



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: **1502**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-03-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... – **Α.Φ.Μ.** ..., κατά: α) της με αριθμό ...-**02-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, β) της με αριθμό ...-**02-2020**

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/09/2019, γ) της με αριθμό ...-02-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και δ) της με αριθμό ...-02-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-03-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... – **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' αριθμ. ...-02-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 0,47 € και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 24.916,15 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 12.458,31 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **37.374,93 €**, λόγω μη αναγνώρισης εισροών συνολικού ποσού 191.662,76 € ως απαλλασσόμενων του ΦΠΑ βάσει Ε.Δ.Δ.Α., διότι τα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα 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' αριθμ. ...-02-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/09/2019, αναγνωρίστηκε προς επιστροφή στον προσφεύγοντα πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 40.017,00 € και προς έκπτωση και μεταφορά πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 1.893,23 €, (βάσει ελέγχου) από ποσό 0,52 € (βάσει δήλωσης).

--Με την υπ' αριθμ. ...-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 54 παρ 1^α και 2^α του Ν. 4174/2013, πρόστιμο ύψους **100,00 €**, λόγω υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης του άρθρου 38 παρ 1α του ν. 2859/2000, 1^{ου} τριμήνου του έτους 2018, από την οποία δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

--Με την υπ' αριθμ. ...-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 54 παρ 1^α και 2^α του Ν. 4174/2013, πρόστιμο ύψους **200,00 €**, λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων του άρθρου 38 παρ 1α του ν. 2859/2000, 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου του έτους 2019, από τις οποίες δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στις από 25/02/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-30/09/2019, με βάση τα άρθρα 24, 28 και 34 του ν. 2859/2000 και τη ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τη ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../07-11-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. .../08-10-2019 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2019-30/09/2019, με την οποία αιτήθηκε ποσό επιστροφής ύψους 47.017,00 €.

Από τον έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος στα έτη 2018 και 2019 και από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τη ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, διαπιστώθηκε ότι:

Φορολογικό έτος 2018

- Στην υπ' αριθ. καταχώρησης .../22-08-2018 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 1^{ου} τριμήνου 2018, συμπεριέλαβε δαπάνες ποσού 1.033,52 €, (κωδ. 361), με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 248,25 €, (κωδ. 381), ενώ στην στήλη «Δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης» του τηρούμενου βιβλίου Εσόδων-Εξόδων του προσφεύγοντος, καταχωρήθηκε συνολικό ποσό δαπανών ύψους 1.193,52 €, με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 248,25 €. (που ταυτίζεται με το αντίστοιχο ποσό της δήλωσης). Προέκυψε δηλαδή, διαφορά αξίας δαπανών ποσού 160,00 € (1.193,52 - 1.033,52).
- Από τον έλεγχο της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των αγορών αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, προέκυψε ότι ο προσφεύγων, βάσει της υπ' αριθ. πρωτ. .../05-04-2017 αίτησής του, έλαβε έγκριση, (σχετ. η με α/α .../05-04-2017 απόφαση έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας), σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1167/2015, για χρήση Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών, που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, ποσού 981.634,40€, για το χρονικό διάστημα από 05-04-2017 έως 04-04-2018. Ωστόσο, ο προσφεύγων συνέχισε να πραγματοποιεί αγορές χωρίς Φ.Π.Α. και μετά το πέρας της περιόδου για την οποία είχε εγκριθεί απαλλαγή, συνολικού ποσού 191.662,76 € (120.467,34 €, και 71.195,42 €, κατά το κατά το 2^ο και 3^ο τρίμηνο του 2018 αντίστοιχα).

Φορολογικό έτος 2019

- Στην υπ' αριθ. καταχώρησης .../10-07-2019 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 2^{ου} τριμήνου 2019, συμπεριέλαβε αγορές και δαπάνες συνολικού ποσού 657.384,26 €, (κωδ. 361), με

αναλογούνται Φ.Π.Α. ύψους 88.712,26 €, (κωδ. 381), ενώ στην στήλη «ΦΠΑ» του τηρούμενου βιβλίου Εσόδων-Εξόδων του προσφεύγοντος, καταχωρήθηκε συνολικό ποσό ΦΠΑ ύψους 89.844,02 € και συνολικές αγορές και δαπάνες που ταυτίζονται με το αντίστοιχο ποσό της δήλωσης. Προέκυψε δηλαδή διαφορά ΦΠΑ ποσού 1.131,76 € (89.844,02 - 88.712,26).

