



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07.02. 2022

Αριθμός απόφασης: 361

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604573

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 ΕΞ2020/23-10-2020 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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 (ΦΕΚ2759/τ. Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 08.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:.....

κάτοικος, οδός αρ..... Τ.Κ....., κατά της υπ' αρ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12.02.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ και την από 30/08/2021 έκθεση μερικού φορολογικού έλεγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

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

Επί της από 08.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του με ΑΦΜ:..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, 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. αρ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσόν Φ.Π.Α. για καταβολή ύψους 15.816,78 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες εκτελωνιστή ή διασφαριστή, έκανε έναρξη εργασιών στις 12.03.2014,τηρούσε βιβλίο εσόδων-εξόδων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα) και μέχρι την 31/12/2014 υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Στις 01/01/2015 υπέβαλε δήλωση μεταβολής για την απαλλαγή του από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ), ενώ στην συνέχεια και στις 05/08/2020 υπέβαλε δήλωση μεταβολής για μετάταξη του στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διενεργήθηκε έλεγχος (υπ. αρ./...../2020 εντολή έλεγχου) για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) για τα φορολογικά έτη 2015-2019. Σύμφωνα με την από 12/02/2021 έκθεση έλεγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, ο προσφεύγων έθεσε στην διάθεσή του έλεγχου τα βιβλία και στοιχεία και διαπιστώθηκε ότι, ο προσφεύγων άρχισε να εκδίδει στοιχεία εσόδων και να εμφανίζει έσοδα στα βιβλία του από τις 15.07.2017, ενώ μέχρι τότε καταχωρούσε στα βιβλία του μόνο δαπάνες.

Περαιτέρω, ο έλεγχος ζήτησε (αρ. πρωτ./2020) από την Διεύθυνση Ανάπτυξης Τελωνειακών, Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε.) της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ) της ΑΑΔΕ, να του σταλούν αναλυτικές καταστάσεις με στοιχεία για Διασαφήσεις εισαγωγών-εξαγωγών, Δηλώσεις Ε.Φ.Κ., Δηλώσεις Άφιξης Οχημάτων (Δ.Α.Ο.) στις οποίες εμφανιζόταν ο προσφεύγων με οποιαδήποτε ιδιότητα.

Με το με αρ. πρωτ./2020 εμπιστευτικό έγγραφο της Δ.Α.Τ.Ε. εστάλη στον έλεγχο αρχείο και διαπιστώθηκε μεγάλο πλήθος εγγραφών, για τα έτη 2014-2019, οι οποίες αφορούσαν δηλώσεις άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.) κυρίως (κατά συντριπτική πλειοψηφία) στο Τελωνείο Πατρών, στις οποίες εμφανιζόταν ο προσφεύγων ως υπόχρεος και παραλήπτες φυσικά ή νομικά πρόσωπα, κυρίως επαγγελματίες έμποροι αυτοκινήτων αλλά και άλλοι επιτηδευματίες.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υπήρχε επαγγελματική συνεργασία του προσφεύγοντα σε μόνιμη βάση με πολλούς από τους παραλήπτες οχημάτων με αρκετές και τις περιπτώσεις μεμονωμένων συναλλαγών, ότι παρείχε εκτελωνιστικές υπηρεσίες υποβολής δηλώσεων άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.), και δεν εξέδιδε με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων.

Ύστερα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των Δηλώσεων Άφιξης Οχημάτων (Δ.Α.Ο.) που υπέβαλε ο προσφεύγων για λογαριασμό πελατών του, και των βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων παρείχε εκτελωνιστικές υπηρεσίες υποβολής Δ.Α.Ο. για 4.093 οχήματα σε πελάτες του-παραλήπτες οχημάτων έναντι αμοιβής 20,00 ευρώ ανά όχημα, ήτοι συνολικής αξίας 81.860,00 ευρώ. Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων, για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 65.903,23 ευρώ πλέον ΦΠΑ ύψους 15.816,78 ευρώ, παράβαση για την οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών εξέδωσε την Α.Ε.Π./2021 (σελ. 6 έκθεσης ΦΠΑ) και επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 58 Α Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Ο προσφεύγων κατά της πράξης επιβολής προστίμου άσκησε την με αρ. πρωτ./2021 ενδικοφανή προσφυγή και εκδόθηκε η με αριθμό 2522/2021 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ. αρ./2021 εντολή έλεγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.1413/2019 απόφασης το Διοικητή της ΑΑΔΕ έλεγχος για τα φορολογικά έτη 2015-2019.

