



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 04.09.2023

Αριθμός απόφασης: 614

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aaade.gr**

**Url : www.aaade.gr**

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **..04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **..(ELENXIS ..)** ενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «..... » με **ΑΦΜ: .....**, νομίμως εκπροσωπούμενης από την διαχειρίστριά της .....με ΑΦΜ ..... κατά:
- α) της με αρ. ....**03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **20.06.2020 - 31.12.2020**, β) της με αρ. ....**03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021** γ) της με αρ. ....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 30.06.2022**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Το με αρ. πρωτ. ....**04.2023** διαβιβαστικό έγγραφο (ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ....**2023** ΕΜΠ) της Δ.Ο.Υ... με συνημμένο ένα usb stick της προσφεύγουσας.
6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ....
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **..04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ....) ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «..... » με **ΑΦΜ: .....** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αρ. ....**03.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικής περιόδου **20.06.2020 - 31.12.2020**, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού **3.785,33€**, λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού **3.785,33€** δαπανών ύψους **15.772,19€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

-Με τη με αρ. ....**03.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021**, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού **14.607,94€**, κατόπιν: α) διαπίστωσης μη δηλούμενων φορολογητέων εκροών (μισθωμάτων) ύψους **7.500,00€** με αναλογούντα ΦΠΑ ύψους **1.800,00€**

β) μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 3.785,33€ και γ) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 12.807,94€ δαπανών ύψους 37.870,06€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 .

-Με τη με αρ. ....03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 30.06.2022, δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση και κατ' επέκταση για επιστροφή ποσού 26.750,95€, κατόπιν: α) διαπίστωσης μη δηλούμενων φορολογητέων εκροών (μισθωμάτων) ύψους 15.000,00€ με αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 3.000,00€ καθώς και μη αναγνώρισης ως ενδοκοινοτικών παραδόσεων εκροών ύψους 14.347,15€ και καταλογισμού του ΦΠΑ αυτών ύψους 3.443,32€ β) μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 14.607,94€ και γ) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 5.482,76€ δαπανών ύψους 21.387,20€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 .

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 07.03.2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000 και Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας συνοπτικά τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Η ελεγκτική αρχή δεν εξέτασε κατ' ουσίαν το υπ' αρ. ....03.2023 υπόμνημα που υπέβαλε εμπρόθεσμα η προσφεύγουσα στις 28.02.2023

2.Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας. Παραβίαση αρχής αναλογικότητας. Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης για την προέκταση του χρονικού διαστήματος της ελεγχόμενης περιόδου, από 20.06.2020 έως 30.06.2022, κατόπιν του υπ' αρ. ....07.2022 αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ ποσού 34.721,90€. Το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01.06.2022 - 30.06.2022 προήλθε από αγορές/δαπάνες των φορολογικών περιόδων 01.05.2022 - 31.05.2022 και 01.06.2022 - 30.06.2022.

3. Αοριστία της έκθεσης μερικού ελέγχου λόγω της εφαρμογής καταργημένων διατάξεων (ΠΟΛ. 1090/2.4.2012 και ΠΟΛ. 1067/3.4.2013) σύμφωνα με την εγκύκλιο Α1104/19.05.2020.

4. Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, έλλειψη προηγούμενης ακρόασης για μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ εισροών ποσού 102,39€ για αγορά φορητού υπολογιστή καθαρής αξίας 426,61€ κατά τον Ιανουάριο του 2021.

5. Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, έλλειψη προηγούμενης ακρόασης για μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ εισροών ποσού 336,08€ για αγορές/δαπάνες που αφορούσαν επαγγελματικό φορτηγό Ι.Χ. όχημα της επιχείρησης, καθαρής αξίας 1.400,32€ κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2021 έως 31.12.2021.

6. Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ α) ποσού 2.224,43 € που αναλογεί σε δαπάνες συνολικής αξίας 9.268,45 € για τη φορολογική περίοδο 20.06.2020-31.12.2020, β) ποσού 4.941,15 € που αναλογεί σε δαπάνες συνολικής αξίας 20.588,12 € για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 και γ) ποσού 1.815,96 € που αναλογεί σε δαπάνες συνολικής αξίας 7.566,50 € τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-30.06.2022.

7. Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ εισροών α) ποσού 686,59 € που αναλογεί σε δαπάνες συνολικής αξίας 2.860,80€ για τη φορολογική περίοδο 20.06.2020-31.12.2020, β) ποσού 1.534,15 € που αναλογεί σε δαπάνες συνολικής αξίας 6.392,29 € για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 και γ) ποσού 784,03€ που αναλογεί σε δαπάνες συνολικής αξίας 3.226,80 € τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-30.06.2022.

8. Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για τον χαρακτηρισμό της υπεκμίσθωσης κτιριακής εγκατάστασης, ως βιομηχανική με αποτέλεσμα τον καταλογισμό του ΦΠΑ εκροών (με συντελεστή 24%), που αναλογεί σε εισπραχθέντα ενοίκια ύψους 7.500,00 € για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 και 15.000,00€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-30.06.2022.

9. Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για τον χαρακτηρισμό ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά τις περιόδους 01.01.2022-30.06.2022 ως συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας, καθαρής αξίας 14.347,15€.

Ως αποτέλεσμα την εσφαλμένης ερμηνείας της ελεγκτικής αρχής ήταν ο καταλογισμός σε βάρος της επιχείρησης του ΦΠΑ εκροών με συντελεστή 24% ποσού 3.443,32€.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

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

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

**Επειδή**, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), που ορίζει τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ.**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή στις 26.01.2023 κοινοποίησε ηλεκτρονικά στο e-mail της προσφεύγουσας (αρ. καταχώρισης ..... ) το με αρ.πρωτ. ....2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου αρ.28 του ΚΦΔ με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας την 01.03.2023 εκπρόθεσμα το με αρ. πρωτ..... υπόμνημα απόψεων. Οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εξετάσθηκαν από τη φορολογική αρχή και έγιναν εν μέρει δεκτοί, όπως αποτυπώνεται στο πόρισμα της από ..03.2023 έκθεσης ΦΠΑ, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ....

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος

### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

Επειδή, με το άρθρο 23 του 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 αρχεία (βιβλία και 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται,

με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

**Επειδή**, με το άρθρο **25§1 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αρ. Ο ΔΕΛ Β1102446 ΕΞ 2019/16.07.2019 ορίζεται ότι:

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β**

### **Άρθρο 1 - Ελεγχόμενη περίοδος.**

«Για τις αιτήσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ» εάν στην ελεγχόμενη περίοδο μεταφέρεται πιστωτικό υπόλοιπο από προηγούμενες ανέλεγκτες φορολογικές περιόδους, θα πρέπει στην εντολή ελέγχου να περιλαμβάνονται και οι προηγούμενοι περίοδοι, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων...»

**Επειδή**, το διαδικαστικό δίκαιο περιέχει κανόνες συμπεριφοράς της διοίκησης κατά την προετοιμασία της διοικητικής πράξης ή κατά διαφορετική προσέγγιση, τον τρόπο διαμόρφωσης

της απόφασης της διοίκησης. Η διαδικασία εντάσσεται στην εξωτερική νομιμότητα της πράξης [Κ. Γώγος, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, σελ. 36-37]

**Επειδή**, η εντολή ελέγχου συνιστά ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου. Ελαττώματα εξάλλου της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελεγκτικά όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης [Φορολογική διαδικασία, Ευσ. Μπακάλης – Π. Πανταζόπουλος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 78]. Η εντολή ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, ειδική και ορισμένη, τουτέστιν να αναγράφει με σαφήνεια τα ελεγκτέα φορολογικά αντικείμενα και τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

**Επειδή**, από τα προαναφερθέντα συνάγεται σαφώς ότι ο ρητός, σαφής και ειδικός καθορισμός του αντικειμένου ελέγχου, ήτοι του είδους της φορολογίας και της φορολογικής περιόδου που θα ελεγχθούν, αποτελεί αναγκαίο στοιχείο της εντολής ελέγχου. Το δε περιεχόμενο της εντολής ελέγχου, οριοθετεί το πλαίσιο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από την ...03.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. .... προκύπτει ότι κατόπιν του υπ' αρ. πρωτ. ..../26.07.2022 αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ ποσού 34.721,90€ της προσφεύγουσας, το οποίο υποβλήθηκε με την υπ' αρ. ..../2022 δήλωση ΦΠΑ μηνός Ιουνίου 2022, διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της υπ' αρ.....16.08.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής.