- Στην υπ' αριθ. καταχώρησης .../08-10-2019 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 3^{ου} τριμήνου 2019, συμπεριέλαβε αγορές και δαπάνες συνολικού ποσού 292.079,66 €, (κωδ. 361), με αναλογούνται Φ.Π.Α. ύψους 40.017,03 €, (κωδ. 381), ενώ στην στήλη «ΦΠΑ» του τηρούμενου βιβλίου Εσόδων-Εξόδων του προσφεύγοντος, καταχωρήθηκε συνολικό ποσό ΦΠΑ ύψους 40.778,45 € και συνολικές αγορές και δαπάνες που ταυτίζονται με το αντίστοιχο ποσό της δήλωσης. Προκύπτουσα δηλαδή διαφορά ΦΠΑ ποσού 761,42 € (40.778,45 - 40.017,03).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../19-03-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να ανακαλέσει την απόφαση περί απαλλαγής καθώς:
α) Δεν έχει παρέλθει εύλογος χρόνος. β) Η αρχικώς χορηγηθείσα απόφαση περί απαλλαγής του ήταν κατά την έκδοσή της, απολύτως νόμιμη, καθόσον όλα τα δικαιολογητικά που συνυποβλήθηκαν προς τη Δ.Ο.Υ. μαζί με την αίτησή του, ήταν ορθά και νόμιμα, ανταποκρίνονταν, δε, στην πραγματικότητα, γεγονός που δεν αμφισβητεί ούτε η Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Η απαλλαγή του αυτή από τον ΦΠΑ, κατέστη μη νόμιμη μεταγενέστερα και επιγενόμενα, όχι λόγω τυχόν διαπίστωσης της υποβολής μη νόμιμων δικαιολογητικών, αλλά λόγω μη πλήρωσης όρου της απόφασης περί απαλλαγής, ήτοι αυτού περί της 12μηνιας διάρκειας της απαλλαγής. γ) Η ανάκληση αυτή προβλέπεται ρητώς και ευθέως ως υποχρέωση της φορολογικής διοικήσεως, στην ΠΟΛ. 1167/2015. δ) Η άμεση συμμόρφωση της φορολογικής αρχής κατά τα ανωτέρω, θα του παρείχε τη δυνατότητα να εκδώσει τροποποιητικά τιμολόγια και να εισπραχθεί και να αποδοθεί ο αναλογών ΦΠΑ.
- 2) Γνωστοποίησε στην ΑΑΔΕ, δια του με αριθ. πρωτ. .../14-8-2018 εγγράφου του, την υπέρβαση της 12μηνιας διάρκειας της χορηγούμενης σ' αυτόν απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Επομένως, δεν δικαιολογείται η από μέρους της φορολογικής αρχής (της Δ.Ο.Υ.), η καθυστέρηση ως προς τη λήψη των απαραίτητων ενεργειών, και κυρίως, όταν η καθυστέρηση αυτή επιφέρει τέτοιες δυσμενείς εις βάρος του συνέπειες, παρά την εμπράκτως εκφρασθείσα καλή του πίστη. Η Δ.Ο.Υ. Καβάλας καθυστέρησε για 15 μήνες να δράσει και να εκδώσει εντολή ελέγχου και τελικά δεν ενήργησε σύννομα, καθώς δεν προέβη μέχρι και σήμερα στην ανάκληση της απόφασης περί απαλλαγής του, προβαίνοντας, αντίθετα, σε τακτικό έλεγχο εις βάρος του. Η υπέρβαση της 12μηνιας ισχύος της απαλλαγής του, ακόμη και αν θεωρηθεί παράβαση, ήταν, γνωστή στη φορολογική αρχή

εγγράφως από τις 14/08/2018. Ο καταλογισμός του ΦΠΑ εις βάρος του από τη φορολογική αρχή, έχει σαφώς χαρακτήρα κυρωτικό, χωρίς την απαραίτητη προϋπόθεση ήτοι την υπαιτιότητά του.