Ο έλεγχος με το αρ. πρωτ./2021 έγγραφο γνωστοποίησε στον προσφεύγοντα την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018. (σελ. 7 έκθεσης Φ.Π.Α.).

Ο προσφεύγων, το φορολογικό έτος 2017 δεν υπέβαλε τις δηλώσεις ΦΠΑ (Α', Β', Γ', Δ' Τρίμηνο) και δεν απέδωσε τον φόρο ύψους 15.816,78 ευρώ, (είχε κάνει δήλωση την 01/01/2015 για απαλλαγή από τον ΦΠΑ, άρθρο 39 ν.2859/2000), ενώ είχε την υποχρέωση να υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ καθώς το προηγούμενο φορολογικό έτος 2016 είχε αποκρύψει φορολογητέες εκροές ύψους 45.953,06 ευρώ που υπερβαίνουν το όριο των 10.000,00 ευρώ για την υπαγωγή της από 01/01/2017 στις διατάξεις του άρθρου 39 Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ).

Ύστερα από τα ανωτέρω, ο έλεγχος, εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

Η δήλωση άφιξης οχήματος (Δ.Α.Ο.), για σκοπούς επιβολής τέλους ταξινόμησης αποτελεί προπαρασκευαστική ενέργεια-πράξη του εκτελωνιστή η οποία τελείται κατά τρόπο ανεξάρτητο αλλά δεν αποτελεί την κύρια εργασία του εκτελωνιστή.

Η κύρια εργασία του εκτελωνιστή είναι η ειδική δήλωση/διασάφιση εισαγωγής για τη βεβαίωση και καταβολή των αναλογούντων φορολογικών επιβαρύνσεων, η οποία ακολουθεί την Δ.Α.Ο.

Το πλήθος των Δ.Α.Ο. που φέρεται να έχει εκτελεστεί, όπως ο ίδιος ισχυρίζεται, ποσοστό τουλάχιστον 50% έγινε άνευ αμοιβής καθώς σε πολλές περιπτώσεις υπήρχε επαγγελματική συνεργασία σε μόνιμη βάση δηλαδή επιχειρήσεων-ιδιοκτητών οχημάτων που εισάγουν στην χώρα(αγορά) κατά σύστημα στη διάρκεια τους έτους οχήματα από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης του ανέθεταν να υποβάλλει για λογαριασμό τους την Δήλωση Άφιξης Οχημάτων (Δ.Α.Ο.) η υποβολή της οποίας αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για τον τελικό εκτελωνισμό των οχημάτων στο αρμόδιο τελωνείο, ενώ για τις υπόλοιπες περιπτώσεις το ποσό που εισέπραττε ανερχόταν στα 5 ευρώ ανά δήλωση Δ.Α.Ο., το οποίο κάλυπτε μικροέξοδα της καθημερινής του δραστηριότητας.

Επίσης, ισχυρίζεται ότι συνήθη πρακτική των εκτελωνιστών είναι να μην τιμολογούν και να μην εισπράττουν αυτοτελώς αμοιβή με την υποβολή της Δ.Α.Ο., καθώς αποτελεί προπαρασκευαστική πράξη του εκτελωνισμού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 129 του ν. 2960/2001 (Τελωνειακός Κώδικας), ορίζεται ότι:

ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ

Άρθρο 129 "Μεταφορά, αποστολή, άφιξη κοινοτικών οχημάτων"

«1. Τα κοινοτικά οχήματα[.....], τα οποία εισέρχονται στο εσωτερικό της χώρας, δηλώνονται αμέσως στην πλησιέστερη Τελωνειακή Αρχή.»

«2. Όταν τα παραπάνω οχήματα, μεταφέρονται έμφορτα ή αυτοδύναμα στο εσωτερικό της χώρας, δηλώνονται αμέσως από το πρόσωπο που πραγματοποίησε την είσοδο αυτή ή τον ιδιοκτήτη των οχημάτων ή τον παραλήπτη ή τον νόμιμο αντιπρόσωπό τους.»

