



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/09/2019

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

Αριθμός απόφασης: 1957

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.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 17/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του συνεταιρισμού «.....» με Α.Φ.Μ., κατά:

- α) της υπ' αριθ./22.03.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2018 – 30/11/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και
- β) της υπ' αριθ./22.03.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2018,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./22.03.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2018 – 30/11/2018 και την υπ' αριθ./22.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του συνεταιρισμού «.....» 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./22.03.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2018 – 30/11/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή του προσφεύγοντα συνεταιρισμού από 245.000,00€ σε 243.760,97€, ήτοι κατά το ποσό των 1.239,03€, λόγω μη αναγνώρισης εκροών αξίας 9.531,00€, ως απαλλασσόμενων του ΦΠΑ παραδόσεων, διότι τα ληφθέντα ειδικά διπλότυπα δελτία απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1167/2015, περί 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.

Με την υπ' αριθ./22.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ μηνός Νοεμβρίου 2018, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^α και 2^α του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 22/03/2019 έκθεσης επιστροφής Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./25.01.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ενήργησε καλόπιστα, καθώς δεν γνώριζε

και ούτε μπορούσε να γνωρίζει ότι η αγοράστρια εταιρεία δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις έκδοσης Ε.Δ.Δ.Α. για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την υπ' αριθ. 687/2016 απόφαση του ΣτΕ σύμφωνα με την οποία ο λήπτης Ε.Δ.Δ.Α. δεν φέρει ευθύνη σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκδοσής του από τον αγοραστή.

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α)... 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... 2. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α)... 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... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1167/2015 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1808/21.08.2015), όπως τροποποιήθηκε (με τις ΠΟΛ. 1247/2015 και 1142/2017) και ισχύει, σχετικά με την 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, ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 Δικαιούχα πρόσωπα. Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. Ν.2859/2000) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές. Άρθρο 2 Προϋποθέσεις έγκρισης απαλλαγής. Χορηγείται άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τις

διαδικασίες της παρούσας, στα δικαιούχα πρόσωπα του ανωτέρω άρθρου 1 τα οποία: 1. Κατά το τρέχον φορολογικό έτος στο οποίο υποβλήθηκε η αίτηση ή σε κάποιο από τα τρία προηγούμενα φορολογικά έτη: α) Δεν έχουν διαπράξει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) όπως ισχύει, β) δεν έχουν κάνει χρήση «ΕΙΔΙΚΟΥ ΔΙΠΛΟΤΥΠΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ» χωρίς προηγούμενη έγκριση, γ) δεν έχουν κάνει υπέρβαση του ορίου της απαλλαγής που έχει χορηγηθεί. 2. Κατά το δωδεκάμηνο που προηγείται του μήνα στον οποίο υποβλήθηκε η αίτηση, δεν έχουν κάνει υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε το όριο της απαλλαγής... Άρθρο 3 Υπολογισμός του ορίου απαλλαγής. Η συνολική αξία των πράξεων που δύνανται να πραγματοποιηθούν με απαλλαγή από το φόρο σε μία δωδεκάμηνη χρονική περίοδο, δεν μπορεί να υπερβεί τη συνολική αξία των εξαγωγών και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά το δωδεκάμηνο που ολοκληρώνεται την τελευταία ημέρα του μήνα ο οποίος προηγείται της αίτησης που υποβάλλει ο υποκείμενος για την έγκριση της απαλλαγής. Το όριο που χορηγείται ισχύει για το επόμενο της έγκρισης δωδεκάμηνο. Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη της δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου για την οποία χορηγήθηκε, είτε το υπολειπόμενο όριο δεν επαρκεί για την διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων με τις διατάξεις της παρούσας, ο υποκείμενος έχει την δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση. Για κάθε νέα αίτηση ο υπολογισμός του χορηγούμενου ορίου ακολουθεί τον ανωτέρω κανόνα της μη υπέρβασης των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του δωδεκαμήνου που ολοκληρώνεται την τελευταία ημέρα του μήνα που προηγείται της αίτησης. Άρθρο 4 Διαδικασία έγκρισης ορίου απαλλαγής. 1. Ο υποκείμενος στο φόρο που προτίθεται να τύχει απαλλαγής του Φ.Π.Α. για την αγορά ή εισαγωγή αγαθών, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων Φ.Π.Α., καθώς και για τη λήψη υπηρεσιών που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις πράξεις αυτές, υποχρεούται να υποβάλλει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τα κάτωθι στοιχεία: α) Έντυπη αίτηση, όπως το υπόδειγμα 1. Η αίτηση αφού πρωτοκολληθεί καταχωρείται, σε ειδικό βιβλίο - Μητρώο, όπως το υπόδειγμα 4. β) Συγκεντρωτική κατάσταση εξαγωγών,... γ) Συγκεντρωτική κατάσταση ενδοκοινοτικών παραδόσεων... 2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., μετά την διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων των άρθρων 1 και 2 της παρούσας και αφού λάβει υπόψη του τα δεδομένα: i) Των ανωτέρω συγκεντρωτικών καταστάσεων β και γ, ii) Των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων που αφορούν το κρινόμενο χρονικό διάστημα, iii) Την κατάσταση Εξαγωγών από τα Στοιχεία Τελωνείων (ICISnet) στο Taxis, εκδίδει άμεσα απόφαση για την έγκριση του ορίου απαλλαγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3, όπως το υπόδειγμα 5, ή απόφαση για την απόρριψη του αιτήματος, όπως το υπόδειγμα 6. Οι αποφάσεις αυτές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο Αποφάσεων... Άρθρο 6 Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.. Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή

το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. (Ε.Δ.Δ.Α.) είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8. Άρθρο 7 Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής. 1. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές Ε.Δ.Δ.Α. διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών Ε.Δ.Δ.Α. που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους... 2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, 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. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του Ε.Δ.Δ.Α.... Άρθρο 9 Λοιπές ρυθμίσεις. 1. Το Ε.Δ.Δ.Α. διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολογίου... Άρθρο 10 Καταργούμενες διατάξεις. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης, παύουν να ισχύουν οι αποφάσεις Υπουργού 1103551/8478/ΑΟ 014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993 (Φ.Ε.Κ 675 Α'),...».

Επειδή, με τις διατάξεις της προϊσχύσασας Α.Υ.Ο. 1103551/ΠΟΛ.1262/1993, οριζόταν ότι η πραγματοποίηση αγορών αγαθών ή εισαγωγών αγαθών καθώς και η λήψη υπηρεσιών άνω του ορίου της απαλλαγής, χωρίς χρέωση του φόρου που αναλογεί, συνεπάγονταν για τον ενδιαφερόμενο (αγοραστή) για κάθε πράξη πέραν του ορίου, την επιβολή κυρώσεων που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν.1642/1986 αρχικά και εν συνεχεία την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997. Οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονταν: α) Σε κάθε περίπτωση χρησιμοποίησης του «Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου» για την πραγματοποίηση των παραπάνω πράξεων με απαλλαγή από το ΦΠΑ από πρόσωπο που δεν δικαιούται της απαλλαγής αυτής. β) Σε περίπτωση χρησιμοποίησης του «Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής από το ΦΠΑ», χωρίς ανάλογη πραγματοποίηση των πράξεων των άρθρων 1 και 2 της παρούσας κατά την οικεία διαχειριστική περίοδο. Επιπροσθέτως, στο άρθρο 6 της ίδιας Α.Υ.Ο. καθορίζονταν οι υποχρεώσεις του προμηθευτή που περιορίζονταν στην ορθή έκδοση του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. φορολογικού στοιχείου με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΩΣ Α.Υ.Ο. αριθ. 1103551/8478/2.8.93» και την επισύναψη επί του στελέχους του πρωτοτύπου του ειδικού διπλοτύπου δελτίου απαλλαγής από το ΦΠΑ. Στις περιπτώσεις που δεν προσκομιζόταν 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 είχε την υποχρέωση να εκδώσει συμπληρωματικό τιμολόγιο και να χρεώσει τον φόρο που αναλογούσε στη συνολική αξία της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησε προς τον ενδιαφερόμενο με απαλλαγή από φόρο.

Επειδή, με το άρθρο 35 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α)... δ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης των αγαθών, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39α, καθώς και σε κάθε περίπτωση που ο αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από τον φόρο με υπουργικές αποφάσεις,...».

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα με την απόφαση ΣΤΕ 687/2016, εφόσον η αγοράστρια, προκειμένου να τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ, παρέδωσε στην πωλήτρια, κατ' επίκληση της απόφασης ΠΟΛ.1262/2.8.1993, το εκδοθέν βάσει αυτής «Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.», η τελευταία υποχρεούτο, κατά τη ρητή διάταξη του άρθρου 6 παρ.1 της εν λόγω αποφάσεως, να εκδώσει το προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ. τιμολόγιο πωλήσεως, χωρίς χρέωση φόρου, δεν μπορούσε δε να ελέγξει εάν συνέτρεχαν πράγματι οι οριζόμενες από το άρθρο 3 της προαναφερθείσας υπουργικής αποφάσεως προϋποθέσεις, βάσει του οποίου η αγοράστρια εξέδωσε το ως άνω απαλλακτικό δελτίο, δηλαδή εάν το επίμαχο μηχανήμα προοριζόταν πράγματι για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση. Κατ' ακολουθίαν δε τούτου, η πωλήτρια δεν υπείχε ευθύνη σε περίπτωση μη πραγματοποίησεως από την αγοράστρια της εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης του εν λόγω αγαθού, για την οποία (περίπτωση), άλλωστε, ευθύνεται η τελευταία.