- 3) Σε κάθε περίπτωση ο εν λόγω ΦΠΑ, του οποίου την απαλλαγή έτυχε ο προσφεύγων, ως προς τα τιμολόγια που εκδόθηκαν μετά τη λήξη της 12μηνιας διάρκειας ισχύος της απαλλαγής, τελικώς καταβλήθηκε από τον τελικό αποδέκτη – αγοραστή των προϊόντων, ως επιρριπτόμενος φόρος και επομένως, ουδόλως ζημιώθηκε το Δημόσιο.
- 4) Παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Οι ανωτέρω αρχές ως έκφραση του Κράτους Δικαίου, λαμβάνονται υπόψη από τη Δημόσια Διοίκηση σε κάθε μορφή της άσκησης της και, συνεπώς και από την φορολογική αρχή.

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, με τη **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ 1 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: « «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α)....ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK ή

άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν [...].».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 34 παρ 1 του Ν. 2859/2000** (ΚΦΠΑ) 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 στο **άρθρο 24 του Ν. 2859/2000** (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) 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. [...],

2. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή στο **άρθρο 28 παρ 1 εδάφιο δ' του Ν. 2859/2000** ορίζεται, 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, [...]

3. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή η παρεχόμενη με τις ως άνω διατάξεις των άρθρων 24 και 28 του Ν. 2859/2000, νομοθετική εξουσιοδότηση, κατά την έννοια των οποίων με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, ρυθμίζονται οι λεπτομέρειες για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, είναι ειδική και ορισμένη.

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ 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*».

Επειδή, στο άρθρο 164 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, ορίζεται 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 άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «*Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή*

εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

Επειδή στην **παρ 3 του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι: «3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, [...] καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή ακολούθως κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των άρθρων 24 παρ 2 και 28 παρ 3 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) εκδόθηκε η **ΠΟΛ 1167/29-07-2015** (ΦΕΚ Β'1808/21-08-2015) όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ. 1247/6.11.2015, 1142/2017 και την απόφαση Α.1221/30-09-2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, 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», με την οποία προβλέπεται 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- Έγκριση 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, εφόσον κατά την τελευταία τριετία δεν έχει εκδοθεί σε βάρος τους αμετάκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου για τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων που συνιστούν φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 παρ. 1 έως 4 του ν. 4174/2013, και το όριο έκδοσης εικονικών ή πλαστών στοιχείων, αποδοχής εικονικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων της περ. α' του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως αυτά ισχύουν.».

άρθρο 4 - Διαδικασία έγκρισης του 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: [...] 2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. 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. 3. Πριν τη λήξη της περιόδου για την οποία έχει χορηγηθεί το όριο με τις διατάξεις της παρούσας, και εφόσον το όριο αυτό δεν έχει ακόμα εξαντληθεί, δύναται ο υποκείμενος του άρθρου 1 να χρησιμοποιεί και νέα ή νέες σειρές ΕΔΔΑ, υπό την προϋπόθεση ότι θα έχει προηγηθεί ενημέρωση της ΔΟΥ με την υποβολή σχετικής γνωστοποίησης ως το επισυναπτόμενο στην παρούσα ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 9».

άρθρο 8 - Ανάκληση χορηγηθέντος ορίου: «Εφόσον, μετά την έγκριση του ορίου απαλλαγής διαπιστώνεται είτε ότι τα δικαιούχα πρόσωπα είχαν κάνει, χρήση «Ε.Δ.Δ.Α.» χωρίς προηγούμενη έγκριση ή υπέρβαση του χορηγηθέντος ορίου, είτε η έκδοση αμετάκλητης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της παρούσας ή υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε το όριο, η χορηγηθείσα έγκριση ανακαλείται. Η ανάκληση πραγματοποιείται με απόφαση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., όπως ορίζεται στο υπόδειγμα 7 και καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο αποφάσεων. Η απόφαση αυτή κοινοποιείται στον υποκείμενο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης ανάκλησης ο υποκείμενος δεν έχει δυνατότητα χρησιμοποίησης του «Ε.Δ.Δ.Α.» μέχρι έγκρισης νέου ορίου που θα του χορηγηθεί σύμφωνα με την παρούσα»..