«3. Κατά τη δήλωση των οχημάτων της παραγράφου 1 καθορίζεται η αναγκαία προθεσμία για τη μεταφορά των οχημάτων στον δηλωθέντα πρώτο ή τελικό τόπο προορισμού.»

*** Οι παράγραφοι 1,2 και 3 (όπως η πρώτη είχε τροποποιηθεί με το άρθρο 1 παρ.46 Ν.3583/2007, ΦΕΚ Α 142 και το άρθρο 11 Ν. 4378/2016, ΦΕΚ Α 55)

αντικαταστάθηκαν ως άνω με το άρθρο 64 παρ.1 Ν.4583/2018, ΦΕΚ Α 212/18.12.2018. Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την παρ.2 του αυτού άρθρου ΑΠΟ 19.2.2018.

Επειδή, σύμφωνα με την Υπουργική Απόφαση ΔΕΦΚ Δ 5041027 ΕΞ2013 ΦΕΚ 3085/Β/4-12-2013 Καθιέρωση νέου εντύπου «Δήλωσης Άφιξης Οχήματος από χώρα της Ε.Ε., αποφασίστηκε:

Άρθρο 1

1. Καθιερώνεται νέο έντυπο με τίτλο «Δήλωση Άφιξης Οχήματος από χώρα της Ε.Ε.» ως το συνημμένο υπόδειγμα, το οποίο τυπώνεται σε λευκό χαρτί Α4, σε τρία (3) αντίτυπα ως ακολούθως:

-Το αντίτυπο Νο 1 για το Τελωνείο Προορισμού

-Το αντίτυπο Νο 2 για τον κάτοχο του οχήματος

-Το αντίτυπο Νο 3 για το Τελωνείο Υποβολής της Δήλωσης.

2. Η Δ.Α.Ο. υποβάλλεται σε έντυπη μορφή ή ηλεκτρονικά εφόσον ο υπόχρεος είναι πιστοποιημένος χρήστης ηλεκτρονικών υπηρεσιών..

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1051/2019 (ΦΕΚ Β' 434/14-02-2019) Καθορισμός όρων, προϋποθέσεων και διατυπώσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 129 του ν.2960/2001, ως προς τη δήλωση άφιξης κοινοτικών οχημάτων, για σκοπούς επιβολής τέλους ταξινόμησης, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Σκοπός Πεδίο Εφαρμογής

Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται ο τύπος της Δήλωσης Άφιξης Οχημάτων (Δ.Α.Ο.) και η διαδικασία υποβολής αυτής, κατά τη μεταφορά, αποστολή και άφιξη στο εσωτερικό της χώρας των υποκειμένων σε τέλος ταξινόμησης κοινοτικών οχημάτων της παραγράφου 1 του άρθρου 129 του ν. 2960/2001, καθώς και ειδικότερα θέματα, ως προς την διαχείριση της εν λόγω Δήλωσης στο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων.

Άρθρο 2

Ορισμοί Για σκοπούς εφαρμογής της παρούσας απόφασης νοούνται ως:

α. «Αποστολή ή μεταφορά»: Κάθε αποστολή ή μεταφορά οχημάτων που αρχίζει σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και καταλήγει στο εσωτερικό της χώρας. Η έννοια της μεταφοράς περιλαμβάνει όλα τα οχήματα που μεταφέρονται έμφορτα ή αυτοδύναμα στη χώρα.

δ. «Τελωνείο υποβολής της Δήλωσης Άφιξης Οχήματος - τελωνείο αποστολής»: η πλησιέστερη της εισόδου στη χώρα, τελωνειακή αρχή,

ε. «Τελωνείο παραλαβής της Δ.Α.Ο.- τελωνείο προορισμού»: η τελωνειακή αρχή στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ανήκει ο τόπος προορισμού του οχήματος και στην οποία υποβάλλεται η Ειδική Δήλωση για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους ταξινόμησης, ή για τη χορήγηση απαλλαγής από αυτό, ή στην οποία πραγματοποιούνται διατυπώσεις επαναποστολής σε άλλο κράτος μέλος, ή θέσης σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης,

στ. «παραλήπτης του οχήματος»: ο ιδιοκτήτης του οχήματος ή ο μισθωτής στις περιπτώσεις των επιβατικών αυτοκινήτων του άρθρου 121α του ν. 2960/2001, ο οποίος είναι υπόχρεος για την υποβολή της Ειδικής Δήλωσης για την βεβαίωση και είσπραξη του τέλους ταξινόμησης.

