



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/05/2018

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

Αριθμός απόφασης: 893

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'/22.03.2017) 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 10/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ., κατά:

α) της υπ' αριθ./30.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

β) της υπ' αριθ./30.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

γ) της υπ' αριθ./30.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./30.11.2017,/30.11.2017 και/30.11.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010 και 01/01/2011 και της φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/05/2012, αντιστοίχως, 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 αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ., 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./30.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 26.955,96€ σε 12.705,32€, ήτοι κατά το ποσό των 14.250,64€, λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 6.100,02€ και πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων παροχής υπηρεσιών ποσού 37.436,56€ για τις οποίες δεν προβλέπεται χορήγηση απαλλαγής και αντιστοιχεί φόρος εκροών 8.150,62€.

Με την υπ' αριθ./30.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 30.530,47€ σε 3.961,72€, ήτοι κατά το ποσό των 26.568,75€, λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης

φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 14.250,71€ και πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων παροχής υπηρεσιών ποσού 53.556,81€ για τις οποίες δεν προβλέπεται χορήγηση απαλλαγής και αντιστοιχεί φόρος εκροών 12.318,04€.

Με την υπ' αριθ./30.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/05/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 324,72€ και πρόσθετος φόρος 389,66€, ήτοι σύνολο 714,38€ λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 26.568,75€ και πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων παροχής υπηρεσιών ποσού 34.297,75€ για τις οποίες δεν προβλέπεται χορήγηση απαλλαγής και αντιστοιχεί φόρος εκροών 7.888,48€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 30/11/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ./04.10.2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παραγραφή της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010.
- 2) Παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης σχετικά με τη μη νόμιμη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου.
- 3) Παραγραφή δυνατότητας παρεμπόπτοντος ελέγχου των χρήσεων 2005, 2006 και 2007 περί μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου, ενόψει της αρχής αυτοτέλειας των χρήσεων.
- 4) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 30 και 32 του ν.2859/2000 περί μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου και άρθρου 84 παρ. 7 του ν.2238/1994.
- 5) Μη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αοριστίας της έκθεσης ελέγχου ως προς το σημείο της παραγραφής της μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους.
- 6) Παραβίαση των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της εύρυθμης και χρηστής διοίκησης.
- 7) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 148 στοιχείο δ' της υπ' αριθ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) και του άρθρου 27 παρ. 1 περ. ε' του ν.2859/2000.
- 8) Παραβίαση της διάταξης του άρθρου 24 παρ. 1 περ. στ' του ν.2859/2000.
- 9) Αοριστία της έκθεσης ελέγχου λόγω μη εξειδίκευσης από τη φορολογούσα αρχή της ανάγκης υπαγωγής στο καθεστώς ΦΠΑ, ελλιπής και μη νόμιμη αιτιολογία.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.... 3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση...».

Επειδή, με την **απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).**

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.) προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣτΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν.4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6

της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, η παράταση παραγραφής που δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 97 του ν.4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσε να στηρίξει στην προκειμένη περίπτωση την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, ως προς τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010.

Επειδή, σύμφωνα με την από 30/11/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και το υποσύστημα ΦΠΑ του Taxis, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. 9018/15.07.2011 και 9006/20.09.2012 αρχική και τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. αντίστοιχα. Συνεπώς, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 και αναφορικά με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 και 3 του ν.2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθ./30.11.2017 προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι 30/11/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 και 3 του ν.2859/2000, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας,

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς την πράξη αυτή.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 παρ. 1.....».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013 επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «.... Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «*Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28*

προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέδωσε την 08/11/2017 στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. 139/07.11.2017 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων, όπως το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζει, που περιλαμβάνει όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, τα ευρήματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου που απεικονίστηκαν αριθμητικά στους συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ΦΠΑ των υπό κρίση περιόδων. Ειδικότερα, στο ανωτέρω σημείωμα αναγράφεται η αιτία της μη ορθής μεταφοράς προς έκπτωση του πιστωτικού υπολοίπου και το ακριβές ποσό αυτής.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. 114223/27.11.2017 υπόμνημα με τις απόψεις της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης αναφορικά με τη δυνατότητα μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο, 4^ο και 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.....».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Όταν το ποσό της

έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων....».

Επειδή, με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν».