άρθρο 9 - Λοιπές ρυθμίσεις: «4. Στις περιπτώσεις στις οποίες δικαιούχα πρόσωπα, μέχρι την έκδοση της παρούσας έχουν κάνει υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο είχε χορηγηθεί το όριο απαλλαγής, **δύνανται κατ' εξαίρεση των διατάξεων του άρθρου 8, να εφαρμόσουν τη διαδικασία της παρούσας.** Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η αξία των Ε.Δ.Δ.Α. που έχουν εκδοθεί για το διάστημα αυτό να καλύπτεται με βάση το συνολικό ποσό χωρίς ΦΠΑ των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών του δωδεκαμήνου που προηγήθηκε της υπέρβασης. Στις περιπτώσεις αυτές και μόνο, το όριο που χρησιμοποιήθηκε μετά τη λήξη της δωδεκάμηνης ισχύος του Ε.Δ.Δ.Α. αφαιρείται από αυτό της επόμενης περιόδου.»

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία του Δικαστηρίου τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ είναι τέσσερα, και συγκεκριμένα η γενική εφαρμογή του επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, η είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πώλησης, ασχέτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί, καθώς και η έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται στο στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή (βλ. Υπόθεση C-188/2009 σκέψη 47). Ο ΦΠΑ έχει σχεδιαστεί ως γενικός φόρος ιδιωτικής, τελικής κατανάλωσης και όχι ως βάρος για τις επιχειρήσεις οι οποίες επεμβαίνουν στα στάδια που οδηγούν στην κατανάλωση αυτή. Το σύστημα έκπτωσης του ΦΠΑ σκοπό έχει να απαλλάξει

πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ ο οποίος χρεώθηκε ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια αποκλείεται η διπλή φορολόγηση του επιτηδευματία. (βλ. Υπόθεση C-32/2003 Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα σκέψη 32).

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., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, 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 (βλ. C-188/2009, σκέψη 26).

Επειδή, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος. (βλ. σχετ νομολογία και συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-374/16 , C-375/16 σκέψη 32).

Επειδή, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις πράξεις εξαγωγής, για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Ωστόσο, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ιδίως η αρχή της αναλογικότητας (βλ. C-307/16 σκέψεις 32 και 33 και C-653/18 σκέψη 26).

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, ένα εθνικό μέτρο βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου όταν εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ από την τήρηση τυπικών υποχρεώσεων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ουσιαστικές προϋποθέσεις και, ιδίως, χωρίς να εξετάζεται το κατά πόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις αυτές. Πράγματι, οι πράξεις πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους (βλ. C-495/17 σκέψη 38, και C-275/18 σκέψη 29).

Επειδή, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, **η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας** επιτάσσει τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο δεν τήρησαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (βλ. C-495/17, σκέψη 39). Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται δύο μόνον περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης μπορεί έχει ως αποτέλεσμα τη μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ εφόσον εμποδίζεται εξαιτίας της η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (C-495/17 σκέψη 42, και C-275/18 σκέψη 35). **Δεν μπορεί να γίνεται επίκληση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας με σκοπό την απαλλαγή από τον ΦΠΑ από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, η οποία υπονομεύει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.** Δηλαδή σε περίπτωση που ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη στην οποία προέβη αποτελούσε μέρος απάτης την οποία διέπραξε ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να την αποφύγει, δεν πρέπει να του χορηγηθεί το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ (βλ. C-495/17 σκέψη 41, και C-275/18 σκέψη 33).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του*».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο καταλογισμός του ΦΠΑ εις βάρος του από τη φορολογική αρχή, λόγω μη αναγνώρισης των εισροών του συνολικού ποσού 191.662,76 € ως απαλλασσόμενων του ΦΠΑ βάσει των επίμαχων Ε.Δ.Δ.Α., που εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2018, τα οποία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1167/2015 περί απαλλαγής από το Φ.Π.Α., έχει χαρακτήρα κυρωτικό και αντιβαίνει στις αρχές της ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς δεν ζημιώθηκε το Δημόσιο με την απαλλαγή αυτή.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων και η από 25/02/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη, είχε, ως αντικείμενο κύριας δραστηριότητας, το χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών ενώ ως δευτερεύουσες δραστηριότητες δηλώθηκαν η εξαγωγή εγχώριων νωπών αγροτικών προϊόντων και το χονδρικό εμπόριο ελαίων. Τηρούσε απλογραφικά βιβλία και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Βάσει της υπ' αριθ. πρωτ. .../05-04-2017 αίτησής του, έλαβε έγκριση, με την υπ' αριθ. .../05-04-2017 απόφαση έγκρισης απαλλαγής από τον ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1167/2015, για χρήση Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής

