



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45,
Ταχ.Κώδικας: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη 23/09/2015

Αριθμός Απόφασης: 115

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - 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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 (Φ.Ε.Κ. 815Β'/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
 3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία και **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό πρωτ. **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.** για τη φορολογητέα περίοδο
 4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.** για τη διαχειριστική περίοδο
 5. Τη με ημερομηνία .. Απόψεων της Προϊσταμένης της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
 6. Την με ημερομηνία σύνταξης «Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 Ν.4174/2013)» του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Συνέπεια του ελέγχου που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/00 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τον έλεγχο ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης διαχειριστικής περιόδου ... και συγκεκριμένα:

1. Των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το .. τρίμηνο του ... στην επιχείρηση με επωνυμία και Α.Φ.Μ., ύψους ΕΥΡΩ 3.767,00.
2. Των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το .´ τρίμηνο του στην ... επιχείρηση με επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., ύψους ΕΥΡΩ 220,75.
3. Των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το ...´ τρίμηνο του ... στην επιχείρηση με επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., ύψους ΕΥΡΩ 1.092,51.

συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. – ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (VIES), από τη Δ.Ο.Υ., με την οποία διαπιστώθηκε ότι υποβλήθηκαν

ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τον ..., ..., ... και ... μήνα του ..., με συνέπεια την μη απόδοση Φ.Π.Α. ποσού ΕΥΡΩ 1.093,11, πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων 120%, ΕΥΡΩ 1.311,76. Η ανακρίβεια των προαναφερόμενων περιοδικών δηλώσεων οφείλεται στο γεγονός ότι περιλαμβάνουν στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις την αξία τιμολογίων, που αφορούν πωλήσεις προς τη, για τα οποία όμως η προσφεύγουσα, ως εκδότρια, δεν έχει στην κατοχή της τα στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος – μέλος, όπως είχε υποχρέωση, ώστε να μπορούν να χαρακτηριστούν οι σχετικές πωλήσεις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 περ. α' του Ν.2859/2000, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α.. Πιο συγκεκριμένα, για τον προαναφερόμενο λόγο, ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στα παρακάτω τιμολόγια:

- 1) Τιμ. αξίας 354,00€, με τον ισχύοντα συντελεστή 21%, ήτοι ποσού 74,34€ στη διαχειριστική περίοδο,
- 2) Τιμ. αξίας 3.000,00€, με τον ισχύοντα συντελεστή 21%, ήτοι ποσού 630,00€ στη διαχειριστική περίοδο,
- 3) Τιμ. αξίας 413,00€, με τον ισχύοντα συντελεστή 21%, ήτοι ποσού 86,73€ στη διαχειριστική περίοδο, πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων,
- 4) Τιμ. αξίας 220,75€, με τον ισχύοντα συντελεστή 23%, ήτοι ποσού 50,77€ στη διαχειριστική περίοδο, πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων,
- 5) Τιμ. αξίας 836,41€, με τον ισχύοντα συντελεστή 23%, ήτοι ποσού 192,37€ στη διαχειριστική περίοδο, πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων,
- 6) Τιμ. αξίας 256,10€, με τον ισχύοντα συντελεστή 23%, ήτοι ποσού 58,90€ στη διαχειριστική περίοδο, πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθμ. πρωτ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., από την Δ.Ο.Υ., με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ΕΥΡΩ 2.404.89.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της υπ. αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., για τη χρήση, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη Πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου.
2. Η προσβαλλόμενη Πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα λόγω παράβασης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, 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 απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη μη απαλλαγή από το ΦΠΑ., των υπό έλεγχο συναλλαγών. Ο καταλογισμός λοιπόν του ΦΠΑ 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 στον καταλογισμό του ΦΠΑ κατά ρητή διάταξη του νόμου.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. με την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. – ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (VIES), δεν αναγνώρισε ως απαλλασσόμενες τις υπό έλεγχο συναλλαγές και καταλόγισε, με την υπ. αριθμ. πρωτ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, τον αναλογούντα Φ.Π.Α., διότι η προσφεύγουσα δεν είχε στην κατοχή της τα στοιχεία που αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά των αγαθών, των υπό έλεγχο συναλλαγών, από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος, όρος απαραίτητος για την αναγνώριση των συναλλαγών ως απαλλασσόμενων από το φόρο, **σύμφωνα με το άρθρο 28§1 περ. α του Ν.2859/2000**, με το οποίο ορίζεται ρητά ότι: «**απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών** κατά την έννοια του άρθρου 5, **τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος** από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος». Συνεπώς η Δ.Ο.Υ. ενήργησε μέσα στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης και αυτό αποδεικνύεται από τις προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες είναι πλήρως αιτιολογημένες και μνημονεύουν με πληρότητα το περιεχόμενο των εγγράφων και των νόμων που ελήφθησαν υπόψη.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού ΦΠΑ 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 προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος. Ενδεικτικά, αναφέρουμε ότι η σχετική νομοθεσία για τις απαλλαγές στην παράδοση των αγαθών σε άλλο κράτος και τις υποχρεώσεις των υπόχρεων (Ν.1642/1986 άρθρο 22α, παρ. 1 α', Ν2859/2000, άρθρο 28 παρ. 1 α', ΠΟΛ. 1201/29-10-1999) παραμένει ουσιαστικά αμετάβλητη από το 1986.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων που θεσπίζεται βάσει του Ν. 1642/1986 και Ν 2859/2000 για την επιβολή Φ.Π.Α. παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 του Συντάγματος), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τη βαρύτητα της αποδιδόμενης παράβασης και της επιβαλλόμενης κύρωσης, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, 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, ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. αποφ. ΔΕΚ της 12.1.2001, υπόθεση C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 1642/1986 και Ν 2859/2000 που ρυθμίζουν το ΦΠΑ, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει την κύρωση αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας δεν μπορεί να τεθεί, ως εκ του ότι, ούτε αυτό το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει τέτοια εξουσία.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	
Χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.	1.093,13
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.311,76
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.402,89

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ., και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτής.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης

Μαυρίδου Κωνσταντίνα
(ΠΕ/Δ Εφοριακός)

Σημείωση :

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).