



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 10-05-2024

Αριθμός Απόφασης: 1365

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β'2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει, κατά της με αρ. πρωτ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018**, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε την, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε το Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α. κατά **114.571,09€**, ήτοι από 2.414.494,22€ βάσει δήλωσης σε 2.299.923,13€ βάσει ελέγχου.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε ύστερα από την υπ' αριθμ. **εντολή** ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1124/2015, 1036/2017 και για τον έλεγχο ΦΠΑ του ν.2859/2000, για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2018.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε επί της ορθής εφαρμογής των προβλεπόμενων συντελεστών του Φ.Π.Α. στα έσοδα της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι εφαρμόζει τον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6% στα προϊόντα της με την επωνυμία και, αντί του ορθού συντελεστή Φ.Π.Α. 24%, όπως προέκυψε από τις Γνωμοδοτήσεις της Ανώτατης Επιτροπής Τελωνειακών Αμφισβητήσεων (Α.Ε.Τ.Α.), βάσει των οποίων τα ανωτέρω προϊόντα κατατάσσονται στην δασμολογική κλάσητης Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) (καν. Ε.Ο.Κ. 2658/87 του Συμβουλίου όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό διαφοράς στην κατανομή των φορολογητέων εκροών και στα αποδοθέντα ποσά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ως κάτωθι:

- **18%** (24% - 6%) επί της φορολογητέας αξίας των πραγματοποιηθέντων παραδόσεων κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2018:

<u>ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2018-31.12.2018</u>			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	<u>ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ</u>	<u>ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΠΑ</u>
ΜΑΡΤΙΟΣ 2018	114.819,41	18%	20.667,49
ΜΑΙΟΣ 2018	58.326,79	18%	10.498,82
ΙΟΥΛΙΟΣ 2018	170.028,11	18%	30.605,06
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2018	60.024,59	18%	10.804,43
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2018	116.323,44	18%	20.938,22
	519.522,34		93.514,02

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία εδράζεται επί της από θεωρηθείσας έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης και την νομιμότοκη επιστροφή του ανωτέρω ποσού, κατ' άρθρο 53 παρ.2 του ΚΦΔ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατά εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του Κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ..... και του Κώδικα Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000) και ερειδόμενος στη λανθασμένη παραδοχή του Ελέγχου ότι τα προϊόντα αυτά υπάγονται στην ΔΚαβασίμως επέβαλε στην εταιρεία διαφορά φόρου εκροών 93.514,02€ ως διαφορά 18% (διαφορά συντελεστών 24% - 6%) Φ.Π.Α. εκροών επί της φορολογητέας αξίας των πραγματοποιηθεισών παραδόσεων των προϊόντων
2. Παραβίαση της θεμελιώδους αρχής του διοικητικού δικαίου της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της αρχής του ενιαίου της Διοίκησης.
3. Η επιβάρυνση των υπό κρίση προϊόντων με Φ.Π.Α. 24% συνιστά μέτρο ισοδύναμου αποτελέσματος προς ποσοτικό περιορισμό, αντίθετο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, κατά το άρθρο 34 ΣΛΕΕ, άλλως φόρο ο οποίος οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων κατά παράβαση του άρθρου 110 ΣΛΕΕ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ. Α'248), ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Άρθρο 16

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.[...]

Άρθρο 21

1. Ο συντελεστής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24% στη φορολογητέα αξία).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%) και σε τέσσερα τοις εκατό (4%) κατά περίπτωση. [...]

2. Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές, που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18.
[...]

Επειδή, στο Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 με τίτλο «ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ (παράγραφος 1 του άρθρου 21)», όπως ίσχυε από 01/07/2017, προβλέπονται τα εξής:

«Α. ΑΓΑΘΑ

Οι δασμολογικές κλάσεις του Παραρτήματος αυτού τέθηκαν όπως αυτές αναφέρονται στη Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 2017 (Κανονισμός (ΕΕ) αριθμ. 2016/1821 της Επιτροπής της 6ης Οκτωβρίου 2016, ΕΕ L 294/2016).

[...]

20. Φαρμακευτικά προϊόντα (Δ.Κ. 3001, 3002, 3003, 3004, 3005 και 3006).

21. Φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004. Εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002. (Δ.Κ. ΕΧ 3002, ΕΧ 3003, ΕΧ 3004). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

[...]

Γ. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Αγαθά και υπηρεσίες που δεν εντάσσονται στο Παράρτημα αυτό ή για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την ένταξή τους στον πίνακα αυτόν, συνεπεία του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.»