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^ο της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, σκέψη 25^ο 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^ο της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries

κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. Ι-4191, σκέψη 29, καθώς και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-181/04 έως C-183/04, ΕΛΜΕΚΑ, Συλλογή 2006, σ. Ι-8167, σκέψη 31, C-384/04, C-271/06).

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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτει ότι, ο προσφεύγων συνεταιρισμός εξέδωσε τα υπ' αριθ. ΤΔΜ225/14.11.2018, ΤΔΜ230/26.11.2018 και ΤΔΜ232/28.11.2018 τιμολόγια πώλησης αγαθών, καθαρής αξίας 4.785,00€, 3.080,00€ και 1.666,00€, ήτοι συνολικής αξίας 9.531,00€ άνευ Φ.Π.Α., για την παράδοση αγαθών (αγροτικών προϊόντων) υπαγόμενα σε συντελεστή ΦΠΑ 13%, προς την αγοράστρια εταιρεία Ο.Ε. από την οποία έλαβε τα υπ' αριθ. 183/14.11.2018, 192/26.11.2018 και 196/28.11.2018 Ε.Δ.Δ.Α.. Τα εν λόγω Ε.Δ.Δ.Α. εκδόσεως της αγοράστριας φέρουν αριθμό απόφασης/2018 και όριο απαλλαγής 1.200.000,00€ καίτοι δεν της είχε εγκριθεί όριο για την απαλλαγή 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, ούτε είχε εκδοθεί η σχετική απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1167/2015. Στην αγοράστρια είχε χορηγηθεί έγκριση για την απαλλαγή ΦΠΑ με την υπ' αριθ. πρωτ./13.02.2015 απόφαση και εγκρινόμενο ποσό απαλλαγής 1.049.000,00€.

Επειδή, η υπ' αριθ. ΠΟΛ.1167/2015 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1808/21.08.2015) ρυθμίζει τη διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ της αγοράς αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση. Ειδικότερα, στο άρθρο 1 της εν λόγω απόφασης, ο αγοραστής των αγαθών ή των υπηρεσιών ορίζεται ως «δικαιούχο της απαλλαγής από τον ΦΠΑ πρόσωπο» και επομένως, ο απαλλασσόμενος καθίσταται υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 35 του ν.2859/2000. Επιπροσθέτως, στο ίδιο πνεύμα επιβολής κυρώσεων ήταν και η Α.Υ.Ο. 1103551/ΠΟΛ.1262/1993 στην οποία προέβλεπε ότι, σε κάθε περίπτωση χρησιμοποίησης του «Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής» για την πραγματοποίηση αγορών αγαθών ή εισαγωγών αγαθών καθώς και λήψη υπηρεσιών, με απαλλαγή από το ΦΠΑ από πρόσωπο που δεν δικαιούται της απαλλαγής αυτής συνεπαγόταν για τον

ενδιαφερόμενο (αγοραστή) για κάθε πράξη, την επιβολή κυρώσεων που προβλέπονταν, αρχικά, από την παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν.1642/1986 και μεταγενέστερα, την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997. Από τις διατάξεις της εν λόγω απόφασης σε συνδυασμό με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ΦΠΑ, δεν προκύπτει επ' ουδενί η μη τήρηση των οριζόμενων υποχρεώσεων του προμηθευτή, η οποία περιορίζεται στην λήψη του Ε.Δ.Δ.Α. πριν την έκδοση των τιμολογίων, στην αναγραφή των αριθμών τους επί των εκδοθέντων στοιχείων και στην διαφύλαξή τους. Τουτέστιν, η φορολογική αρχή εσφαλμένα επιβάρυνε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, εφόσον στηρίζεται στην εσφαλμένη εκδοχή ότι τούτος είχε τη δυνατότητα να ελέγξει εάν πράγματι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1167/2015, περί 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, βάσει της οποίας εκδόθηκαν τα επίμαχα απαλλακτικά δελτία.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού περί έλλειψης υπαιτιότητας και ευθύνης, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./17.04.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του συνεταιρισμού «.....» με Α.Φ.Μ.:..... και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./22.03.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2018 – 30/11/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,
2. την ακύρωση της υπ' αριθ./22.03.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

**Η υπ' αριθ./22.03.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/11/2018 – 30/11/2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	9.773,21 €	9.773,21 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή	243.760,97 €	245.000,00 €	1.239,03 €

Η υπ' αριθ. /22.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013

φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	100,00 €	0,00 €	-100,00 €

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

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.