλήτριας επιχείρησης.

Επειδή, με τις νέες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 51 Α του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς το κράτος εκείνο στο οποίο το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα.... «Ειδικά για την Κύπρο διευκρινίζεται ότι η έκτακτη αμυντική εισφορά 15% που επιβάλλεται κάθε χρόνο στους τόκους και στα μερίσματα που λαμβάνει εταιρία φορολογικός κάτοικος Κύπρου, δεν συμπεριλαμβάνεται ρητά στο πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου, παρά το γεγονός ότι η υπόψη εισφορά επιβάλλεται επί συγκεκριμένων εισοδημάτων. Κατά συνέπεια, η εισφορά αυτή δεν θα πρέπει να υπολογίζεται στο φορολογικό συντελεστή της Κύπρου (10%), για τους σκοπούς του άρθρου 51 Α του Κ.Φ.Ε. και ως εκ τούτου, η Κύπρος θεωρείται κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς» (Πολ 1225/2011) .

Επειδή η ευνοϊκότερη αλλαγή που ο προσφεύγων επικαλείται πραγματοποιήθηκε με το αρ. 3 παρ. 11 του Ν. 4110/2013 του οποίου όμως η ισχύ ορίζεται στο αρ. 28 του ίδιου νόμου στις μεταβατικές διατάξεις

ως το οικονομικό έτος 2013. Πιο συγκεκριμένα, με τον εν λόγω νόμο προστίθεται στο τέλος της παρ. 5 του αρ. 30 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) το εξής εδάφιο: «Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για συναλλαγές στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκαταστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, και ο ενδιαφερόμενος αποδεικνύει ότι πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές που δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή». Ωστόσο στο αρ. 28§1 περ. στ) αναφέρεται ξεκάθαρα ότι έναρξη ισχύος της παρ. 11 του αρ. 3 και της παρ. 5 του αρ. 9 είναι το οικονομικό έτος 2013 και μεταγενέστερα.

Επειδή όπως φαίνεται από τις από ..... εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και εισοδήματος, ουδέποτε η φορολογική διοίκηση υπαινίχθηκε την ύπαρξη εικονικών συναλλαγών, κατά συνέπεια δεν υπάρχει και το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των εκδοθέντων στοιχείων. Επιπρόσθετα, η φορολογική διοίκηση δεν υποχρεούται να αποδείξει την ύπαρξη σχέσης οικονομικών – προσωπικών συμφερόντων της προσφεύγουσας με την Κυπριακή εταιρία ....., σχέση η οποία θα είχε ως στόχο την φοροαποφυγή σε χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, διότι η διάταξη της παρ. 11 του αρ. 3 του 4110/2013 δεν ισχύει για τη χρήση του ..... Η αιτιολογία του καταλογισμού είναι με σαφήνεια διατυπωμένη και αφορά τη μη αναγνώριση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που αφορούν σαράντα ένα (41) τιμολόγια πώλησης προς την εταιρία με την επωνυμία “.....” λόγω της μη πλήρωσης όλων των προϋποθέσεων που τίθενται με το 22 α παρ. 1 του ν.1642/86, και ειδικότερα της μεταφοράς των πωληθέντων στο έτερο κράτος-μέλος. Ο λόγος της μη αναγνώρισης είναι με σαφήνεια διατυπωμένος στο σώμα των εκθέσεων, όπως και οι άλλες μικρότερης σημασίας παραβάσεις, πράγμα που δεν το αρνείται ούτε η προσφεύγουσα. Αναγνωρίζει την αιτιολογία, ζητάει όμως ευνοϊκότερη μεταχείριση βάσει νόμου μεταγενέστερου της χρήσης ..... ισχύς (4011/2013).

Κατά συνέπεια ως νόμω αβάσιμος πρέπει να απορριφθεί και ο δεύτερος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι ο ισχυρισμός ότι όφειλε η φορολογική διοίκηση να εφαρμόσει την ευμενέστερη μεταγενέστερη ρύθμιση που προσθέτει το μαχητό τεκμήριο εις όφελος του φορολογούμενου, κοντολογίς ότι πρέπει να αποδειχτεί το γεγονός ότι δεν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και ότι έχουν σκοπό τη φοροδιαφυγή. Διότι ναι μεν το δεύτερο εδάφιο επιβάλλει ευμενέστερη διάταξη, ωστόσο αυτή θα είχε αναδρομική εφαρμογή μόνο αν οριζόταν ρητά ή τουλάχιστον δεν υπήρχε σαφής αντίθετη πρόβλεψη. Στο βαθμό, συνεπώς που προσκρούει στην ως άνω ρητή αντίθετη πρόβλεψη, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης ρύθμισης δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί εν προκειμένω, ορθά λοιπόν ο έλεγχος προσέθεσε τη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης προς την Κυπριακή εταιρία και την τιμή πώλησης της Κυπριακής εταιρίας προς άλλες ελληνικές επιχειρήσεις στα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης κατ’ εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων.

#### **Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**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 παρ. 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**, 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**, με βάση την αρχή της νομιμότητας, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται τόσο από τις διατάξεις των άρθρων 30§5 του Ν. 2238/1994 και 28§1 του 4110/2013 που ορίζουν τον τρόπο υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων, όσο και από τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του 2859/2000 και 22.α παρ. 1 του ν. 1642/86 όπως ισχύει, στα οποία απαριθμούνται περιοριστικά οι προϋποθέσεις απαλλαγής του φόρου από τις παραδόσεις αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος.

**Επειδή**, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο επιδιωκόμενος δε σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων.

**Επειδή**, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, από τις οικείες από τις ..... προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου της ....., για την επίδικη χρήση ....., **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που περιγράφονται στα πορίσματα των εκθέσεων. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων Πράξεων, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τόσο τη διαφορά φόρου στο εισόδημα και το ΦΠΑ όσο και το ποσό του προστίμου του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 του Ν.2523/1997), σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης της νομιμότητας των πράξεων της φορολογικής διοίκησης προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την κρίση της υπηρεσίας μας τα ποσά του καταλογισμού είναι τα νόμιμα και τα προσήκοντα και ουδεμία μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων για τη μείωση της διαφοράς δύναται να γίνει δεκτή.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και την επικύρωση των υπ' αριθμ. α) ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου ....., ύψους 34.298,64 ευρώ β) ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους ....., ύψους 6.577,68 ευρώ γ) ..... πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, χρήσης ....., συνολικού ποσού 3.900,00 ευρώ του Προϊσταμένου της .....

### Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης – Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος .... (01/01/..... – 31/12/.....)

Συνολικό ποσό καταλογισμού **30.558,57€** ως ακολούθως:

#### **A. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος με αριθμό .....**

Ποσό κύριου φόρου εισοδήματος. 3.259,27€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.933,34 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 385,07€

**Σύνολο φόρου εισοδήματος; 6.577,68**

#### **B. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΦΠΑ με αριθμό .....**

Ποσό κύριου φόρου εισοδήματος. 15.590,29€ και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 18.708,35 €.

**Σύνολο ΦΠΑ 34.298,64€**

#### **Γ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ με αριθμό .....**

**Συνολικό ποσό προστίμου : 3.900,00€**

Δηλαδή, **συνολικό ποσό καταλογισμού 6.577,68+34.298,64+3.900,00 € = 44.776,32€**

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  
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ



**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).