(Ε.Δ.Δ.Α.) για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών, που προορίζονται για εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ποσού 981.634,40 €, για το χρονικό διάστημα από 05-04-2017 έως 04-04-2018.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, στο πλαίσιο αίτησης επιστροφής ΦΠΑ πιστωτικού υπόλοιπου ύψους 40.017,00 € για το 3^ο τρίμηνο του 2019, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, κάνοντας χρήση του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από τον ΦΠΑ (Ε.Δ.Δ.Α.) εξακολούθησε να πραγματοποιεί αγορές χωρίς Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 120.467,34 €, κατά το 2^ο τρίμηνο του 2018 και συνολικού ποσού 71.195,42 € κατά το 3^ο τρίμηνο του 2018, ήτοι συνολικού ποσού 191.662,76 €, για το χρονικό διάστημα από 04-04-2018 έως 30-09-2018, καθ' υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε το όριο, χωρίς ωστόσο να σημειωθεί υπέρβαση του χορηγηθέντος ορίου ποσού 981.634,40 €.

Επειδή, κατά τα οριζόμενα στην παρ 4 του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1167/29.7.2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την απόφαση Α.1221/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, τα δικαιούχα πρόσωπα, τα οποία, μέχρι και την τροποποίηση της ανωτέρω ΠΟΛ με την απόφαση Α.1221/2020, έχουν κάνει υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο είχε χορηγηθεί το όριο απαλλαγής, (μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται και ο προσφεύγων), δύνανται κατ' εξαίρεση των διατάξεων του άρθρου 8, να εφαρμόσουν τη διαδικασία της ΠΟΛ. 1167/29.7.2015. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η αξία των Ε.Δ.Δ.Α. που έχουν εκδοθεί για το διάστημα αυτό να καλύπτεται με βάση το συνολικό ποσό χωρίς ΦΠΑ των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών του δωδεκαμήνου που προηγήθηκε της υπέρβασης. Στις περιπτώσεις αυτές και μόνο, το όριο που χρησιμοποιήθηκε μετά τη λήξη της δωδεκάμηνης ισχύος του Ε.Δ.Δ.Α. αφαιρείται από αυτό της επόμενης περιόδου.

Επειδή, από το αρχείο του taxinet, βάσει των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ του προσφεύγοντος προκύπτει συνολική αξία ενδοκοινοτικών παραδόσεων ύψους 833.701,55 € (κωδ 342), για το δωδεκάμηνο που προηγείται της υπέρβασης, (5/4/2017-04/04/2018) ως εξής: ενδοκοινοτικές παραδόσεις 2^{ου} τριμήνου 2017, ύψους 189.155,58 €, ενδοκοινοτικές παραδόσεις 3^{ου} τριμήνου 2017, ύψους 1.804,56 €, ενδοκοινοτικές παραδόσεις 4^{ου} τριμήνου 2017, ύψους 336.957,96 € και ενδοκοινοτικές παραδόσεις 1^{ου} τριμήνου 2018, ύψους 305.783,45 € και επομένως πληρούται η προϋπόθεση για τον προσφεύγοντα που τίθεται στην παρ 4 του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1167/29.7.2015, όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση Α.1221/2020 και ισχύει, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κάνοντας χρήση του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από τον ΦΠΑ, πραγματοποίησε αγορές συνολικού ποσού 191.662,76 €, για το χρονικό διάστημα από 04-04-2018 έως 30-09-2018.

