



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/07/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1314

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

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 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ. /28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011,

β) της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011),

γ) της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2012 και την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώ.....αι στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, 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:

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, πρόστιμο ποσού 900,00€, λόγω ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών, για αξία 152.323,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^ς του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 900,00€ x 3 x 1/3.

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), κύριος φόρος 18.021,86€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 21.626,23€ και τέλη χαρτοσήμου 556,80€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου 111,36€, καθώς και πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 801,79€, ήτοι συνολικό ποσό 41.118,04€, κατόπιν διαπίστωσης εσόδων συνόλου 18.560,00€ από εκμίσθωση ακινήτου για τα οποία δεν επιβλήθηκε ο συμπληρωματικός φόρος 3% και το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου, λογιστικών διαφορών συνόλου 3.734,78€, καθώς και λόγω απόρριψης ενός πιστωτικού τιμολογίου καθαρής αξίας 91.000,00€.

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση 13.319,09€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο

01/01/2011 – 31/12/2011, κύριος φόρος 17.593,22€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 21.111,86€, ήτοι συνολικό ποσό 38.705,08€, λόγω α) καταλογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ επί δύο τιμολογίων πώλησης, συνολικής αξίας 105.155,00€, που δεν πληρούσαν τις προβλεπόμενες από την ΚΥΑ Π.2869/2389/1987/ ΠΟΛ.137/04.05.1987 προϋποθέσεις, περί αναστολής καταβολής ΦΠΑ, β) ανακριβούς μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις αναφορικά με τις φορολογητέες εκροές και γ) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από το φόρο εκρών του ΦΠΑ δαπανών, συνολικής αξίας 3.734,78€, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 28/12/2017 εκθέσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εισοδήματος και ΦΠΑ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1745/2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η κρίση της ελεγκτικής αρχής είναι εσφαλμένη διότι δεν είχε τα δεδομένα προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων προκειμένου να εξετάσει την ορθότητα των συναλλαγών και την ακριβή απεικόνισή τους στα τηρούμενα βιβλία και οι οποίες έχουν ως ακολούθως:

- 1) Έκδοση Τιμολογίου Πώλησης – Δελτίου Αποστολής 550/19.12.2008 προς την Α.Ε. με τα μηχανήματα που περιγράφονται στο σχετικό παραστατικό.
- 2) Έκδοση Τιμολογίου Πώλησης – Δελτίου Αποστολής 615/05.02.2009 προς την Α.Ε. με τα μηχανήματα που περιγράφονται στο σχετικό παραστατικό και είναι διαφορετικά από τα μηχανήματα που αναφέρονται στο Τ.Π. – Δ.Α. 550/19.12.2008.
- 3) Λήψη Δελτίου Αποστολής 10/09.02.2009 από την Α.Ε. για επιστροφή των μηχανημάτων που περιγράφονται στο Τ.Π. – Δ.Α. 615/05.02.2009, δηλαδή 2 εργάσιμες ημέρες μετά την έκδοσή του.
- 4) Έκδοση από την προσφεύγουσα του Πιστωτικού Τιμολογίου 5/23.02.2009 σε αντιστοίχιση του Δελτίου Αποστολής 10/09.02.2009 που είχε ληφθεί από την Α.Ε..
- 5) Λήψη Δελτίου Αποστολής 11/04.01.2011 από την Α.Ε. για επιστροφή των μηχανημάτων που περιγράφονται στο Τ.Π. – Δ.Α. 550/19.12.2008.
- 6) Έκδοση του Πιστωτικού Τιμολογίου 8/04.01.2011 σε αντιστοίχιση του Δελτίου Αποστολής 11/04.01.2011 που είχε ληφθεί από την Α.Ε..
- 7) Εγγραφή των μεταχειρισμένων μηχανημάτων που επεστράφησαν στις 04/01/2011 στα πάγια της εταιρίας με κωδικούς από 12.00.073 έως 12.00.077.

Επικουρικά, η προσφεύγουσα ζητά εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης, όπως προβλέπεται από το άρθρο 49 του ν.4509/2017.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται επί της διαπιστωθείσας παράβασης περί ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών, για αξία 152.323,00€, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015.

