



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 26/1/2021

Αριθμός απόφασης: 135

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

Fax : 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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Το άρθρο έκτο, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και την υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17.9.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:, κατά της υπ. αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17.9.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

Ι.ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στη προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 2014. Αιτία για τη διενέργεια του ελέγχου αποτέλεσε το Πιστοποιητικό Φορολογικής Συμμόρφωσης (κατ' άρθρο 65Α Ν. 4174/2013), στο συμπέρασμα του οποίου είχε τεθεί από τον διενεργήσαντα τον έλεγχο ορκωτό ελεγκτή έμφαση αναφορικά με την εκ μέρους της προσφεύγουσας μη χρέωση ΦΠΑ επί παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 247.325,03 ευρώ σε πελάτες τρίτων χωρών. Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες, που αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια προς πελάτες τρίτων χωρών, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 ν.2859/2000 στην Ελλάδα και αποτελούν φορολογητέες εκροές που υπάγονται σε φόρο με συντελεστή 23%.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς και λόγους:

1.Παραγραφμένο το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο νόμο πενταετούς παραγραφής από το χρόνο υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης.

.....

Από την προπαρατεθείσα αδιάστικτη και ανεπίδεκτη παρερμηνειών διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 ΚΦΔ προκύπτει σαφώς ότι κατά τη διάρκεια του φορ. έτους 2014 εφαρμόστηκαν σε φορολογίες, για τις οποίες προβλεπόταν η υποβολή πλειόνων δηλώσεων (συνεπώς και του ΦΠΑ), δύο διαφορετικοί τρόποι υπολογισμού της έναρξης (συνεπώς και της λήξης) του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους και, πιο συγκεκριμένα:

(α) η διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 ΚΦΔ, όπως αυτή ίσχυσε πριν προστεθεί σε αυτή δεύτερο εδάφιο με το Ν. 4281/2014 (ήτοι μέχρι και 07.08.2014), σύμφωνα με την οποία ο χρόνος παραγραφής εκκινούσε για το φόρο που προέκυπτε από την υποβολή περιοδικής δήλωσης από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ως «δήλωσης» νοούμενης της εκάστοτε υποβαλλόμενης περιοδικής δήλωσης.

(β) η διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 ΚΦΔ, όπως αυτή ίσχυσε μετά την προσθήκη δευτέρου εδαφίου με το Ν. 4281/2014, (ήτοι από 08.08.2014 και έπειτα), σύμφωνα με την οποία ο χρόνος παραγραφής εκκινούσε για έκαστη φορολογία από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης, ως «τελευταίας δήλωσης» νοούμενης της τελευταίας υποβαλλόμενης περιοδικής δήλωσης για την ίδια φορολογία κατά το ίδιο φορολογικό έτος.

Εν όψει των ανωτέρω, και λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι:

(α) για κάθε φορολογική ενοχή (υποχρέωση) εφαρμόζονται οι διατάξεις που ίσχυσαν κατά το χρόνο γένεσής της (άρθρο 78 παρ. 1Σ),

(β) στο πεδίο του ΦΠΑ, η προθεσμία υποχρέωσης υποβολής περιοδικής δήλωσης (και συνεπώς η γένεση της φορολογικής υποχρέωσης) τίθεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά, ενώ, περαιτέρω, για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (όπως η Εταιρεία), ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας (άρθρο 1 της ΠΟΛ 1108/2014),

(γ) οι φορολογικές διατάξεις δεν αποκτούν αναδρομική ισχύ, παρά μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται ρητώς (άρθρο 78 παρ. 2 Σ), καθίσταται σαφές ότι για τις φορολογικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί έως και τις 07.08.2014, εφαρμογής τυγχάνει η διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 ΚΦΔ, όπως αυτή ίσχυε πριν τροποποιηθεί με τον Ν. 4281/2014 (ο οποίος άλλωστε ουδέποτε

προέβλεψε την αναδρομική ισχύ των εισαχθεισών με εκείνον τροποποιήσεων), με αποτέλεσμα για τις φορολογικές αυτές υποχρεώσεις να ισχύει αφενός ως χρόνος έναρξης της παραγραφής η λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της εκάστοτε περιοδικής δήλωσης, αφετέρου ως χρόνος λήξης αυτής η πάροδος πέντε (5) ετών από τον **κατά τα ανωτέρω χρόνο έναρξης της**.

2.Μη νόμιμη η κρίση της ελεγκτικής αρχής για την επιβολή ΦΠΑ στην εκ μέρους της Εταιρείας παροχή υπηρεσιών προς πελάτες της εγκατεστημένου σε τρίτες χώρες, δεδομένου ότι (α) ο γενικώς ισχύων κανόνας στο πεδίο ΦΠΑ τοποθετεί τον τόπο παροχής αυτών στον τόπο της έδρας του λήπτη της υπηρεσίας (εν προκειμένω την τρίτη χώρα), ενώ (β) η εισάγουσα παρέκκλιση από τον κανόνα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 15 ν.2859/00, τυγχάνει ανεφάρμοστη ελλείπει έκδοσης των προβλεπόμενων στο νόμο Υπουργικών Αποφάσεων.

3.Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη της Εταιρείας αναφορικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς Εταιρείες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες.

* * * * *

Επί του 1^{ου} λόγου

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) άλλων ορίζεται ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, ο χρόνος παραγραφής για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολογική περίοδο 1.1.2014 έως 31.12.2014, αφού υφίσταται υποχρέωση υποβολής της τελευταίας περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου εντός του Ιανουαρίου 2015, είναι η 31.12.2015.

Επί του 2 & 3^{ου} λόγου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.2859/2000, ισχύουν τα εξής:

1.....

2.Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείπει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

15. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

Με σκοπό την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού:

α) Για τις υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι εκτός Ένωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 12, 13 και 14, περίπτωση ζ', ο τόπος παροχής είναι το εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ότι: «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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/8/2020 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του ΚΕΜΕΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17.9.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:
ΦΠΑ 01/1/2014 - 31/12/2014: 80.666,34 ευρώ (ως πράξη)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ 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.