



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9563608
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 06-03-2015

Αριθμός απόφασης: 896

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ... κατά της υπ' αριθ. υπ' αρ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, φορολογικής περιόδου 01/10/2010-31/12/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. υπ' αρ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, φορολογικής περιόδου 01/10/2010-31/12/2010 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ... οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από ... εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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' αρ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, φορολογικής περιόδου 01/10/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 5.520,00 €, πλέον 6.624,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Με το υπ' αρ. πρωτοκόλλου έγγραφο της ΓΓΔΕ – Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων – Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης – Δ/σης Ελέγχων – Τμήματος Β', ζητήθηκε ο έλεγχος της ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών του προσφεύγοντος προς την Ιταλική επιχείρηση «....» κατά το 4^ο τρίμηνο του έτους 2010 αξίας 24.000,00 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ'αρ... (ID ...) / ... εντολή μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων : α) ήταν υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, 6, 17, 18 και 19 του ΠΔ 186/92, β) δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ 1 του ν.2859/2000 και δεν θεώρησε - τήρησε τα προβλεπόμενα από το Π.Δ. 186/92 βιβλία και στοιχεία, γ) δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από την περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του νόμου 2859/2000, εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσης 2010, δ) δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από την περίπτωση ββ' της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του νόμου 2859/2000, περιοδική δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου χρήσης 2010, με αποτέλεσμα να μην έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο οφειλόμενος φόρος προστιθέμενης αξίας 5.520,00 € που αντιστοιχεί στο με αριθμό ... τιμολόγιο (invoice).

Ο προσφεύγων, με τις υπ'αρ..... και ... έγγραφες απόψεις του, τόσο επί του τιμολογίου όσο και επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου ισχυρίστηκε ότι το ποσό των 24.000,00 ευρώ αφορά προμήθεια για την παροχή υπηρεσιών που παρείχε προς την ανωτέρω εταιρεία και επειδή βρισκόταν στο εξωτερικό δεν κατέστη δυνατό να πραγματοποιηθεί έναρξη εργασιών καθώς και ότι στο επίδικο τιμολόγιο ορθώς δεν περιελήφθη φόρος καθόσον σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.2. περ.α του Ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1136/2009, τόπος παροχής υπηρεσιών είναι ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών, εν προκειμένω η Ιταλία, ανεξάρτητα εάν αυτός είναι εγκατεστημένος εντός ή εκτός Κοινότητας και ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος, ώστε να μην υπάρχει υποχρέωση επιβολής ελληνικού Φ.Π.Α.

Ο έλεγχος, δεδομένου ότι ο προσφεύγων, κατά την πραγματοποίηση της παροχής υπηρεσίας, δεν ήταν υποκείμενος στο φόρο και δεν είχε εγγραφεί στο σύστημα VIES, θεώρησε την ως άνω παροχή υπηρεσίας γενόμενη στο εσωτερικό της χώρας και προέβη στην έκδοση της υπ'αρ.....

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01/10/2010 έως 31/12/2010.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Νομική πλημμέλεια της πράξης τόσο στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης όσο και στην έκθεση ελέγχου
- Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, άλλως ανεπαρκής αιτιολογία της πράξης :α) κατά το χρόνο παροχής της κρίσιμης υπηρεσίας ήταν υποκείμενος στο φόρο, β) η μη εγγραφή στο σύστημα VIES δεν συνεπάγεται ότι η συναλλαγή θεωρείται ως γενόμενη στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 παρ.1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι «ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 παρ. 5^α** ορίζεται ότι «5.α. Ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες ο λήπτης είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, υποχρεούται: α) να χρησιμοποιεί, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «ΕΛ» πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών. Οι ανωτέρω υποχρεώσεις δεν ισχύουν προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος - μέλος του λήπτη των υπηρεσιών αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.5 της ΠΟΛ.1136/2009** ορίζεται ότι «. Άρθρο 36 – Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο Στο άρθρο αυτό οι ουσιαστικές τροποποιήσεις είναι η προσθήκη των περιπτώσεων δ) και ε) στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 και η προσθήκη των παραγράφων 5.α και 5.β.Με τις διατάξεις αυτές καθιερώνεται σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών για τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών, που φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, κατ' ανάλογο τρόπο που ισχύει και για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών. Συγκεκριμένα προβλέπεται υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο VIES των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν ή λαμβάνουν ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών, καθώς και υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων για τις ενδοκοινοτικές αυτές παροχές υπηρεσιών (παροχή