Επειδή, με το άρθρο 11 παρ. 5 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται: [...] β) η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώ.....αι τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό. Επίσης, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλασσίων μεταφορών, [...] ε) ο σκοπός της διακίνησης, [...]».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «[...] 13. Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α, οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α, των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. [...]. 14. [...] Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέσα σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά [...]». Προκειμένου να είναι ευχερής ο έλεγχος για την εξακρίβωση των συναλλαγών και τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, στο πιστωτικό τιμολόγιο απαιτείται, εκτός των άλλων, να αναγράφεται ο αριθμός του τιμολογίου με το οποίο πραγματοποιήθηκε η αρχική συναλλαγή (πώληση).

Επειδή, η επιστροφή αγαθού θεωρείται η αναστροφή της πώλησης αυτού η οποία πρέπει να πληροί τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά, όπως της ύπαρξης πραγματικού ελαττώματος ή της έλλειψης συμφωνημένης ιδιότητας (ΑΚ 540). Οι θεωρούμενες ως επιστροφές, λόγω μη ύπαρξης των χαρακτηριστικών αυτών, εμπίπτουν στην έννοια της πώλησης αγαθού μεταξύ επιτηδευματιών. Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα, η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για επιστροφές αγαθών, κρί.....αι ως θέμα πραγματικό και εξετάζεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, τα οποία αξιολογούν τα πραγματικά περιστατικά (πρωτ. 1003095/33/0015/13.03.2006 έγγραφο της Διεύθυνσης Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 5 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) [...] β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών [...]».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γί.....αι 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. [...] 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γί.....αι απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης

του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, [...]».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, για την πώληση πέντε μηχανημάτων προς την Α.Ε., εξέδωσε το υπ' αριθ. 550/19.12.2008 Τ.Π. – Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 91.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 17.290,00€. Εν συνεχεία, η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία επέστρεψε στην προσφεύγουσα μηχανήματα όμοιας περιγραφής με το υπ' αριθ. 550/19.12.2008 Τ.Π. – Δ.Α. και εξέδωσε, ελλιπώς, το υπ' αριθ. 11/04.01.2011 Δελτίο Αποστολής, στο οποίο δεν αναγράφεται η ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και ο σκοπός της διακίνησης. Κατόπιν, η προσφεύγουσα εξέδωσε το υπ' αριθ. 8/04.01.2011 Πιστωτικό Τιμολόγιο προς την Α.Ε., που περιλαμβάνει μηχανήματα όμοιας περιγραφής και αξίας με το υπ' αριθ. 550/19.12.2008 Τ.Π. – Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 91.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 20.930,00€, στο οποίο δεν αναγράφεται ο αριθμός του τιμολογίου με το οποίο πραγματοποιήθηκε η αρχική συναλλαγή (πώληση) και ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατή η αντιστοίχιση με το υπ' αριθ. 550/19.12.2008 Τ.Π. – Δ.Α. διότι αφενός η φερόμενη επιστροφή των μηχανημάτων δεν πραγματοποιήθηκε σε άμεσο χρόνο αλλά μετά την παρέλευση δύο και πλέον ετών, αφετέρου ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς τεκμηρίωση του λόγου της παραλαβής, με το υπ' αριθ. 11/04.01.2011 Δελτίο Αποστολής, εκδόσεως της Α.Ε., μηχανημάτων, για την οποία παραλαβή δεν αποκλείεται το ενδεχόμενο να εμπίπτει στην έννοια της πώλησης αυτών. Στο ενδεχόμενο αυτό συντείνει και η καταχώριση των εν λόγω μηχανημάτων σε λογαριασμούς παγίων του Ε.Γ.Λ.Σ. και όχι σε λογαριασμούς εμπορευμάτων, όπως άλλωστε θα ήταν και η ορθή λογιστική αντιμετώπιση της επιστροφής των μηχανημάτων ως εμπορεύματα, σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης, για τη διαμόρφωση του κόστους πωληθέντων και τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων. Συνεπώς, το υπ' αριθ. 8/04.01.2011 Πιστωτικό Τιμολόγιο, καθαρής αξίας 91.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 20.930,00€, δεν δύναται να αποτελέσει μειωτικό στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011.

Επειδή, με το άρθρο 35 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,[...] 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών: [...] γ) είναι δυνατόν να ορίζεται ως υπόχρεος στο φόρο, ο λήπτης αγαθών ή υπηρεσιών και σε άλλες περιπτώσεις, εκτός αυτών που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1, δ) ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού».

Επειδή, με το άρθρο 34 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα

αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού».

