



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 22/01/2019

Αριθμός απόφασης: **158**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258

## 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **25-09-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπης Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «. . .» – **Α.Φ.Μ.** ..., με κύρια δραστηριότητα την επεξεργασία και συντήρηση ψαριών, καρκινοειδών και μαλακίων και διεύθυνση έδρας στο ... του Ν. ... - Τ.Κ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό **.../11-09-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και β) της με αριθμό **.../11-09-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 25-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανούς προσφυγής** της προσφεύγουσας εταιρίας, 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' αριθμ. .../**11-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 104.761,21 € από αιτούμενο ποσό ύψους 106.773,69 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../**11-09-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω της μη υποβολής γνωστοποίησης περί ενάρξεως χρήσης επενδυτικού αγαθού κατά παράβαση των διατάξεων της παρ 8 της ΠΟΛ 137/04-05-1987, που επισύρει της κυρώσεις των διατάξεων της παρ 1 περ. α' και παρ 2 περ α' του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../24-10-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. .../17-03-2016 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για τη φορολογική περίοδο 01/12/2015-31/12/2015, με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 106.773,69 €. Σύμφωνα δε με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α' του Ν. 2859/2000, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπόκειται σε Φ.Π.Α., ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 του Ν. 2859/2000, δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτήν 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 σ' αυτήν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτήν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτήν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο. Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές

επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής, διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την υπό κρίση περίοδο (αρχική και τροποποιητικές).
- Κατά την διάρκεια της κρινόμενης φορολογικής περιόδου πραγματοποίησε:
  - ✓ Φορολογητέες εκροές.
  - ✓ Ενδοκοινοτικές παραδόσεις.
  - ✓ Παραδόσεις βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1262/1993.
  - ✓ Δαπάνες φορολογητέες (διάφορα έξοδα, αμοιβές τρίτων),
  - ✓ Αγορές α' και βοηθητικών υλών.
  - ✓ Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών

- Διενεργήθηκε έλεγχος, εάν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, ποσού άνω των 147,00 €, εκπέσθηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα και διαπιστώθηκε ότι στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του έτους 2015 η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε και τις ακόλουθες δαπάνες ξενοδοχείων, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης:

✓ ... «.....»

Εκδόθηκε το με αριθμό .../02-01-2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 552,62 € στην οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 40,32 €.

Εκδόθηκε το με αριθμό .../31-03-2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 141,62 € στην οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 12,88 €.

Εκδόθηκε το με αριθμό .../11-06-2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 348,29 € στην οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 23,71 €.

Εκδόθηκε το με αριθμό .../22-11-2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 114,57 € στην οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 15,43 €.

✓ ... «.. ....»

Εκδόθηκε το με αριθμό .../07-09-2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 161,13 € στην οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 10,87 €.

• ... «... Α.Ε.»

Εκδόθηκε το με αριθμό .../27-09-2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 307,40 € στην οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 20,71 €.

Εκδόθηκε το με αριθμό .../27-09-2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 279,28 € στην οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 18,81 €.

Εκδόθηκε το με αριθμό .../27-09-2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 279,28 € στην οποία αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 18,81 €.

- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεταφέρθηκε για συμψηφισμό, χωρίς να υπάρχει δικαίωμα, λόγω παραγραφής κατά τις ισχύουσες διατάξεις και διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 144.399,29 € που συμπεριλήφθηκε στα προστιθέμενα ποσά της περιοδικής δήλωσης της φορολογικής περιόδου 01.01.-31.01.2015, με την υπ' αριθ. .../23-05-2018 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης διαμορφώθηκε σε μηδέν (0) και συνεπώς δεν υφίσταται υπόλοιπο προς μεταφορά στην υπό κρίση χρήση.
- Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν ως προς τις αποκτήσεις επενδυτικών αγαθών προέκυψε η αγορά επενδυτικού αγαθού βάσει των διατάξεων που προβλέπονται από την Π. 2869/2389/ΠΟΛ.137/04-05-1987, (αριθ. βεβαίωσης .../2015 της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης), με το υπ' αριθ. .../03-12-2015 φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως της επιχείρησης «. ....» με Α.Φ.Μ. ..., αξίας 39.000,00 €. Για την ως άνω συναλλαγή που αφορά σε αγορά με απαλλαγή του ΦΠΑ, από το εσωτερικό, καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού ελέγχθηκε αν τα εν λόγω αγαθά χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες πράξεις ή απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών και από την αυτοψία που διενεργήθηκε για το εν λόγω επενδυτικό αγαθό, βρέθηκε εγκατεστημένο και χρησιμοποιούνταν στην παραγωγική διαδικασία. Μάλιστα, το συγκεκριμένο πάγιο μεταφέρθηκε στην ομάδα 12 των μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού τον Δεκέμβριο του έτους 2015, οπότε και ξεκίνησε ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων. Στην προκειμένη περίπτωση ο ΦΠΑ που αναλογεί προσαυξάνει τόσο το φόρο εισροών όσο και το φόρο εκροών της οικείας φορολογικής περιόδου, αλλά η προσφεύγουσα δεν τήρησε την υποχρέωση αυτή. Ο έλεγχος συμπεριέλαβε τα σχετικά δεδομένα στην προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.
- Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε στη φορολογική αρχή γνωστοποίηση για την έναρξη χρήσης του ως άνω επενδυτικού αγαθού κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ. 137/04-05-1987, η οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση α και 2 περίπτωση α του ν. 4174/2013.
- Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για τις αγορές και εισαγωγές αγαθών με απαλλαγή από το Φ.Π.Α λόγω εξαγωγής τους ή ενδοκοινοτικής παράδοσης, θεώρησε Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.), μετά από την με αρ. πρωτ. ..../02-01-2015 αίτηση που υπέβαλε, με αιτούμενο ποσό απαλλαγής και εγκρινόμενο ποσό απαλλαγής 1.669.826,30 €, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1262/1993, ως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης και της ΠΟΛ1167/2015, η οποία την αντικατέστησε και δεν διαπιστώθηκε υπέρβαση του ως άνω ποσού έγκρισης.
- Την 04/03/2015 η προσφεύγουσα πούλησε στην ελληνική επιχείρηση «. . .» με Α.Φ.Μ. ... 2.260 κιλά χέλια, έναντι του ποσού των 14.238,00 €. Για τη συναλλαγή αυτή εκδόθηκε το με

αριθμό ... τιμολόγιο, στο περιεχόμενο του οποίου αναφέρεται ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με το με αριθμό κυκλοφορίας Ε ... ΚΑ φορτηγό που ανήκει στην ιδιοκτησία της βουλγάρικης εταιρίας μεταφορών «...» με Α.Φ.Μ. ΒΓ .... Στο ως άνω τιμολόγιο που εξέδωσε η προσφεύγουσα δε χρέωσε ΦΠΑ. Την ίδια ως άνω ημερομηνία φέρεται να προμηθεύτηκε από την επιχείρηση «....» με Α.Φ.Μ. ..., χέλια ζωντανά συνολικής ποσότητας 1.700 κιλά με το αριθ. .../04-03-2015 ΤΔΑ, συνολικής αξίας 9.350,00 €, χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1262/1993. Ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1262/1993, βάσει των οποίων παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν ή να εισάγουν αγαθά με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον αυτά προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση και συνεπώς τα αγαθά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας,

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ εκροών (14.238 Χ13%), συνολικού ποσού 1.850,94 €, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ποσού 161,54 € για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ 4 του Ν. 2859/2000, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, επέβαλε το αντίστοιχο πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ και επαναπροσδιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο της υπό κρίση περιόδου, όπως διαμορφώνεται παρακάτω:

Φορολογική περίοδος 01/01/2015 - 31/12/2015

|                                           | <b>Βάσει<br/>Δήλωσης</b> | <b>Βάσει<br/>Ελέγχου</b> |
|-------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών                  | 323.398,74               | 376.636,74               |
| Αξία φορολογητέων εισροών                 | 795.673,49               | 832.489,30               |
| Φόρος εκροών                              | 69.726,42                | 80.547,36                |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                    | 176.500,11               | 185.308,57               |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                        | 106.773,69               | 104.761,21               |
| Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου | 144.399,29               | 0,00                     |
| Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο               | 251.172,98               | 104.761,21               |
| <b>ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ</b>            | <b>106.773,69</b>        | <b>104.761,21</b>        |
| <b>ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ</b>             | <b>144.399,29</b>        | <b>0,00</b>              |

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../25-09-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη σύννομη η άρνηση αναγνώρισης της έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του φορολογικού έτους 2015. Με το υπ' αριθ. ..../04-03-2015

Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο συνολικής αξίας 9.350,00 ευρώ, η προσφεύγουσα αγόρασε από τον «. . χέλια ζωντανά συνολικής ποσότητας 1.700 κιλά. Το τιμολόγιο εκδόθηκε χωρίς να υπολογιστεί ο αναλογούν Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1262/1993. Την ίδια ημέρα, η προσφεύγουσα πούλησε στην ελληνική επιχείρηση «. . .» χέλια συνολικής ποσότητας 2.260 κιλά έναντι του ποσού των 14.238,00 ευρώ. Για τη συναλλαγή εκδόθηκε το με αριθμό ... τιμολόγιο χωρίς να υπολογιστεί ο αναλογών ΦΠΑ, λόγω εξαγωγής, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1262/02-08-1993 (απαλλακτικό ΦΠΑ). Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000, η αγορά αγαθών, η εισαγωγή και ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ο οποίος τα προορίζει για περαιτέρω ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και οι σχετικές παροχές υπηρεσιών, απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. μέχρι του ποσού των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων της προηγούμενης δωδεκάμηνης χρονικής ή διαχειριστικής περιόδου με τη χρήση ΕΔΔΑ. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1262/1993, παρέχεται η ευχέρεια στους υποκείμενους στο φόρο να αγοράζουν ή να εισάγουν αγαθά με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση πράξεων των προηγούμενων άρθρων 1 και 2, καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις πράξεις αυτές, χωρίς να καταβάλλουν φόρο. Επομένως, ορθά το ανωτέρω υπ' αριθ. 82 τιμολόγιο εκδόθηκε χωρίς να υπολογιστεί ο αναλογών Φ.Π.Α. διότι η εταιρία «. . .» μεταπούλησε μετέπειτα τα χέλια σε εταιρία άλλου κράτους- μέλους και συνεπώς έσφαλε η φορολογική αρχή, η οποία καταλόγισε εις βάρος της προσφεύγουσας το ποσό των 1.850,94 ευρώ ως Φ.Π.Α. εκρών. Όφειλε δε η φορολογική αρχή να προβεί στον έλεγχο της εν λόγω εταιρίας προτού αποφασίσει να μην αναγνωρίσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές (βλ. τιμολόγιο Κολιού με απαλλακτικό ΦΠΑ - ΣΧΕΤ.1).

- 2) Μη σύννομη η άρνηση έκπτωσης του πιστωτικού υπόλοιπου φπα παρελθουσών χρήσεων ποσού 144.399, 29 ευρώ. Όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου το συγκεκριμένο ποσό το οποίο μεταφέρεται ως πιστωτικό υπόλοιπο προέρχεται από τις παρελθούσες χρήσεις 2009, 2010. Ειδικότερα, μετά την απόφαση της ΔΕΔ για το έτος 2009, ακυρώθηκαν όλα τα πρόστιμα και οι πράξεις που είχε εκδώσει η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης κατ' αποδοχή της σχετικής ενδικοφανούς προσφυγής της. Αυτό σημαίνει ότι το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ για το 2009 διατηρήθηκε και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι για τη χρήση του 2010 δεν έγινε κανένας έλεγχος, το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ που προέκυψε για τη χρήση 2010 προστέθηκε στο ήδη διατηρηθέν του 2009.

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του ότι έσφαλε η φορολογική αρχή και της καταλόγισε το ΦΠΑ, δεδομένου ότι, εξέδωσε το επίμαχο Τιμολόγιο λόγω εξαγωγής, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1262/02-08-1993**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

**Επειδή**, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. 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,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...», στο άρθρο 11 παρ 1 ότι: « 1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού....», στο δε άρθρο 18 ότι: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. 2.Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.», στο άρθρο 35 παρ 1 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....».

**Επειδή** με την παρ 1 εδάφιο ζ' του άρθρου 24 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.», στην παρ. 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «2. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

**Επειδή** στο άρθρο 28 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: .... δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές, στην παρ. 3 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «3. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1, 3 και 4 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α).... γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

..... **4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:**

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
  - β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπονευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
  - γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,**
  - δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
  - ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.
- Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,
- στ).....».

**Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, .. **δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,.....».**

**Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή
- β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
  - i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή
  - ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33....».