και λήψη). Σημειώνεται ότι για την ανταλλαγή αυτή των πληροφοριών έχουν εκδοθεί ήδη η ΑΥΟΟ [ΠΟΛ.1127/25.9.2009](#) και η εγκύκλιος 1091531/7453/1653/Δ0014/25.9.09.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **εγκυκλίου 1091531/7453/1653/Δ0014/25-09-2009**, περ. Β α) παρ. 3 ορίζεται ότι « Όπως και στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής παράδοσης ή απόκτησης αγαθών, για την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παροχής ή λήψης υπηρεσιών είναι αναγκαίο τόσο αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες όσο και ο λήπτης των υπηρεσιών να διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνεται ότι τα υπόχρεα σε υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων πρόσωπα έχουν υποχρέωση να επαληθεύουν τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου πριν από κάθε συναλλαγή που πραγματοποιούν σύμφωνα με τα ισχύοντα για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Η επαλήθευση γίνεται από το Δ' Τμήμα της Δ/σης Φ.Π.Α. (Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών) ή την ηλεκτρονική υπηρεσία που διατίθεται για το σκοπό αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 παρ. 1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι «1.Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της παραγράφου 13 του άρθρου 14.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 παρ.2 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι «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 τριάντισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης. Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'). Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση.

Επειδή, στην προσβαλλόμενη πράξη στην σελίδα τρία αναφέρεται ο συντελεστής φόρου ο οποίος εφαρμόστηκε επί της φορολογητέας αξίας της συναλλαγής ήτοι 23%.

Επειδή, στην από έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης και κοινοποιείται με αυτή, γίνεται ρητή μνεία στις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.2859/2000 σχετικά με τον συντελεστή του φόρου που εφαρμόστηκε επί της φορολογητέας αξίας της συναλλαγής καθώς και στις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2 του Ν.2523/1997 περί πρόσθετων φόρων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αοριστίας της ως άνω έκθεσης και προσβαλλόμενης πράξης είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, κατά την πραγματοποίηση της παροχής υπηρεσίας του προσφεύγοντος προς την Ιταλική εταιρεία «.....», ο προσφεύγων δεν ήταν υποκείμενος στο φόρο και δεν τήρησε τις απαραίτητες διαδικασίες που απαιτούνται για αυτούς που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών, ήτοι την εγγραφή του στο σύστημα VIES (καθώς για την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσίας είναι αναγκαίο τόσο αυτός που παρέχει υπηρεσίες όσο και ο λήπτης των υπηρεσιών να διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α) και την υποβολή του προβλεπόμενου ανακεφαλαιωτικό πινάκα για την εν λόγω παροχή, όπως απαιτείται από τις ανωτέρω διατάξεις, ως εκ τούτου η επίδικη συναλλαγή θεωρείται γενόμενη στο εσωτερικό της χώρας και επιβάλλετε σε αυτή φόρος προστιθέμενης αξίας με ποσοστό 23%.

Επειδή, ο προσφεύγων για την πραγματοποίηση της επίδικης παροχής υπηρεσίας δεν τήρησε τα προβλεπόμενα που απαιτούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ 1 & 5^α του Ν.2859/2000, της ΠΟΛ.1136/2009 παρ.5 και της εγκυκλίου 1091531/7453/1653/Δ0014/05-09-2009, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα επί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ... κατά της υπ'αρ.... (ID ...) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του Ν.2859/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

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

Φορολογητέες Εκροές και Εισροές , φόρος Εκροών και εισροών χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Συντ.ΦΠΑ	Αξία	φορ.	Φόρος Εκροών	Αξία	φορ.	Φόρος Εισροών
----------	------	------	--------------	------	------	---------------

	εκροών		ειροών	(€)
23%	24.000,00	5.520,00	0,00	0,00
Δαπάνες φορ/τέες			0,00	0,00
Σύνολα	24.000,00	5.520,00	0,00	0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών				0,00
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών				0,00
Σύνολο φόρου εισροών				0,00
Σύνολο φόρου εκροών				5.520,00
Χρεωστικό υπόλοιπο				5.520,00
Προσαύξηση λόγω μη δήλωσης(120%)				6.624,00
Καταλογιζόμενο ποσό				12.144,00

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α.

ΚΑΚΙΩΡΑΣ 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).