Επειδή, με το άρθρο 90 του ν.2362/1995 ορίζεται ότι: «1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον υπό άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής. 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής....».

Επειδή, με το άρθρο 251 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξή της». Επίσης, με το άρθρο 91 του ν.2362/1995 ορίζεται ότι: «Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος, η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής».

Επειδή, με το άρθρο 94 του ν.2362/1995 ορίζεται ότι: «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό...».

Επειδή, η προσφεύγουσα αλυσιτελώς προβάλλει και επικαλείται τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 διότι αυτές αφορούν στη φορολογία εισοδήματος, ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις διέπονται από τις διατάξεις του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1282/1992 διευκρινίζεται ότι: «το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική ή διαχειριστική κατά περίπτωση, περίοδο, μπορεί να μεταφέρεται πλέον νόμιμα, για έκπτωση, κάθε φορά στο σύνολο ή κατά το μέρος που δε θα συμψηφίζεται, μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής και η οποία αρχίζει από την πρώτη του επόμενου έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε νόμιμα η εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής περιόδου που αφορά, δηλαδή από την πρώτη του μεθεπόμενου έτους εκείνου που δημιουργήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο. Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι, στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σ' αυτήν την χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλεια του ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων. Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι, στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σ' αυτήν την χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλεια του ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων

φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων. Διευκρινίζεται ότι, η διαδοχική, ολική ή μερική μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου μέσα στα χρόνια της παραγραφής δεν επιφέρει και μετάθεση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1219/1998 διευκρινίζεται ότι: «3. Σε ότι αφορά το δικαίωμα μεταφοράς του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής, διευκρινίζουμε τα ακόλουθα: Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο μπορεί να μεταφέρεται για έκπτωση κάθε φορά στο σύνολο ή κατά το μέρος που δεν θα συμψηφίζεται, μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής και η οποία αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου υποβλήθηκε νόμιμα η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου που αφορά. Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σ' αυτήν την χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλεια του ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων. Τέλος τονίζεται ότι, **το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγείται όσον αφορά τον συμψηφισμό του με τον αντίστοιχο φόρο εκροών που προκύπτει κατά τις τρεις επόμενες διαχειριστικές περιόδους** και μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο συνολικός φόρος εκροών των τριών επομένων διαχειριστικών περιόδων είναι μικρότερος από το πιστωτικό υπόλοιπο, θεωρείται ότι δεν συμψηφίστηκε και επομένως κατά το μέρος της διαφοράς αυτής μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του με αίτηση του φορολογούμενου η οποία θα ανακόψει το χρόνο της παραγραφής...».

Επειδή, στην πρώτη εκ των υπό κρίση φορολογικών περιόδων διενεργείται έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή μεταφορά του προς έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης περιόδου. Τούτέστιν, δεν υφίσταται παρεμπόδιση έλεγχος σε παραγραφείσες χρήσεις, αφού αυτό θα απαιτούσε τη διενέργεια εκτεταμένων ουσιαστικών ελεγκτικών επαληθεύσεων για τον προσδιορισμό εξαρχής του φόρου εκροών και εισροών αλλά διενεργείται έλεγχος μόνο ως προς την παραγραφή και τη δυνατότητα συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου, δίχως να θίγεται η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα της από 30/11/2017 έκθεσης ελέγχου, κατά την ελεγκτική επαλήθευση του ορθού συμψηφισμού πιστωτικού υπολοίπου, προκύπτει ότι στο πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου που μεταφέρθηκε στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, περιλαμβάνεται ποσό 5.838,14€ που αφορά φόρο εισροών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 και η δυνατότητα συμψηφισμού του με φόρο εκροών παραγράφηκε την 31/12/2008 και ποσό 3.216,98€ που αφορά φόρο εισροών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 και η δυνατότητα συμψηφισμού του με φόρο εκροών παραγράφηκε την 31/12/2009.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης ερμηνείας των άρθρων 30 και 32 ν.2859/2000, παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο ως προς τη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου ως προς το χρόνο παραγραφής της μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου, κρίνονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Ως προς τον 6° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραβίασης των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της εύρυθμης και χρηστής διοίκησης, δε γίνεται αποδεκτός και απορρίπτεται.

Ως προς τον 7°, 8° και 9° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7....*».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*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....*».