Επειδή, σύμφωνα με τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2016/1821 της Επιτροπής της 6^{ης} Οκτωβρίου 2016, σχετικά με την τροποποίηση του παραρτήματος Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο, αναφέρονται τα εξής:

«ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Α. Γενικοί κανόνες για την ερμηνεία της συνδυασμένης ονοματολογίας

[...] 3. Όταν εμπορεύματα πρέπει, εκ πρώτης όψεως, να καταταγούν σε δύο ή περισσότερες κλάσεις, σε εφαρμογή του κανόνα 2β), ή σε κάθε άλλη περίπτωση, η κατάταξη γίνεται σύμφωνα με τα παρακάτω:

α) Η περισσότερο εξειδικευμένη κλάση πρέπει να έχει προτεραιότητα έναντι των κλάσεων με γενικότερο περιεχόμενο. ... β) Τα αναμειγνύμενα προϊόντα, τα τεχνουργήματα και τα είδη που αποτελούνται από διάφορες ύλες ή προκύπτουν από τη συναρμολόγηση διαφόρων αντικειμένων, καθώς και εμπορεύματα που παρουσιάζονται σε σύνολα συσκευασμένα για τη λιανική πώληση, στα οποία η κατάταξη δεν μπορεί να γίνει με εφαρμογή του κανόνα 3α), κατατάσσονται σύμφωνα με την ύλη ή το είδος που δίνει σ' αυτά τον ουσιώδη τους χαρακτήρα, όταν είναι δυνατός αυτός ο καθορισμός. γ)...

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 30 - ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ

1. Το κεφάλαιο αυτό δεν περιλαμβάνει: [...] ε) τα παρασκευάσματα των κλάσεων 3303 μέχρι 3307, έστω και αν έχουν θεραπευτικές ή προφυλακτικές ιδιότητες.

[...]

Στον κωδικό ΣΟ 3004 περιλαμβάνονται «φάρμακα (με εξαίρεση τα προϊόντα των κλάσεων 3002, 3005 ή 3006) που αποτελούνται από προϊόντα αναμειγμένα ή μη αναμειγμένα,

παρασκευασμένα για θεραπευτικούς ή προφυλακτικούς σκοπούς, που παρουσιάζονται με μορφή δόσεων (στα οποία περιλαμβάνονται και εκείνα που προορίζονται να χορηγηθούν διαδερμικά) ή είναι συσκευασμένα για τη λιανική πώληση.

[...]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 33 – ΑΙΘΕΡΙΑ ΕΛΑΙΑ ΚΑΙ ΡΗΤΙΝΟΕΙΔΗ. ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΑΡΩΜΑΤΟΠΟΙΙΑΣ Ή ΚΑΛΩΠΙΣΜΟΥ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΕΝΑ ΚΑΙ ΚΑΛΥΝΤΙΚΑ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΑ

Στον κωδικό ΣΟπεριλαμβάνονται «παρασκευάσματα για την υγιεινή του στόματος ή των δοντιών, στα οποία περιλαμβάνονται σκόνες και κρέμες για τη διευκόλυνση της στερέωσης των οδοντοστοιχιών. Νήματα που χρησιμοποιούνται για τον καθαρισμό των μεσοδοντίων διαστημάτων (οδοντικά νήματα), σε συσκευασίες λιανικής πώλησης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω προϊόντα δεν υπάγονται στη δασμολογική κλάση του κεφαλαίου 3306, αλλά στη δασμολογική κλάση 3004, διότι ο προέχων και ουσιώδης χαρακτήρας τους είναι αυτός του φαρμάκου, το οποίο χρησιμοποιείται για την πρόληψη της ασθένειας και την αντιμετώπιση των συμπτωμάτων που αναφέρονται στη συσκευασία και το φύλλο οδηγιών χρήσης τους. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει τα ακόλουθα έγγραφα, τα οποία είχαν ήδη περιέλθει σε γνώση του ελέγχου πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης:

- Οδηγίες χρήσης Οδοντικού Εναιωρήματος 50MG/ML
- Οδηγίες χρήσης οδοντόπαστας 5000
- Την απόφαση Δ3(α) οικ. του Υπουργείου Υγείας συνοδευόμενη από το Δελτίο Τιμών Μη Συνταγογραφούμενων Φαρμάκων (ΜΗ.ΣΥ.ΦΑ.)
- Την απόφαση Δ3(α) οικ. του Υπουργείου Υγείας συνοδευόμενη από το Δελτίο Τιμών φαρμάκων ανθρώπινης χρήσης.
- Την απόφαση του ΕΟΦ για την ανανέωση της υπ' αριθμ. Άδειας Κυκλοφορίας Φαρμακευτικού Προϊόντος.
- Την απόφαση του ΕΟΦ για την ανανέωση της υπ' αριθμ. Άδειας Κυκλοφορίας Φαρμακευτικού Προϊόντος.
- Τις σύμφωνα με τις οποίες αδειοδοτήθηκαν τα προϊόντα
- Τις υπ' αριθμ. αποφάσεις του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ).
- Τιμολόγια τρίτων

Επειδή, η χρήση του μειωμένου και κατ' εξαίρεση του υπερμειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α. προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ αυτού, όπως το παράρτημα αυτό ισχύει κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται «απαιτητός». Επιπλέον, σύμφωνα με το κεφάλαιο Γ' του εν λόγω παραρτήματος, ορίζεται ότι «αγαθά και υπηρεσίες που δεν εντάσσονται στο Παράρτημα αυτό ή για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την ένταξή τους στον πίνακα αυτόν, συνεπεία του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.».