**Επειδή**, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. .... εξέδωσε την ως άνω εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, για τη φορολογική περίοδο 20.06.2020- 30.06.2022, (δηλ. πέραν της φορολογικής περιόδου 01.06.2022 – 30.06.2022 που αφορούσε την επιστροφή φόρου ύψους 34.721,90€ βάσει του υπ' αρ. πρωτ...../26.07.2022 αιτήματος της προσφεύγουσας) προκειμένου να ελεγχθεί το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 20.939,05€, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 23 και 25 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ιδίου ως άνω νόμου και την ΔΕΛ Β1102446 ΕΞ 2019/16.07.2019. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της φορολογικής περιόδου του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Συντάγματος), οι επιβαλλόμενοι περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από τη ρύθμιση σκοπού δημοσίου συμφέροντος. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες της τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερκοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 990/2004 Ολομ, 3474/2011 Ολομ, 1195/2016 Ολομ).

**Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικώς και αορίστως την παραβίαση της αρχής αναλογικότητας χωρίς να κάνει ρητή μνεία της βλάβης που υπέστη εξαιτίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται

**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, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος

εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, ουδόλως παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, ως αντικείμενες στην αρχή της χρηστής διοίκησης απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος

#### Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 ΘΕΜΑ: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ΚΦΔ "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"». ορίζονται τα εξής:

#### **Άρθρο 23**

1. 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.

#### **Λοιπά θέματα ελέγχου**

5. Για τις περιπτώσεις που απαιτείται διενέργεια ελέγχου για την επιστροφή Φ.Π.Α. δόθηκαν οδηγίες με την εγκύκλιο διαταγή ΔΕΛ Α1197280/24.12.2013.

#### **1. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις**

Ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες, για τη φορολογική περίοδο για την οποία έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου:

**1.1.** Έλεγχος αν τα δεδομένα των βιβλίων συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά της δήλωσης Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου....

**1.2.** Έλεγχος αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής του κατά τις ισχύουσες διατάξεις [...]

Επειδή, με την Α1104/19.05.2020 απόφαση του διοικητή της ΑΑΔΕ. Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), ως εξής:

#### **“Άρθρο 1**

##### **Δικαίωμα επιστροφής**

Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξαρχής ή από επιγενόμενο λόγο.

#### **Άρθρο 2**

**Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου[..]**

##### **2.Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση**

Το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή που αναγράφεται σε δήλωση Φ.Π.Α., επιστρέφεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης των αιτήσεων που δημιουργούνται ηλεκτρονικά, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Η αξιολόγηση των αιτήσεων επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά χρονική σειρά, με κριτήριο τον χρόνο υποβολής των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις οποίες έχει αναγραφεί ποσό προς επιστροφή και όχι με κριτήριο τις φορολογικές περιόδους που αυτές αφορούν. Αξιολόγηση κατά τα ως άνω γίνεται και για τις αιτήσεις οι οποίες για οποιονδήποτε λόγο υποβάλλονται σε έντυπη μορφή. Η αξιολόγηση υλοποιείται στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (Ο.Π.Σ.) Elenxis με περιοδικότητα τουλάχιστον 15 ημερών.

Οι αξιολογημένες αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αναρτώνται στην εφαρμογή Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis σε αρχεία, χαρακτηρισμένες με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ» ή «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», και είναι ορατές στις Δ.Ο.Υ. και στις Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Φ.Ε.Υ.), κατά λόγο αρμοδιότητας.

Πριν τη διαδικασία αξιολόγησης των αιτημάτων προηγείται τυχόν εφαρμογή της διαδικασίας διαγραφής αχρεώστητης οφειλής Φ.Π.Α. βάσει τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1104/2015.

**3.** Διαχείριση αιτήσεων επιστροφής που αξιολογήθηκαν Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για την επιστροφή του φόρου υποχρεούται να ανακτήσει αμελλητί τα προαναφερόμενα αρχεία της παραγράφου 2 από την εφαρμογή Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis και να προβεί,

εντός δέκα (10) εργασίμων ημερών από την ανάκτηση, στις ακόλουθες ενέργειες, κατά περίπτωση: Α. Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ», το οποίο αναρτάται τόσο στις Δ.Ο.Υ. με Τμήμα Ελέγχου όσο και στις Δ.Ο.Υ. στις οποίες έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου, να τις ερευνήσει, πριν την επιστροφή, προβαίνοντας στις ενέργειες σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην παράγραφο Α.1. του Παραρτήματος Ι της παρούσας, χωρίς την αναζήτηση δικαιολογητικών από τον φορολογούμενο.

