



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 01/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4062

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα της προσφεύγουσας.

5. Την από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα το, κατά α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. α) Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και β) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

α) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 3.955,26 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 4.746,31 €, λόγω μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000.

β) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 8.602,10 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 10.322,52 €, λόγω μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου οι παραπάνω διαφορές φόρου προέκυψαν λόγω:

α) παράβασης των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 ν. 2859/2000

β) παράβασης των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 30 ν. 2859/2000

γ) παράβασης των διατάξεων του άρθρου 31 ν. 2859/2000

δ) παράβασης των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 2859/2000

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα ζητά να ακυρωθούν και να επανεξεταστούν οι προσβαλλόμενες οριστικές

Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010-31/12/2010 και 01/01/2011-31/12/2011, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι καταλογιζόμενες πράξεις στερούνται πλήρους και νόμιμης αιτιολογίας και πρέπει ως εκ τούτου να ακυρωθούν, διότι σε κανένα σημείο των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου δεν αναφέρονται οι νομικές διατάξεις με βάση τις οποίες διαπιστώθηκαν οι διαφορές στις φορολογητέες εκροές που οδήγησαν στον καταλογισμό επιπλέον ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 2010 και 2011, το νόμιμο έρεισμα δηλαδή του διαφορετικού συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόστηκε και του επαναυπολογισμού του ΦΠΑ που ακολούθησε.
- Οι ως άνω πράξεις κατά το μέρος που αφορούν τον καταλογισμό Φ.Π.Α. για τα τιμολόγια παροχής ασφαλιστικών υπηρεσιών που είχε εκδώσει κατά τις φορολογικές χρήσεις 2010 και 2011, εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη. Και αυτό συντρέχει διότι σε πολλές περιπτώσεις κατά το παρελθόν τέθηκαν υπόψη του φορολογικού ελέγχου αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) χωρίς να τεθεί ζήτημα μη χρέωσης Φ.Π.Α.
- Υπέρμετρη επιβάρυνση της εταιρείας από διαδοχικούς φορολογικούς ελέγχους.

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 2 ν. 4174/2013 ορίζεται:

«2.Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στη θεωρηθείσα από Έκθεση Μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και συγκεκριμένα στις σελίδες 20, 21-26, 35, 52, 58, 60-64, 82 και 85 αυτής, αναφέρονται αναλυτικά οι διατάξεις του ν. 2859/2000 με βάση τις οποίες έγινε ο έλεγχος και κατά παράβαση των οποίων καταλογίστηκαν οι επίδικες πράξεις. Πιο συγκεκριμένα:

- Κατά τη χρήση 2010 η επιχείρηση: α) εξέπεσε Φ.Π.Α. ποσού 3.462,58 € που αντιστοιχεί σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται έκπτωση του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 και β) εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για χρέωση ασφαλιστρών χωρίς τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ποσού 492,68 €.
- Κατά τη χρήση 2011 η επιχείρηση: α) εξέπεσε Φ.Π.Α. ποσού 273,64 € που αντιστοιχεί σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται έκπτωση του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, β) εξέπεσε Φ.Π.Α. ποσού 123,42 € που αντιστοιχεί σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται έκπτωση του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 3 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, γ) εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για χρέωση ασφαλιστρών χωρίς τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ποσού 197,95 € και δ) δεν προέβη σε μείωση του φόρου των

κοινών δαπανών κατά το ποσοστό (PRORATA) των χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροών στο σύνολο των υποκείμενων στο φόρο εκροών, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ν.2859/2000, εν προκειμένω κατά 8.007,09 €.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα οποία παρουσιάζονται αναλυτικά στην από Έκθεση Μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κρίθηκαν ανακριβείς οι εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010-31/12/2010 και 01/01/2011-31/12/2011 και καταλογίστηκε η διαφορά φόρου που δεν αποδόθηκε ποσού 3.955,26 € και 8.602,10 € αντίστοιχα με τις υπ' αριθμ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

ιθ) οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας.....»

Επειδή η παραπάνω απαλλαγή αφορά όλες τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες και όχι την παροχή υπηρεσίας «ασφάλισης των εμπορευμάτων» από την προσφεύγουσα επιχείρηση της οποίας αντικείμενο εργασιών είναι η διενέργεια μεταφορών, ορθά ο έλεγχος για τις εκροές αυτές καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. για τα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των χρήσεων 2010 και 2011. Σύμφωνα δε με το από έγγραφο απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προς την Υπηρεσία μας η μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων της περ. ιθ της παρ. 1 του άρθρου 22 ν.2859/2000 διαπιστώθηκε και κατά τον προηγούμενο μερικό έλεγχο προσδιορισμού Φ.Π.Α. των διαχειριστικών περιόδων από 01/01/2005 έως 31/12/2009 (ότι ο έλεγχος έγινε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και από τον ίδιο ελεγκτή), τα αποτελέσματα του οποίου έγιναν αποδεκτά από την επιχείρηση. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι προσβαλλόμενες πράξεις κατά το μέρος που αφορούν τον καταλογισμό Φ.Π.Α. για τα τιμολόγια παροχής ασφαλιστικών υπηρεσιών που είχε εκδώσει κατά τις φορολογικές χρήσεις 2010 και 2011, εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι σε πολλές περιπτώσεις κατά το παρελθόν τέθηκαν υπόψη του φορολογικού ελέγχου αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) χωρίς να τεθεί ζήτημα μη χρέωσης Φ.Π.Α., απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: «στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε

κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«2.Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.....»,

και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ίδιου νόμου επίσης, ορίζεται ως ανώτατο όριο για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθμ. και προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08/07/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ

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

A) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

Διαφορά κύριου φόρου	3.955,26
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.746,31
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.701,57

B) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

Διαφορά κύριου φόρου	8.602,10
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	10.322,52
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.924,62

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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).