Επειδή, με την ΚΥΑ Π.2869/2389/1987/ ΠΟΛ.137/04.05.1987, περί διαδικασίας καταβολής του ΦΠΑ των επενδυτικών αγαθών, ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού που πραγματοποιείται από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς και από τις αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., καταβάλλεται από τον ίδιο τον επενδυτή (εισαγωγέα - αγοραστή) με την πρώτη προσωρινή δήλωση, που υποβάλλεται μετά την εισαγωγή ή αγορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1642/1986 και με τη διαδικασία που προβλέπεται πιο κάτω. Στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται κυρίως τα μηχανήματα, εξαρτήματα και λοιπά όργανα, καθώς και τα ανταλλακτικά αυτών εφόσον εισάγονται ή αγοράζονται μαζί με τα μηχανήματα ή λοιπά όργανα. [...] 2. Ο επενδυτής που πρόκειται να εισάγει ή αγοράσει στο εσωτερικό τα πιο πάνω επενδυτικά αγαθά, υποβάλλει στον αρμόδιο για την επιβολή του Φ.Π.Α. οικονομικό έφορο, αίτηση με την οποία ζητάει έγκριση για εισαγωγή ή αγορά χωρίς την καταβολή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας. [...] 3. Ο Οικονομικός Έφορος, αφού διαπιστώσει ότι πρόκειται για επιχείρηση της παραγράφου 1, η οποία έχει εγγραφεί στο μητρώο των υποκειμένων στο Φ.Π.Α., χορηγεί βεβαίωση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων παράδοσης στον αιτούντα χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, που αναγράφονται στον ανωτέρω πίνακα, επισυνάπτοντας σ' αυτήν θεωρημένο αντίτυπο του πίνακα αυτού. Η βεβαίωση αυτή προσαρτάται στο σχετικό τελωνειακό παραστατικό ή κατά περίπτωση στο στέλεχος του τιμολογίου του προμηθευτή. 4. [...] η προμηθεύτρια επιχείρηση θα εκδώσει τιμολόγιο ή τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής, στο οποίο θα χρεώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, τον οποίο δε θα εισπράξει, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη «ΔΕΝ ΕΙΣΠΡΑΤΤΕΤΑΙ ΦΠΑ - ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΕΙΝΑΙ Ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Π. 2869/2389/4.5.1987». 5. Ο αγοραστής - επενδυτής υποχρεούται να προσκομίσει στον οικονομικό έφορο, που έχει εκδώσει την ανωτέρω βεβαίωση, αντίγραφο του τιμολογίου που εξέδωσε η προμηθεύτρια επιχείρηση ενός μηνός από την ημερομηνία έκδοσής του. [...] 7. Ο αρμόδιος οικονομικός έφορος παρακολουθεί την εκτέλεση των εργασιών που διενεργεί έλεγχο για να διαπιστώσει, αν τα επενδυτικά αγαθά που αποκτήθηκαν χωρίς Φ.Π.Α. έχουν εγκατασταθεί στον τόπο που δηλώθηκε, ότι δεν πωλήθηκαν, και ότι έχουν σωστά καταχωρηθεί και περιληφθεί στην προσωρινή δήλωση της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου. 8. Ο επενδυτής (εισαγωγέας - αγοραστής) υποχρεούται να γνωστοποιήσει στον αρμόδιο οικονομικό έφορο το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, το βραδύτερον εντός 10 (δέκα) ημερών από την έναρξη».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 246/1987 διευκρινίζεται ότι: «η απόφαση Π.2869/87, αφορά καινούργιο μηχανολογικό και λοιπό εξοπλισμό και επομένως ο προμηθευτής των μηχανημάτων, θα πρέπει να αναγράφει στο τιμολόγιο που εκδίδει ή σε ξεχωριστή βεβαίωση, ότι τα μηχανήματα είναι