**Επειδή** με την **Αρ. Π. 2869/2389/ΠΟΛ 137/04-05-1987** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας των επενδυτικών αγαθών), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «6. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή επενδυτικών αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο, των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία αποκτήθηκαν. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου. Αν η επιχείρηση δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης - φόρου εισροών, το προς έκπτωση ποσό του φόρου, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις - του άρθρου 24 του Ν. 1642/1986..... 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**, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/EK** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν. β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους: i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36,». Το άρθρο 3, της οδηγίας ορίζει ότι: «1. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), οι ακόλουθες πράξεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ: α) οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο έδαφος του

κράτους μέλους, σύμφωνα με τα άρθρα 148 και 151, και οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, β) οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, εκτός αυτών του στοιχείου α) και στο άρθρο 4, και των αποκτήσεων καινούργιων μεταφορικών μέσων και προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, ....».. Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, .....», το άρθρο 20, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Νοείται ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού...», το άρθρο 23, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη λαμβάνουν μέτρα που εξασφαλίζουν ότι χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών οι πράξεις οι οποίες, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο έδαφός τους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα, θα είχαν χαρακτηριστεί ως παραδόσεις αγαθών», το άρθρο 138 ορίζει ότι: «1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών», το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.», στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο», στο άρθρο 179 ορίζεται ότι: «Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. ...».

**Επειδή**, το άρθρο 164 της οδηγίας, ορίζει ότι: «1. Μετά από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις που πραγματοποιούνται από ή προορίζονται για υποκείμενο στον φόρο, μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε κατά το προηγούμενο δωδεκάμηνο: α) τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο και τις εισαγωγές και παραδόσεις αγαθών τα οποία προορίζονται για τον υποκείμενο στον φόρο με σκοπό να εξαχθούν, αυτούσια ή μεταποιημένα, εκτός της Κοινότητας, β) τις παροχές υπηρεσιών που αφορούν την εξαγωγική δραστηριότητα του συγκεκριμένου υποκείμενου στον φόρο.2. Τα κράτη μέλη, όταν κάνουν χρήση της δυνατότητας απαλλαγής που προβλέπεται στην παράγραφο 1 και μετά από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, παρέχουν επίσης το ευεργέτημα αυτής της απαλλαγής στις πράξεις που έχουν σχέση με τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο με τους όρους του άρθρου 138 και μέχρι του ποσού των παραδόσεων που πραγματοποίησε με τους ίδιους όρους κατά το προηγούμενο δωδεκάμηνο».

**Επειδή** το ΔΕΕ με σειρά αποφάσεων (C-50/87, C-40/00, C-43/96, C-33/09), παρέχει την ευχέρεια στα κ- μ να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους περί αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που ίσχυε κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

**Επειδή**, «εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (ΕΕ), **οι απαλλαγές του ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς καθόσον αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο φόρος αυτός εισπράττεται επί κάθε παραδόσεως αγαθών και επί κάθε παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο** (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, σκέψη 19· της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, σκέψη 25· της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *Elmeke*, C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563, σκέψεις 15 και 20, καθώς και της 19ης Ιουλίου 2012, *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 49)». (σκέψη 22 ΔΕΕ - Υπόθεση C-288/16).

**Επειδή**, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** βλ., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, *Molenheide* κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψεις 45 έως 48· της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries* κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψη 29, καθώς και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-181/04 έως C-183/04, *ΕΛΜΕΚΑ*, Συλλογή 2006, σ. I-8167, σκέψη 31, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την

αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

**Επειδή**, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας **στο σημείο 45** των προτάσεων του στην υπόθεση **C-271/2006**, θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογίζεται σε υποκείμενο στον φόρο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκύπτουν από τις δόλιες συμπεριφορές τρίτων επί των οποίων δεν έχει καμία επίδραση. Αντιθέτως, δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο να απαιτείται από τον προμηθευτή να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν για να διασφαλίσει ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν οδηγεί σε συμμετοχή σε φορολογική απάτη. Επομένως, το ότι ο προμηθευτής ενήργησε καλοπίστως, έλαβε κάθε εύλογο μέτρο που μπορούσε και αποκλείεται η συμμετοχή του σε φορολογική απάτη αποτελούν σημαντικά στοιχεία για να καθοριστεί η δυνατότητα να υποχρεωθεί ο προμηθευτής αυτός να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ.

