



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/12/2019
Αριθμός απόφασης: 3651

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/7/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα την επί της οδού κατά της **υπ'αριθμ...../2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Την **υπ'αριθμ...../2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/7/2019** και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 78.200,00 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 39.100,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **117.300,00 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 13/06/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ των ελεγκτριών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για συναλλαγή που αφορούσε σε πώληση παγίου καθαρής αξία 340.000,00 ευρώ για την οποία η προσφεύγουσα ισχυρίσθηκε την απαλλαγή ΦΠΑ, δεν υφίστανται τα προβλεπόμενα σύμφωνα με την ΠΟΛ1167/2015 παραστατικά απαλλαγής.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η ως άνω προσαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η εταιρεία προσκόμισε και απέδειξε στον έλεγχο ότι πρόκειται για ενδοκοινοτική συναλλαγή περιστασιακής πώλησης παγίου περιουσιακού στοιχείου. Συγκεκριμένα με το με αριθμ.Δ.Α...../2015, και με το έγγραφο μεταφοράς της μεταφορικής εταιρείας με αριθμ..... αποδεικνύεται αδιάσειστα ότι πρόκειται για μεταφορά και παράδοση σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν έχει εφαρμογή η επικαλούμενη από τον έλεγχο ΠΟΛ1167/2015.
- Τόσο ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου όσο και η έκθεση ελέγχου δεν είναι πλήρως αιτιολογημένα και εμπεριστατωμένα και δεν δόθηκε στην εταιρεία η δυνατότητα εξαιτίας της απόρριψης της δεκαπενθήμερης επιμήκυνσης της προθεσμίας να διατυπώσει όπως θα ήθελε τις απόψεις της.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρ. 25 ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.). Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που προβλέπονται από το νόμο, επομένως και οι κυρώσεις, πρέπει να είναι «αναγκαία», δηλαδή να μην είναι υπερβολικά ή πρόδηλα «δυσανάλογα», «κατάλληλα», δηλαδή αποτελεσματικά και ενδεδωγμένα και «αναλογικά με στενή έννοια η ορθολογικά και θετικά ανάλογα», δηλαδή τα πλεονεκτήματα τους αν όχι να υπερσκελίζουν τουλάχιστον να εξουδετερώνουν τα μειονεκτήματα τους με βάση τη στάθμιση κόστους οφέλους. Η συνταγματικότητα, συνεπώς, της επιβολής διοικητικής κύρωσης προϋποθέτει την κρίση για την αντικειμενική της συνάφεια (αναγκαιότητα) και την εύλογη σχέση (αναλογικότητα) με τον επιδιωκόμενο σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Εν προκειμένω το πρόστιμο του 50% επί της διαφοράς του διορθωτικού από τον αρχικό φόρο είναι προφανώς δυσανάλογο της υποτιθέμενης παράβασης και για το σκοπό αυτό, αν γίνει δεκτό ότι στοιχειοθετείται η εν λόγω παράβαση, γεγονός που αρνείται κατηγορηματικά, θα πρέπει να περιορισθεί στο προσήκον μέτρο .

- Εσφαλμένη επιβολή προστίμου. Η φορολογική αρχή ενήργησε κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας, της ισότητας, της αναλογικότητας και της δίκαιης δίκης.

Επειδή στο άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή στο άρθρο 28 παρ.1 του ν.2859/2000 «Απαλλαγές από την παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» ορίζεται:

«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 ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος...

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος...

γ) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.».

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1167/21-08-2015 ορίζεται :

“Καθορίζουμε τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ για την αγορά ή την εισαγωγή αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση, αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, σύμφωνα με τα επόμενα άρθρα.

«Άρθρο 1

Δικαιούχα πρόσωπα

Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του

άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. [N.2859/2000](#)) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές.

Άρθρο 2

Προϋποθέσεις έγκρισης απαλλαγής

Χορηγείται άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διαδικασίες της παρούσας, στα δικαιούχα πρόσωπα του ανωτέρω άρθρου 1 τα οποία κατά την διαχειριστική περίοδο στην οποία υποβλήθηκε η αίτηση ή σε κάποια από τις τρεις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους:...