Εφόσον διαπιστωθεί η συνδρομή έστω ενός εκ των ειδικότερα οριζόμενων κριτηρίων της παραγράφου Α.1. του Παραρτήματος Ι της παρούσας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την παραλαβή της δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου που αφορά το αίτημα επιστροφής, ενημερώνει τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ελέγχου, εφόσον είναι διαφορετικός.

Ο αρμόδιος για τον έλεγχο Προϊστάμενος, εντός της προθεσμίας των δέκα (10) εργασίμων ημερών του πρώτου εδαφίου, εισηγείται την επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο πριν την επιστροφή, με πλήρη αιτιολόγηση.

Β. Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τον έλεγχο προβαίνει σε έκδοση εντολής ελέγχου εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την ημερομηνία που εμφανίζονται στο Ο.Π.Σ. Elenxis ως «ΥΠΟΨΗΦΙΕΣ ΣΤΗ Φ.Ε.Υ.».

#### 4. Επιλογή δείγματος προς έλεγχο

Για τις περιπτώσεις δικαιούχων που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο, δύναται να διενεργείται εκ των υστέρων έλεγχος σε δείγμα που επιλέγεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4174/2013. [..]

### Άρθρο 4

#### Προϋποθέσεις και διαδικασία καταβολής ποσού επιστροφής

1. Για τα αιτήματα επιστροφής που διεκπεραιώνονται με τη διαδικασία του άρθρου 2 της παρούσας, με την υποβολή της δήλωσης αίτησης επιστροφής, η αρμόδια Διεύθυνση της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. εκδίδει κεντρικά ατομικά φύλλα έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ.), τα οποία, μετά την πάροδο της δεκαήμερης προθεσμίας οριστικοποίησης του αρχείου των αιτήσεων επιστροφής, της περίπτωσης 3 του άρθρου 2 της παρούσας, χαρακτηρίζονται ως ακολούθως:

α) ως Α.Φ.ΕΚ. «ΑΜΕΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ», για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αντίστοιχο αρχείο, τα οποία εκκαθαρίζονται κεντρικά από την αρμόδια Διεύθυνση της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. και αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα για διεκπεραίωση,

β) ως Α.Φ.ΕΚ. «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αντίστοιχο αρχείο, τα οποία αποστέλλονται προς εκκαθάριση στις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα. Εφόσον ολοκληρωθεί ο έλεγχος, τα Α.Φ.ΕΚ. ενημερώνονται από την Δ.Α.Φ.Ε. με τη σχετική ένδειξη μεταβολής και διενεργείται η εκκαθάριση από στις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα.

2. Τα Α.Φ.ΕΚ. «ΑΜΕΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ» που εκδίδονται και εκκαθαρίζονται, κεντρικά, από τη Δ.Α.Φ.Ε., φέρουν την υπογραφή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με μηχανογραφική σήμανση και τη σφραγίδα της Α.Α.Δ.Ε. στις θέσεις υπογραφών της σύνταξης και εκκαθάρισης, ενώ τα Α.Φ.ΕΚ. «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», που εκδίδονται, κεντρικά, χωρίς να εκκαθαρίζονται από την Δ.Α.Φ.Ε., φέρουν την υπογραφή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με μηχανογραφική σήμανση και τη σφραγίδα της Α.Α.Δ.Ε. μόνο στη θέση υπογραφής της σύνταξης.

3. Η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

4. Τα Α.Φ.ΕΚ. δύνανται να εκτυπωθούν είτε ατομικά ανά Α.Φ.Μ. είτε συγκεντρωτικά, σε περίπτωση συμψηφιστικής εξόφλησης του τίτλου.[..]

## **Άρθρο 7**

### **Έναρξη ισχύος**

Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της και από την έναρξη ισχύος αυτής καταργούνται οι ΠΟΛ.1073/2004, ΠΟΛ.1090/2012 και ΠΟΛ.1067/2013 αποφάσεις.