**Επειδή**, «...επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, στον τομέα του ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο ενεργούν ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους και προς το συμφέρον του Δημοσίου Ταμείου (βλ. απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, C-10/92, Balocchi, Συλλογή 1993, σ. I-5105, σκέψη 25). Οι προμηθευτές αυτοί είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ ενώ ο φόρος αυτός, ως καταναλωτικός φόρος, βαρύνει, τελικώς, τον τελικό καταναλωτή (βλ. απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona, Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψεις 22 και 28). 22. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ο σκοπός προλήψεως της φορολογικής απάτης που επιδιώκει το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας δικαιολογεί ενίοτε τις αυξημένες απαιτήσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των προμηθευτών. Πάντως, κάθε κατανομή του κινδύνου μεταξύ των τελευταίων και της φορολογικής αρχής, κατόπιν απάτης που διέπραξε τρίτος, πρέπει να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (προαναφερθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 58). 26. Ομοίως, **θα ήταν αντίθετο προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος το οποίο προέβλεψε τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής μιας παραδόσεως αγαθών προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας, καθορίζοντας, μεταξύ άλλων, κατάλογο των εγγράφων που πρέπει να υποβληθούν στις αρμόδιες αρχές, και δέχθηκε αρχικώς τα έγγραφα που υπέβαλε ο προμηθευτής ως δικαιολογητικά αποδεικτικά στοιχεία του δικαιώματος απαλλαγής μπορεί μεταγενέστερα να υποχρεώσει τον προμηθευτή αυτόν να καταβάλει τον σχετικό με την εν λόγω παράδοση ΦΠΑ, όταν αποδεικνύεται ότι, λόγω φοροδιαφυγής που διέπραξε ο αγοραστής, την οποία δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ο προμηθευτής, οι προϋποθέσεις απαλλαγής όντως δεν συνέτρεχαν** (βλ., συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 50). 29. Βάσει των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 15, σημείο 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να

ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εμποδίζει την απαλλαγή, εκ μέρους κράτους μέλους, από τον ΦΠΑ τον σχετικό με παράδοση αγαθών προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας όταν οι προϋποθέσεις μιας τέτοιας απαλλαγής δεν συντρέχουν, αλλά ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να αντιληφθεί τούτο, έστω και επιδεικνύοντας όλη την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, λόγω της νοθεύσεως του αποδεικτικού εξαγωγής που προσκόμισε ο αγοραστής».( C-271/2006 σκέψεις 21, 22, 26 και 29).

**Επειδή**, σύμφωνα με το διατακτικό της ως άνω υπόθεσης «το άρθρο 15, σημείο 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, **πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εμποδίζει την απαλλαγή, εκ μέρους κράτους μέλους, από τον ΦΠΑ τον σχετικό με παράδοση αγαθών προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας όταν οι προϋποθέσεις μιας τέτοιας απαλλαγής δεν συντρέχουν, αλλά ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να αντιληφθεί τούτο, έστω και επιδεικνύοντας όλη την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, λόγω της νοθεύσεως του αποδεικτικού εξαγωγής που προσκόμισε ο αγοραστής**».

**Επειδή** ακολούθως κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των παραγράφων 1, περιπτώσεις α', γ' δ', ε', στ' και ζ' και 2 του [άρθρου 20](#) της των παραγράφων 1, περιπτώσεις α', γ' και δ' και 2 του [άρθρου 22α](#) του Ν. 1642/1986 (άρθρων 24 και 28 του Ν. 2859/2000) εκδόθηκε η **Α.Υ.Ο. 1103551/ΠΟΛ1262/02-08-1993** (ΦΕΚ 675Β'/2.9.1993), με θέμα (Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές), (Μάρτιος 2015) και η οποία καταργήθηκε με την [ΠΟΛ.1167/29.7.2015](#).

Ειδικότερα **στην παρ 1 του άρθρου 3 της ως άνω ΠΟΛ** προβλέπεται ότι: «Άρθρο 3. Απαλλαγή από το ΦΠΑ της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές 1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 7 της παρούσας, παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν ή να εισάγουν αγαθά με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση πράξεων των προηγούμενων άρθρων 1 και 2, καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις πράξεις αυτές χωρίς να καταβάλουν φόρο. Η συνολική αξία των παραπάνω πράξεων, που μπορούν να πραγματοποιηθούν με απαλλαγή από το φόρο μέσα σε μία διαχειριστική περίοδο, δεν μπορεί να υπερβεί τη συνολική αξία των πράξεων των

άρθρων 1 και 2 της παρούσας, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της προηγούμενης της αίτησης δωδεκάμηνης χρονικής ή δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου».