Στις περιπτώσεις δε ύπαρξης σχετικής αμφιβολίας, υφίσταται η δυνατότητα υποβολής ερωτήματος-αίτησης προς το Γραφείο της «Ανώτατης Επιτροπής Τελωνειακών Αμφισβητήσεων» (Α.Ε.Τ.Α.) της Α.Α.Δ.Ε. (αρμόδια υπηρεσία βάσει της παρ.5 του Π.Δ. 284/14.06.1988 – ΦΕΚ 128Α'), μέσω της Διεύθυνσης Δασμολογικών Θεμάτων, Ειδικών Καθεστώτων και Απαλλαγών» της «Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης» (της Α.Α.Δ.Ε.). Σε εξαιρετικές δε περιπτώσεις και προκειμένου να επιτευχθεί ομοιόμορφη κατάταξη των εμπορευμάτων σε δασμολογικές κλάσεις σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), η ως άνω επιτροπή έχει τη δυνατότητα υποβολής ερωτήματος στην Επιτροπή Ονοματολογίας της Ε.Ε. και να προκαλέσει σχετική συνεδρίαση αυτής με τη συμμετοχή εκπροσώπων των λοιπών Κρατών-Μελών.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΔΘΕΚΑ Α έγγραφό της προς την Ανώτατη Επιτροπή Τελωνειακών Αμφισβητήσεων (Α.Ε.Τ.Α.) ζήτησε την άποψη της ανωτέρω υπηρεσίας της Α.Α.Δ.Ε., σχετικά με τη δασμολογική κλάση και κατά προέκταση το συντελεστή Φ.Π.Α. με τον οποίο θα έπρεπε να επιβαρυνθούν τα εν θέματι προϊόντα.

Επειδή, η «Διεύθυνση Δασμολογικών Θεμάτων, Ειδικών Καθεστώτων και Απαλλαγών, Τμήμα Α'» κοινοποίησε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. τις υπ' αριθμ. γνωμοδοτήσεις, σύμφωνα με τις οποίες τα ανωτέρω δύο προϊόντα υπόκεινται σε συντελεστή ΦΠΑ 24% σύμφωνα με το ν.2859/2000.

Συγκεκριμένα, η υπ' αριθμ. Γνωμοδότηση της Ανώτατης Επιτροπής Τελωνειακών Αμφισβητήσεων της Α.Α.Δ.Ε., σχετικά με το προϊόν με την εμπορική ονομασία 5000, 500mg/100g, 51g», αναφέρει τα κάτωθι:

«Το προϊόν κατατάσσεται, σύμφωνα με την εισήγηση και την ομόφωνη γνώμη της επιτροπής, στην κλάσητης Σ.Ο. (καν. ΕΟΚ 2658/87 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), κατ' εφαρμογή των Γενικών κανόνων 1 και 6 για την ερμηνεία της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, της Σημείωσης 3 του Κεφαλαίου 33, της Σημείωσης 1 (ε) του Κεφαλαίου 30 και των επεξηγηματικών Σημειώσεων του Ε.Σ. του Π.Ο.Τ. για την κλάση 3306, στην οποία περιλαμβάνονται σκόνες και κρέμες για τη διευκόλυνση της στερέωσης των οδοντοστοιχιών. Νήματα που χρησιμοποιούνται για τον καθαρισμό των μεσοδοντίων διαστημάτων (οδοντικά νήματα), σε συσκευασίες λιανικής πώλησης», και ειδικότερα στον κωδικό Σ.Ο.....10 00, στον οποίο κατατάσσονται οι οδοντόπαστες.

Το προϊόν υπόκειται σε συντελεστή ΦΠΑ 24% σύμφωνα με τον ν.2859/2000, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.»