Επειδή ο προσφεύγων πληρούσε τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που τίθενται από την ΠΟΛ 1167/2015 προκειμένου να τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ για την αγορά ή την εισαγωγή αγαθών

που προορίζονταν για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, καθώς σύμφωνα με την από 25/02/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, δεν προέκυψαν εις βάρος του παραβάσεις φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 παρ. του ν. 4174/2013 για το έτος 2018, ώστε να μην δύναται να λάβει έγκριση απαλλαγής από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, σύμφωνα με την ανωτέρω ΠΟΛ.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία, τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να προβάλλουν, εφόσον είναι αναγκαίο, την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ κατά μιας εθνικής διάταξης ή κατά της εφαρμογής της, αν η διάταξη αυτή ή η εφαρμογή της αντιβαίνει στην εν λόγω αρχή (βλ. C-309/2006 σκέψη 34 και C-138/12 σκέψη 40).

Επειδή, η υπαγωγή της υπό κρίση περίπτωσης στις οικείες διατάξεις περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ δεν συνιστά διασταλτική ή αναλογική ερμηνεία του Ν. 2859/2000, αλλά απλώς εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπονται από τα άρθρα τα άρθρα 24 παρ 1 εδάφιο ζ' και 28 παρ 1 εδάφιο δ' του Ν. 2859/2000, συνδυαστικά με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1167/29-07-2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την απόφαση Α.1221/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Σημειώνεται ότι από τη φορολογική αρχή αναγνωρίστηκε προς έκπτωση και μεταφορά στο 4^ο τρίμηνο του 2019 επιπλέον συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 1.892,71 €, ως εξής: 1.131,76 € (89.844,02 - 88.712,26) για το 2^ο τρίμηνο 2019 και 761,42 € (40.778,45 - 40.017,03) για το 3^ο τρίμηνο 2019, όπως προέκυψε από την στήλη του ΦΠΑ των αντίστοιχων τριμήνων του τηρούμενου βιβλίου Εσόδων –Εξόδων του προσφεύγοντος, που ωστόσο δεν συμπεριλήφθηκε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 2019.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι φορολογητέες εισροές συνολικού ποσού 191.662,76 € που πραγματοποίησε ως απαλλασσόμενες του ΦΠΑ βάσει των εκδοθέντων από αυτόν Ε.Δ.Δ.Α., κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός για το σύνολο των υπό κρίση Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής από τον ΦΠΑ (Ε.Δ.Δ.Α.) που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τους προμηθευτές του και των τιμολογίων που έλαβε βάσει αυτών (εισροών), συνολικής αξίας 191.662,76 € (120.467,34 €, και 71.195,42 €, κατά το κατά το 2^ο και 3^ο τρίμηνο του 2018 αντίστοιχα), για τη φορολογική περίοδο 04/04/2018 - 30/09/2018. Αναφορικά με τις πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω ανακριβών δηλώσεων, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της ημερομηνία κατάθεσης **19-03-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... – **Α.Φ.Μ.** ... και συγκεκριμένα την **τροποποίηση: α)** της με

αριθμό **...-02-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και την **επικύρωση: β)** της με αριθμό **...-02-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/09/2019, **γ)** της με αριθμό **...-02-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και **δ)** της με αριθμό **...-02-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. **...-02-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκροών						
Σύνολο φορολογητέων εισροών	421.216,53	421.376,53	-160,00	421.376,53	-160,00	0,00
Σύνολο Φόρου εκροών						
Υπόλοιπο φόρου εισροών	0,47	-24.916,15	24.916,62	0,47		24.916,62
Πιστωτικό υπόλοιπο	0,47		0,47	0,47		0,47
Χρεωστικό υπόλοιπο		24.916,15	24.916,15			24.916,15
Πρόστιμο του αρ. 58 ^Α και τόκοι αρ. 53 του ΚΦΔ		12.458,31	12.458,31			12.458,31
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	37.374,46	37.374,93	0,00	0,00	37.374,93
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,47		0,47	0,47		0,47

Υπ' αριθμ. **....-02-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/09/2019

Υπόλοιπο φόρου προστιθέμενης αξίας για έκπτωση	1.893,23
Υπόλοιπο φόρου προστιθέμενης αξίας για επιστροφή	40.017,00

Υπ' αριθμ. **...-02-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174	Φορολογικό έτος 2018
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	100,00 €

Υπ' αριθμ. ...-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174	Φορολογικό έτος 2019
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	200,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.