Περαιτέρω στην παρ 1 του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1262/1993, ορίζονται τα ακόλουθα ως προς τις υποχρεώσεις των προμηθευτών: «1. Ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες στο εσωτερικό της χώρας υποχρεούται: α) να εκδίδει το προβλεπόμενο από το άρθρο 12 του Κ.Β.Σ. φορολογικό στοιχείο, χωρίς φόρο, με την ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΩΣ Α.Υ.Ο. αριθ. 1103551/8478/2.8.1993". Στο στέλεχος του φορολογικού αυτού στοιχείου επισυνάπτει το πρωτότυπο του ειδικού διπλότυπου δελτίου απαλλαγής από το ΦΠΑ, το οποίο υπογράφεται και στα δύο αντίτυπα από τον ενδιαφερόμενο. Στις περιπτώσεις που δεν προσκομισθεί άμεσα ή το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την έκδοση του οικείου φορολογικού στοιχείου στον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών το πρωτότυπο του παραπάνω Ειδικού Δελτίου, ο προμηθευτής εκδίδει συμπληρωματικό τιμολόγιο και χρεώνει το φόρο που αναλογεί στη συνολική αξία της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησε προς τον ενδιαφερόμενο με απαλλαγή από το φόρο, ....Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το ΦΠΑ (Ε.Δ.Δ.Α.), εκδίδεται από τον υποκείμενο στο ΦΠΑ προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, για να τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα και φέρει αλληλοδιάδοχη (ενιαία αύξουσα προοδευτική) αρίθμηση. Εκδίδεται σε δύο αντίτυπα εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ. Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Η απόφαση προβλέπει ρητά ότι δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.». Το Ε.Δ.Δ.Α., κατά το άρθρο 9 της απόφασης, διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολογίου».

**Επειδή,** στην υπό κρίση περίπτωση, τόσο από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, όσο και από την από 11/09/2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, προέκυψαν τα ακόλουθα:

Κατά την 04/03/2015 η προσφεύγουσα αγόρασε από τον «. . . – ..» με Α.Φ.Μ. ..., χέλια ζωντανά συνολικής ποσότητας 1.700 κιλά. Για την ολοκλήρωση της συναλλαγής αυτής εκδόθηκε το υπ' αριθ. .../04-03-2015 Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο, συνολικής αξίας 9.350,00 €, στο περιεχόμενο του οποίου ως τόπος αποστολής αναφέρεται η έδρα της προσφεύγουσας. Το τιμολόγιο εκδόθηκε χωρίς να υπολογιστεί ο αναλογούν Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1262/1993 (ως ίσχυε το κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η μεταφορά του εμπορεύματος πραγματοποιήθηκε με το υπ' αριθ. κυκλοφορίας ... ΚΑ φορτηγό που ανήκει στην ιδιοκτησία της

βουλγάρικης μεταφορικής εταιρίας «...» με Α.Φ.Μ./ΦΠΑ BG .... Την ίδια ημερομηνία η προσφεύγουσα επιχείρηση φέρεται να πούλησε στην ελληνική επιχείρηση «. .» με Α.Φ.Μ. ..., ποσότητα 2.260 κιλά χέλια, έναντι του ποσού των 14.238,00 €. Για τη συναλλαγή αυτή εξέδωσε το υπ' αριθ. .../04-03-2015 Τιμολόγιο Πώλησης, χωρίς να υπολογιστεί ο αναλογών Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1262/1993 (ως ίσχυε κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Για την ως άνω συναλλαγή η αγοράστρια επιχείρηση «...» εξέδωσε το υπ' αριθ. .../04-03-2015 Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το ΦΠΑ, (αριθ. Βιβλίου Μητρώου .../21-01-2015 με όριο απαλλαγής 2.866.367,48 €), στο οποίο αναφέρεται το ποσό της επίμαχης συναλλαγής καθώς και ότι εκδόθηκε για τη συναλλαγή του υπ' αριθ. .../04-03-2015 ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ, αξίας 14.238,00 €. Στο ως άνω Τιμολόγιο αναφέρεται ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με το υπ' αριθμ. κυκλοφορίας Ε ... ΚΑ φορτηγό που ανήκει στην ιδιοκτησία της βουλγάρικης εταιρίας «....» με Α.Φ.Μ./ΦΠΑ BG .... στην έδρα της αγοράστριας (3<sup>ο</sup> χλμ Ε.Ο. ... –Αγίου ...-...). Από τη φορτωτική (CMR) που εξέδωσε η βουλγάρικη μεταφορική εταιρία προκύπτει η μεταφορά 560 κιλών χελιών ζωντανών από την έδρα της προσφεύγουσας, στην Άρτα, στην ως άνω διεύθυνση της αγοράστριας ελληνικής επιχείρησης.

**Επειδή** η ως άνω βουλγάρικη μεταφορική εταιρία φέρεται να διενήργησε και άλλες μεταφορές (ενδοκοινοτικές), ζωντανών χελιών με το με το υπ' αριθμ. κυκλοφορίας Ε ... ΚΑ φορτηγό, για λογαριασμό της προσφεύγουσας, οι οποίες δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο.