Επειδή, με το άρθρο 24 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α).... στ) η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 27 ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Εξαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας,....*». Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή οι μεσιτικές εργασίες που αφορούν πράξεις του

άρθρου 27 απαλλάσσονται του φόρου εφόσον οι παρέχοντες ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 659].

Επειδή, με το άρθρο 148 της υπ' αριθ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) ορίζεται ότι: «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις: α).... δ) τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των προβλεπόμενων στο στοιχείο γ), οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων του στοιχείου α) και του φορτίου τους, ...».

Επειδή, με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α)... ε) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων, ...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. 1122108/9028/1609/Α0014/19.12.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ διευκρινίστηκε ότι, με βάση τις συνδυασμένες διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 24 και της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.2859/2000, ορισμένα δικαιώματα και αμοιβές ναυτικών πρακτόρων απαλλάσσονται από το φόρο, όταν τιμολογούνται απευθείας οι πλοιοκτήτριες, εκμεταλλεύτριες ή διαχειρίστριες του πλοίου επιχειρήσεις, όπως π.χ. η πρακτορειακή αμοιβή πλοίου (Agency fee), αμοιβές διαμεσολάβησης για ναυλομεσιτικές εργασίες κ,λπ.

Επειδή, οι προμήθειες που εισπράττονται από ναυτιλιακά πρακτορεία για διενέργεια μεσολαβητικών εργασιών, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, εφόσον αφορούν υπηρεσίες που παρέχονται για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων του άρθρου 27 του ν.2859/2000 και εισπράττονται από πλοιοκτήτρια ή διαχειρίστρια εταιρεία [ΦΠΑ ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, Φ. Τσιατούρας, 2012. σελ. 560].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εξέδωσε, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, ογδόντα τρία (-83-) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 53.556,81€ άνευ ΦΠΑ και στη φορολογική περίοδο 01/01/2012 – 31/05/2012, είκοσι έξι (-26-) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 34.297,75€ άνευ ΦΠΑ, προς επιχειρήσεις ρυμουλκών σκαφών, με αναγραφόμενη αιτιολογία την είσπραξη προμήθειας επί εκδοθέντων τιμολογίων για πράξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.2859/2000 (ρυμούλκηση πλοίου). Στις εν λόγω συναλλαγές η προσφεύγουσα δεν ενήργησε εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου αφού η είσπραξη προμήθειας από επιχειρήσεις ρυμουλκών δεν εμπίπτει στο πεδίο της αντιπροσώπευσης των πλοιοκτητριών εταιρειών και της διενέργειας πράξεων στο όνομα αυτών.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης ερμηνείας της έκτης κοινοτικής οδηγίας, παραβίασης του άρθρου 24 παρ. 1^{στ} του ν.2859/2000 και αοριστίας της έκθεσης λόγω μη εξειδίκευσης της ανάγκης υπαγωγής στο καθεστώς ΦΠΑ, κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, στις ανωτέρω φορολογητέες πράξεις αντιστοιχεί φόρος εκροών 12.318,07€ στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 και 7.888,48€ στη φορολογική περίοδο 01/01/2012 – 31/05/2012.

Επειδή, ο φόρος που αντιστοιχεί σε φορολογητέες εισροές ανέρχεται στο ποσό των 3.725,46€ στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, 3.574,44€ στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 και 3.602,04€ στη φορολογική περίοδο 01/01/2012 – 31/05/2012.

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ./10.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./30.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, λόγω παραγραφής,
2. την τροποποίηση, ως προς το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου, της υπ' αριθ./30.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, και
3. την τροποποίηση, ως προς το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου, της υπ' αριθ./30.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2012 – 31/05/2012.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης

καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./30.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	8.150,62€	0,00€	-8.150,62€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	20.855,94€	26.955,96€	6.100,02€
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	12.705,32€	26.955,96€	14.250,64€

Υπ' αριθ./30.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	12.318,04€	12.318,04€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	16.279,76€	21.475,35€	5.195,59€
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	3.961,72€	9.157,31€	5.195,59€

Υπ' αριθ./30.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

της φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/05/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	7.888,48€	7.888,48€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	7.825,64€	12.759,35€	4.933,71€
Χρεωστικό υπόλοιπο	324,72€		-324,72€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	389,66€		-389,66€
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή	714,38€		-714,38€
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση		4.870,87€	4.870,87€

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.