Άρθρο 3 Υπόχρεοι

Υπόχρεο πρόσωπο για την υποβολή της Δήλωσης Άφιξης Οχήματος - Δ.Α.Ο., είναι το πρόσωπο που πραγματοποίησε την είσοδο των οχημάτων στο εσωτερικό της χώρας ή ο ιδιοκτήτης ή ο παραλήπτης των οχημάτων ή ο νόμιμος αντιπρόσωπός τους.

Άρθρο 5

Διαδικασία Δήλωσης Άφιξης Οχημάτων

2. Στη Δ.Α.Ο. συμπληρώνονται τα στοιχεία του υπόχρεου προσώπου για την υποβολή της Δήλωσης, τα στοιχεία του οχήματος, τα στοιχεία του παραλήπτη, το τελωνείο προορισμού, καθώς και η ημερομηνία άφιξης του οχήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014(ΕΛΠ),ορίζεται ότι:

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α)..... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 38 Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

1.Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α).....β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

Άρθρο 39 Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

«1. Δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, αξίας μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

Δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης, καθώς και οι απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Επίσης, δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι κατά το χρόνο έναρξης των εργασιών τους.

3. Οι υποκείμενοι που δεν υπερβαίνουν το όριο του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 και επιθυμούν να ενταχθούν στο απαλλασσόμενο καθεστώς, υποβάλλουν δήλωση μεταβολών εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους με ημερομηνία μεταβολής την έναρξη του φορολογικού έτους.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι από το πλήθος των δηλώσεων άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.) που φέρεται να έχει εκτελεστεί, ποσοστό τουλάχιστον 50% έγινε άνευ αμοιβής, ενώ για τις υπόλοιπες το ποσό που εισέπραττε ανερχόταν στα 5 ευρώ ανά δήλωση Δ.Α.Ο., το οποίο κάλυπτε μικροέξοδα της καθημερινής του δραστηριότητας.

Επειδή, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των Δηλώσεων Άφιξης Οχημάτων (Δ.Α.Ο.) που υπέβαλε ο προσφεύγων για λογαριασμό πελατών του, σύμφωνα με το σχετικό αρχείο της Διεύθυνσης Ανάπτυξης Τελωνειακών, Ελεγκτικών & Επιχειρηματικών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε.) και των βιβλίων και στοιχείων και υποβληθέντων φορολογικών δηλώσεων διαπιστώθηκε (σελ. 4 έκθεσης ΦΠΑ) ότι ο προσφεύγων το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 01.01.2017-31.12.2017, παρείχε τελωνειακές υπηρεσίες Υποβολής Άφιξης Οχημάτων (Δ.Α.Ο.) για 4.093 οχήματα έναντι αμοιβής, η οποία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσόν των 20,00 ευρώ ανά δήλωση, ήτοι συνολικής αξίας 81.860,00 ευρώ (καθαρή αξία 65.903,23 ευρώ πλέον ΦΠΑ 15.816,78 ευρώ).

Ο προσφεύγων για τις εν λόγω υπηρεσίες δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία του φορολογικά στοιχεία εσόδων, ούτε υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και κατά συνέπεια δεν δήλωσε εκροές συνολικής καθαρής αξίας 65.903,23 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3 και 30 του ιδίου ως άνω νόμου.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε την αμοιβή, για την υποβολή της κάθε δήλωσης άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.) που υπέβαλε ο προσφεύγων για λογαριασμό των πελατών του, στην αξία των 20,00 ευρώ (σελ. 9-10 έκθεσης ΥΕΕΔΕ ΠΑΤΡΑΣ), αφού έλαβε υπόψη:

τα παραστατικά εσόδων που εξέδωσε ο προσφεύγων στους πελάτες του-παραλήπτες οχημάτων (εξέδωσε μόνο τρία παραστατικά εσόδων το έτος 2017 με αμοιβή το καθένα 20,00 ευρώ),

τα παραστατικά εσόδων που απευθύνονται στον εκτελωνιστή Κο ετών 2017-2019 με τον οποίο είχε συνεργασία.