**Επειδή**, η αγοράστρια επιχείρηση «. .», όπως προκύπτει από το σύστημα του Taxisnet, έχει, μεταξύ άλλων, ως δραστηριότητα και «το χονδρικό εμπόριο καρκινοειδών, μαλακίων και ψαριών ζώντων» και έχει δηλώσει ότι διενεργεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις καθώς και εξαγωγές, όπως προκύπτει από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης-Τμήμα Γ'-Τελωνειακών Εφαρμογών (σύστημα ICIS).

**Επειδή** με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίστηκε και το υπ' αριθ. Σειρά Α' .../04-03-2015 Τιμολόγιο-INVOICE εκδόσεως της αγοράστριας επιχείρησης «. .», με λήπτρια την Ολλανδική επιχείρηση «....» και διεύθυνση «The Netherlands», που αφορά σε πώληση ποσότητας 5.170 κιλών ζωντανών χελιών.

**Επειδή**, θα ήταν αντίθετο προς τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος, το οποίο προέβλεψε τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής μιας παραδόσεως αγαθών προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας ή για ενδοκοινοτική παράδοση, καθορίζοντας, μεταξύ άλλων, τις προϋποθέσεις που πρέπει να υφίστανται προκειμένου ο προμηθευτής να εκδώσει το τιμολόγιο χωρίς την επιβάρυνση της

πράξης με ΦΠΑ, ήτοι την έκδοση φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν. 4308/2014, στο στέλεχος του οποίου επισυνάπτεται το πρωτότυπο του ειδικού διπλότυπου δελτίου απαλλαγής από το ΦΠΑ, το οποίο εκδίδεται από τον αγοραστή, καθώς δέχθηκε αρχικώς τα έγγραφα που υπέβαλε ο προμηθευτής ως δικαιολογητικά αποδεικτικά στοιχεία του δικαιώματος απαλλαγής, να μπορεί μεταγενέστερα να υποχρεώσει τον προμηθευτή αυτόν να καταβάλει τον σχετικό με την εν λόγω παράδοση ΦΠΑ, ακόμα και στην περίπτωση που αποδεικνύεται ότι, λόγω φοροδιαφυγής που διέπραξε ο αγοραστής, την οποία δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ο προμηθευτής, οι προϋποθέσεις απαλλαγής όντως δεν συνέτρεχαν, γεγονός το οποίο δεν υφίσταται στην υπό κρίση περίπτωση.

**Επειδή**, νομίμως, κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα, εκδόθηκε από την προσφεύγουσα το υπ' αριθ. .../04-03-2015 Τιμολόγιο Πώλησης αξίας 14.238,00 €, χωρίς να υπολογιστεί Φ.Π.Α., βάσει του υπ' αριθ. .../04-03-2015 Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το ΦΠΑ, που εξέδωσε η αγοράστρια επιχείρηση, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1262/1993 (ως ίσχυε το κατά την ημερομηνία της συναλλαγής). Μάλιστα, όπως προέκυψε, βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, τα αγαθά διατέθηκαν εκτός της ελληνικής επικράτειας.

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί της άρνησης αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών για τις ενδοκοινοτικές της αποκτήσεις στην υπό κρίση περίοδο, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο το εν λόγω δικαίωμα της.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας που αφορά στο δικαίωμα έκδοσης χωρίς ΦΠΑ του αριθ. .../04-03-2015 Τιμολογίου Πώλησης αξίας 14.238,00 €, γίνεται αποδεκτός.

**Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της άρνησης έκπτωσης του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ παρελθουσών χρήσεων ποσού 144.399, 29 ευρώ**

**Επειδή** στο άρθρο 57 παρ. 5 του Ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 14 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και ίσχυε έως την έναρξη του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά

τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως».

Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 42 του ν.4174/2013 προβλέπεται ότι: «4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή». Δηλαδή με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Δ. από 01-01-2014 η τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ κατά του Δημοσίου, γίνεται πενταετής και εξομοιώνεται με το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Περαιτέρω με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 (νυν 72), του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (31.12.2013), προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα. Με την ως άνω δηλαδή διάταξη, συνάγεται ότι για πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε διαχειριστικές περιόδους έως και την 31/12/2013, ισχύει η τριετής παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου.

Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα μετέφερε κατά την υποβολή της υπ' αριθ. .../31-01-2018 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που αφορά στον 1<sup>ο</sup> μήνα του έτους 2015, πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 144.399,29 €, που είχε προκύψει στα έτη 2009 και 2010. Το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο είχε συμπεριληφθεί, επίσης ως μεταφερόμενο προηγούμενης φορολογικής περιόδου, και κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, η οποία ελέγχθηκε από τη φορολογική αρχή, δυνάμει της υπ' αριθ. .../26-11-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου και βάσει της οποίας εκδόθηκε η αριθ. .../21-07-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Από τον ως άνω έλεγχο του έτους 2014, έγινε δεκτό ότι η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να μεταφέρει, προς έκπτωση και συμψηφισμό στο υπό κρίση έτος, πιστωτικό υπόλοιπο ύψους

40.723,99 €, ενώ το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρθηκε ύψους 144.399,29 €, προσδιορίστηκε για τη χρήση 2014 στο ποσό των 43.761,33 €, λαμβάνοντας υπόψη το υπ' αριθ. πρωτ. .../21-06-2017 Υπηρεσιακό Σημείωμα που προσδιόριζε το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο για τη χρήση του 2011.

Ακολούθως, για την προσφεύγουσα επιχείρηση ολοκληρώθηκε έλεγχος που αφορούσε στη χρήση 2011, για τα αποτελέσματα του οποίου ασκήθηκε η αριθ. πρωτ. .../26-01-2018 ενδικοφανής προσφυγή, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../23-05-2018 Απόφαση της ΔΕΔ, βάσει της οποίας το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης του φόρου ήταν χρεωστικό και δεν προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση και μεταφορά σε επόμενη χρήση (2012).

Περαιτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../08-01-2019 Απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, που αφορά στο έτος 2013, βάσει της οποίας δεν αναγνωρίστηκε το ως άνω μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 144.399,29 €, από το προηγούμενο έτος (2012), δεδομένου ότι δεν υφίστατο από το 2011.

Συνεπώς, στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, ορθά δεν αναγνωρίστηκε και δεν λήφθηκε υπόψη το ως άνω μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου για την εκκαθάριση του φόρου της υπό κρίση περιόδου, το οποίο σε κάθε περίπτωση θα είχε υποπέσει σε παραγραφή, ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβάσιμα και καταχρηστικά.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου .../25-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «. » – **Α.Φ.Μ.** ..., καθώς και:

**Α. Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:**

Της με αριθμό .../11-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, ως προς την αναγνώριση του δικαιώματος έκδοσης του υπ' αριθ. .../04-03-2015 Τιμολογίου Πώλησης αξίας 14.238,00 €, με απαλλαγή από το Φ.Π.Α, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

**Β. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:**

Της με αριθμό .../11-09-2018 πράξης επιβολής προστίμου, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

**Φ.Π.Α.**

| Φορολογική Περίοδος<br>01/01/2015 – 31/12/2015                 | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------------------------------------------------------|---------------------|------------------|-------------------|--------------------------------|
| Σύνολο φορολογητέων εκροών                                     | 323.398,74          | 376.636,74       | 362.398,74        | 39.000,00                      |
| Σύνολο φορολογητέων εισροών                                    | 795.673,49          | 832.489,30       | 832.489,30        | -36.815,81                     |
| Φόρος εκροών                                                   | 69.726,42           | 80.547,36        | 78.696,42         | 8.970,00                       |
| Φόρος εισροών                                                  | 176.500,09          | 185.308,55       | 185.308,55        | -8.808,46                      |
| Προστι/μενα ποσά στο φορ. Εισρ.                                | 0,02                | 0,02             | 0,02              |                                |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                                         | 176.500,11          | 185.308,57       | 185.308,57        | 8.808,46                       |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                                             | 106.773,69          | 104.761,21       | 106.612,15        | -161,54                        |
| Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ.<br>Φορολογικής περιόδου              | 144.399,29          | 0,00             | 0,00              | -144.399,29                    |
| Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο                                    | 251.172,98          | 104.761,21       | 106.612,15        | -144.560,83                    |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση                                     | 144.399,29          | 0,00             | 0,00              | -144.399,29                    |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή                                   | 106.773,69          | 104.761,21       | 106.612,15        | 161,54                         |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ</b> για<br>έκπτωση με την παρούσα<br>απόφαση | <b>0,00 €</b>       |                  |                   |                                |
| <b>ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την<br>παρούσα απόφαση            | <b>106.612,15 €</b> |                  |                   |                                |

## **Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ (ΚΦΔ) ΦΠΑ**

|                                                      |                                                  |
|------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| <b>Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 54 ν. 4174</b>                | <b>Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015</b> |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την<br>παρούσα απόφαση | <b>100,00 €</b>                                  |

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

**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.