Άρθρο 6

Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.

Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. «Ε.Δ.Δ.Α.» είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8.

Άρθρο 9

Λοιπές ρυθμίσεις

1. Το Ε.Δ.Δ.Α. διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολόγιου.
2. Κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας, Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής που χρησιμοποιούνται από της επιχειρήσεις εξακολουθούν να ισχύουν έως την εξάντλησή του ορίου ή παρέλευσης του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε.».

Επειδή στο άρθρο 58^Α παρ.2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή με τις παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 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 εμπειριστатωμένα 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 στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πώλησε στο εσωτερικό της χώρας και συγκεκριμένα στην ημεδαπή εταιρεία, πάγιο αξίας 340.000,00 ευρώ το οποίο προορίζονταν για πώληση σε Πολωνική εταιρεία. Για την εν λόγω συναλλαγή πώλησης διαπιστώθηκε φορολογική διαφορά διότι ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι αφορά σε ενδοκοινοτική παράδοση η οποία απαλλάσσεται του ΦΠΑ, δεν προσκόμισε στον έλεγχο το προβλεπόμενο από την ΠΟΛ 1167/2015 ειδικό διπλότυπο απαλλαγής. Ο έλεγχος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ απέστειλε το με αριθμ...../2019 σημείωμα διαπιστώσεων με τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με το οποίο γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές και εκλήθη η προσφεύγουσα όπως εντός είκοσι ημερών γνωρίσει τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα σε συνέχεια του σημειώματος, ζήτησε με το με αριθμ...../2019 έγγραφό αρχικώς να της χορηγηθεί παράταση χρόνου, και εν συνεχεία υπέβαλε το με αριθμ...../2019 έγγραφό της με το οποίο επί της ως άνω διαφοράς ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για περιστασιακή πράξη ενδοκοινοτικής παράδοσης παγίου η οποία δεν υπόκειται σε ΦΠΑ και επίσης ισχυρίζεται ότι δεν έχει εφαρμογή η Απόφαση ΠΟΛ 1167/2015 καθώς δεν αποτελεί ούτε η ίδια αλλά ούτε και η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, εξαγωγικές εταιρείες.

Επειδή ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας αναφέρονται τα εξής:

-από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, προβλέπεται απαλλαγή στη περίπτωση της περιστασιακής παράδοσης καινούργιων μεταφορικών μέσων, εν προκειμένω δεν υφίσταται τέτοια περίπτωση,

-με την Απόφαση ΠΟΛ 1167/2015 καθορίζονται οι όροι, οι προϋποθέσεις και η διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή, αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση, αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές. Στην υπό κρίση περίπτωση η αγοράστρια εταιρεία προκειμένου να έχει απαλλαγή ΦΠΑ για αγορά παγίου από το εσωτερικό της χώρας λόγω παράδοσης αυτού σε κράτος-μέλος της κοινότητας, θα πρέπει να της έχει χορηγηθεί έγκριση

απαλλαγής, ως προβλέπεται στην προαναφερθείσα Απόφαση ΠΟΛ 1167/2015. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται το προβλεπόμενο ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής, από την αντισυμβαλλόμενη αγοράστρια εταιρεία, η εν λόγω πράξη πώλησης, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.2859/2000, δεν απαλλάσσεται του ΦΠΑ και ορθώς καταλογίσθηκε η διαφορά φόρου με την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται επίσης την παραβίαση των συνταγματικών αρχών ως προς την κλήση σε ακρόαση καθώς και την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας ως προς την επιβολή του πρόσθετου φόρου, ωστόσο βάσει των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ ενώ ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας προσδιορίσθηκε με την έκδοση της πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ., συνεπώς οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/06/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ των ελεγκτριών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **22/7/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....»,

ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά ΦΠΑ	78.200,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58α ν.4174/2013	39.100,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	117.300,00€

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

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 .