Τα δύο(2) ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών μεταξύ του προσφεύγοντα και του ανωτέρω εκτελωνιστή, στα οποία προβλέπονταν ο τρόπος τιμολόγησης, και συγκεκριμένα:

Στο πρώτο συμφωνητικό που είχε υπογραφεί στις 01.10.2017 προβλέπεται αμοιβή για τον προσφεύγοντα σε ποσοστό 40% της αμοιβής που θα ελάμβανε ο παραπάνω εκτελωνιστής από τους πελάτες του. Από την ανάλυση αμοιβών και τα παραστατικά εσόδων που εξέδωσε ο εκτελωνιστής σε πελάτες του, που σύμφωνα με την κατάσταση που υπέβαλε περιελάμβαναν και εργασίες που παρείχε ο προσφεύγων, προκύπτει ότι η αμοιβή του εκτελωνιστή ήταν 60,00 ευρώ για κάθε εκτελωνισμό αυτοκινήτου και επομένως ο προσφεύγων ελάμβανε αμοιβή 60,00 ευρώ x 40% = 24,00 ευρώ.

Στο δεύτερο συμφωνητικό που είχε ισχύ από 01.01.2018 προέβλεπε αμοιβή 20,00 ευρώ για κάθε παρεχόμενη εκτελωνιστική εργασία.

Επίσης στα τιμολόγια που εξέδωσε ο εκτελωνιστής προς τους πελάτες του-παραλήπτες οχημάτων χρέωνε ως έξοδα για την κατάθεση της Δ.Α.Ο. 22,00 ευρώ ανά όχημα.

Επειδή, η αμοιβή των 20,00 ευρώ/Δ.Α.Ο., που προσδιόρισε ο έλεγχος ανέρχεται περίπου στο ίδιο ύψος με την αμοιβή που αναφέρεται τόσο στα δύο (2) ιδιωτικά συμφωνητικά στα οποία προβλέπονταν ο τρόπος τιμολόγησης, όσο και στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ποσοστό 50% των δηλώσεων άφιξης οχημάτων(Δ.Α.Ο.) ήταν άνευ αμοιβής και για το υπόλοιπες Δ.Α.Ο., η αμοιβή ανερχόταν στα 5 ευρώ ανά δήλωση, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων μέχρι 31/12/2014 ήταν υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και άρχισε να εμφανίζει έσοδα και έξοδα στα βιβλία του από τις 15/07/2017 (σελ. 2 έκθεσης), στις 01/01/2015 υπέβαλε δήλωση μεταβολής για την απαλλαγή του από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν.2859/2000(ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ), ενώ στην συνέχεια και στις 05/08/2020 υπέβαλε δήλωση μεταβολής για μετάταξη του στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Επειδή, ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2017 παρείχε τελωνειακές υπηρεσίες Υποβολής Άφιξης Οχημάτων (Δ.Α.Ο.) έναντι αμοιβής ενώ δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία του φορολογικά στοιχεία εσόδων, είχε υποχρέωση να υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ (για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο) να δηλώσει εκροές συνολικής καθαρής αξίας 65.903,23 ευρώ και κατά συνέπεια να αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ ποσόν ύψους 15.816,78 ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α. για το υπό κρίση φορολογικό έτος, διότι από 01-01-2015 είχε υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2589/2000 περί απαλλαγής από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής Φ.Π.Α., αν κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος είχαν πραγματοποιηθεί παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών (χωρίς το Φ.Π.Α.), αξίας μέχρι 10.000,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2017 πραγματοποίησε παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών (χωρίς το Φ.Π.Α.), αξίας 65.903,23 €, τις οποίες δεν δήλωσε ως όφειλε, δεν υπάγεται στο καθεστώς του ως άνω άρθρου και ορθώς του καταλογίστηκε ο αναλογών Φ.Π.Α.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 65 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται 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 12.02.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, και στην από 30.08.2021 έκθεση μερικού φορολογικού έλεγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 08.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** της υπ. αρ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

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

Φορολογική Περίοδος 01.01.2017 - 31.12.2017

Φ.Π.Α. Συν. Ποσόν 15.816,78 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.