Περαιτέρω, η υπ' αριθμ. Γνωμοδότηση της Ανώτατης Επιτροπής Τελωνειακών Αμφισβητήσεων της Α.Α.Δ.Ε., σχετικά με το προϊόν με την εμπορική ονομασία 50mg/ml, 10ml», αναφέρει τα κάτωθι:

«Με σκοπό την άρση όλων των αμφιβολιών που διατυπώθηκαν στην τελευταία συνεδρίαση της Α.Ε.Τ.Α., η ελληνική Τελωνειακή Διοίκηση υπέβαλλε σχετικό ερώτημα στην Επιτροπή Ονοματολογίας της Ε. Επιτροπής (Τομέας Αγροτικός-Χημικός-251^η Σύνοδος-11 Δεκεμβρίου 2023), αναφορικά με την ορθή δασμολογική κατάταξη του υπό εξέταση προϊόντος. Η επιτροπή

αποφάνθηκε ομόφωνα ότι το συγκεκριμένο προϊόν, με τη συγκεκριμένη σύνθεση, κατατάσσεται στη δασμολογική διάκριση10 00 της Σ.Ο.

Το προϊόν υπάγεται, σύμφωνα με την εισήγηση και την ομόφωνη γνώμη της επιτροπής, στην κλάσητης Σ.Ο. (καν. ΕΟΚ 2658/87 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), κατ' εφαρμογή των Γενικών κανόνων 1 και 6 για την ερμηνεία της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, της Σημείωσης 3 του Κεφαλαίου 33, της Σημείωσης 1 (ε) του Κεφαλαίου 30 και των επεξηγηματικών Σημειώσεων του Ε.Σ. του Π.Ο.Τ. για την κλάση 3306, στην οποία περιλαμβάνονται τα παρασκευάσματα για την υγιεινή του στόματος ή των δοντιών, στα οποία περιλαμβάνονται σκόνες και κρέμες για τη διευκόλυνση της στερέωσης των οδοντοστοιχιών. Νήματα που χρησιμοποιούνται για τον καθαρισμό των μεσοδοντίων διαστημάτων (οδοντικά νήματα), σε συσκευασίες λιανικής πώλησης», και ειδικότερα στον κωδικό Σ.Ο.....10 00, στον οποίο κατατάσσονται οι οδοντόπαστες.

Το προϊόν υπόκειται σε **συντελεστή ΦΠΑ 24%** σύμφωνα με τον ν.2859/2000, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω σχετικά με τη δασμολογική κλάση των προϊόντων, τα συγκεκριμένα προϊόντα αφορούν οδοντόπαστα και οδοντικό εναιώρημα και **κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 3306**, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του Ευρωπαϊκού κανονισμού και τις Γνωματεύσεις της Α.Ε.Τ.Α., η οποία Δ.Κ. δεν εντάσσεται στο Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 (ΦΠΑ). Επομένως, ορθώς ο έλεγχος προχώρησε σε πράξεις καταλογισμού ΦΠΑ, λόγω της διαφοράς μεταξύ του κανονικού συντελεστή (24%) (που θα έπρεπε να πουλάει η προσφεύγουσα) και του υπερμειωμένου (6%) (που πωλήθηκαν τα εμπορεύματα κατά την ελεγχόμενη περίοδο).

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου. (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004)

Επειδή, 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 φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων 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 προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, τη δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153.)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δε διαπιστώθηκε ότι η Διοίκηση έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Επειδή, ουδόλως παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, ως αντικείμενη στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται τα κάτωθι:

«Ο ανωτέρω ισχυρισμός της ελεγχόμενης, περί ουσιώδους παρεμπόδισης της πρόσβασης των εν λόγω προϊόντων στην ελληνική αγορά, αν επιβληθεί ΦΠΑ 24%, καθίσταται εμφανώς αλυσιτελής

καθώς δεν άπτεται στα αντικείμενα του φορολογικού ελέγχου να εξετάσει αν ένας επιρριπτόμενος φόρος όπως είναι ο ΦΠΑ εμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Αλλά σκοπός του ελέγχου είναι να εξακριβώσει αν ο εκάστοτε φορολογούμενος έχει εφαρμόσει ορθά τους προβλεπόμενους συντελεστές ΦΠΑ που προβλέπονται στο Νόμο 2859/2000.»

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

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** της με αριθ. πρωτ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2)-(1)
Αξία φορολογητέων εκροών	89.940.299,48	89.940.299,48	89.940.299,48	
Αξία φορολογητέων εισροών	83.886.196,41	83.886.196,41	83.886.196,41	
Φόρος εκροών	21.477.751,78	21.571.265,80	21.571.265,80	93.514,02
Υπόλοιπο φόρου εισροών	23.892.246,00	23.871.188,93	23.871.188,93	21.057,07
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.414.494,22	2.299.923,13	2.299.923,13	114.571,09
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.414.494,22	2.299.923,13	2.299.923,13	114.571,09
Υπόλοιπο φόρου				

για επιστροφή				
---------------	--	--	--	--

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.