καινούργια, κατά το χρόνο της πώλησής τους. Η βεβαίωση αυτή ή το τιμολόγιο θα προσκομίζεται στον οικον. έφορο, σύμφωνα με την παρ. 5 της απόφασης».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 250/1987 διευκρινίζεται ότι: «4. [...] Ο πωλητής των επενδυτικών αγαθών εμφανίζει τις πωλήσεις επενδυτικών αγαθών με την Π.2869/2387/67 απόφαση σαν απαλλασσόμενες πωλήσεις και μπορεί να μη παρακολουθεί στα βιβλία του το φόρο που αναγράφει στα τιμολόγια που εκδίδει και τον οποίο δεν εισπράττει. Σε ό,τι αφορά τον τρόπο απεικόνισης στην περιοδική εκκαθάριση του ΦΠΑ των πράξεων παράδοσης επενδυτικών αγαθών σύμφωνα με την Π.2869/2387/37 απόφαση, ο μεν πωλητής θα τα εμφανίζει στον πίνακα Γ στον Κ.Α. 25 και στον πίνακα Ζ στον Κ.Α. 32, ο δε αγοραστής στον πίνακα ΣΤ' στον Κ.Α. 12 και στον πίνακα Ζ στον Κ.Α. 72».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εξέδωσε τα υπ' αριθ. Τ.Π. – Δ.Α. 867/17.11.2011 και 868/17.11.2011, καθαρής αξίας 35.000,00€ και 70.155,00€ αντιστοίχως, ήτοι συνολικής αξίας 105.155,00€, για την πώληση μηχανημάτων ως επενδυτικών αγαθών προς την επιχείρηση ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε., με Α.Φ.Μ. 800358270, στο πλαίσιο εφαρμογής της ΚΥΑ Π.2869/2389/1987/ΠΟΛ.137/04.05.1987, βάσει της υπ' αριθ. 96/14.11.2011 βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. περί συνδρομής των προϋποθέσεων της προαναφερθείσας ΚΥΑ για αναστολή καταβολής αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 24.185,65€, που εκδόθηκε κατόπιν υποβολής από την αντισυμβαλλόμενη ετερόρρυθμη εταιρεία της υπ' αριθ. 20054/14.11.2011 αίτησης απαλλαγής ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών μετά των συνημμένων προβλεπόμενων δικαιολογητικών. Η προσφεύγουσα όφειλε να συμπεριλάβει τη συνολική αξία των ανωτέρω τιμολογίων στις απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης. Επομένως, εφόσον χορηγήθηκε βεβαίωση του αρμόδιου Προϊσταμένου για αναστολή καταβολής του αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 24.185,65€, σε οποιαδήποτε περίπτωση άρσης χορήγησης απαλλαγής, υπόχρεος για την καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ δεν καθίσταται ο πωλητής, εν προκειμένω η προσφεύγουσα, αλλά ο αγοραστής – επενδυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 4 περ. γ' του ν.2859/2000 σε συνδυασμός με την ΚΥΑ Π.2869/2389/1987/ΠΟΛ.137/04.05.1987.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου επί των πραγματικών περιστατικών, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται εν μέρει βάσιμα και μόνον ως προς τον μη νόμιμο καταλογισμό του αναλογούντος ΦΠΑ επί παραδόσεων επενδυτικών αγαθών και γί.....αι μερικός αποδεκτός.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: 17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό

συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...] **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.** 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 7 ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας. [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώ.....αι,

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, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους** επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί εφαρμογής ευμενέστερων κυρώσεων, κρίνεται αι νόμω και ουσία βάσιμος και γίνονται αποδεκτές.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, επιλέγεται η επιεικέστερη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012. Διαφορά φόρου: 18.690,02€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (55 μήνες Χ 0,73% = 40,15%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	22.428,02 €	9.345,01 €	7.504,04 €	16.849,05 €	16.849,05 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./02.03.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.>,
2. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου και
3. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

Πρόστιμο	900,00 €
----------	----------

Η υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος και Συμπληρωματικός Φόρος	18.021,86 €	18.021,86 €	0,00 €
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	556,80 €	556,80 €	0,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	111,36 €	111,36 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	22.428,02 €		-22.428,02 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		9.345,01 €	9.345,01 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013		7.504,04 €	7. 504,04 €
Σύνολο για καταβολή	41.118,04 €	35.539,07 €	-5.578,97 €

Η υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	193.107,20 €	87.952,20 €	-105.155,00 €
Αξία φορολογητέων εισροών	44.618,65 €	44.618,65 €	0,00 €
Φόρος εκροών	44.414,66 €	20.229,01 €	-24.185,65 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	26.821,44 €	26.821,44 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο		6.592,43 €	6.592,43 €
Χρεωστικό υπόλοιπο	17.593,22 €		-17.593,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	21.111,86 €	0,00 €	-21.111,86 €
Σύνολο για καταβολή	38.705,08 €	0,00 €	-38.705,08 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.