Επειδή, οι επικληθείσες από την προσφεύγουσα ΠΟΛ.1090/2012 και ΠΟΛ.1067/2013 που παρατίθενται στις ισχύουσες διατάξεις της από ..03.2023 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. .... έχουν καταργηθεί με την με αρ. Α 1104/19.05.2020 απόφαση του διοικητή της ΑΑΔΕ, ωστόσο όμως οι ελεγκτικές επαληθεύσεις από τη φορολογική αρχή διενεργήθηκαν βάσει της εγκυκλίου με αρ. ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24.12.13: «Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ». Εξάλλου το περιεχόμενο των καταργημένων ΠΟΛ1090/2012 και ΠΟΛ.1067/2013 συνιστούσε διαδικαστικές οδηγίες χειρισμού των υποβαλλόμενων αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος .

### **Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο, έκτο, έβδομο, όγδοο και ένατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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, ...».

**Επειδή**, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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.»

**Επειδή**, με την παρ 1 του άρθρου 5, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. »

**Επειδή**, με το άρθρο 8 του ν. 2859/2000 Παροχή υπηρεσιών όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4211/2013, ορίζεται ότι: « 2.Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης: .....δ) ι. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων (Ε 10/87).

**Επειδή**, στο άρθρο 13 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β)..... 6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος – μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος – μέλος και β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.»

**Επειδή**, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής

αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) 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, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28,»

**Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»**

**Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:**

**«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α` παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.**

**Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α` του Ν.1642/1986.**

**2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:**

**α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.**

**β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α`, παρ. 2 του Ν.1642/1986.**

**γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.**

**δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.**

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ) ....

**γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:**

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφο (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην

Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- **Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων**, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

#### 5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ` VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ` (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η

δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2019/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ' Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912':«.....

#### **Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ** **α. Γενικά**

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

#### **β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011**

Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ.

**Συγκεκριμένα:**

#### **Παράγραφος 1**

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

#### **Περίπτωση α**

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

#### **Περίπτωση β**

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

**Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:**

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

**Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:**

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών

- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου

- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

.....

### **Παράγραφος 3**

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

**Στην κατηγορία 1** τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

**Στην κατηγορία 2** τα κάτωθι έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ.»

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/26.4.1999 ΕΔΥΟ:** «...γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου

χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «.....η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C- 409/04, C-184/05, (C-84/09).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24).

Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, 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 (C-188/09, σκέψη 26).

Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας,

απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., C-184/05, σκέψη 26).

Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30).

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 30§1 και §4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: « 1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

..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 οиноπνευματωδών 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)αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α τής 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- 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,
- ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ τής παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διακανονισμός εκπτώσεων» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. [...]. 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτοςσιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. [...]. 3. [...]. 4« Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και

τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. [...]

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο 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) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. [...] 2. [...]»

Επειδή με βάση τα παραπάνω το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με φόρο εκροών της περιόδου αυτής και των επομένων περιόδων μέχρι το χρόνο παραγραφής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 4, 6 και 7 της απόφασης): «4. ...σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του Φ.Π.Α. και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενες πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεων του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, [...] και C- 142/11, [...], σκέψεις 37-39, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. τον Φ.Π.Α. επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του

κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ. και αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, [...], σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C- 409/99, [...] και [...], Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, [...] και [...], σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, [...] σκέψη 18, κ.ά.), ασκείται δε πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του Φ.Π.Α. εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς την φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον Φ.Π.Α. (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, [...], σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, [...], σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C- 37/95, [...] σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, [...], σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, [...], σκέψη 51, κ.ά.). 5. [...].

6. Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ν. 1642/1986, ερμηνευόμενων υπό το φως της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α., όπως έχει, κατά τα ανωτέρω, ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ένωσης (βλ. επίσης την απόφαση ΔΕΚ της 6ης Μαρτίου 2008, C- 98/07 [...] A/S, [...] A/S, σκέψη 33, κατά την οποία «από το γράμμα της διατάξεως [του άρθρου 20 παρ. 4] προκύπτει με σαφήνεια ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά αποκλειστικώς και μόνον την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20, το οποίο ρυθμίζει τον διακανονισμό των εκπτώσεων»), συνάγεται ότι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης. Η έκπτωση αυτή διακανονίζεται, περαιτέρω, κατά τους όρους και προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (κατά τον χρόνο υποβολής τη εκκαθαριστικής δηλώσεως). Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 (στην αξία των οποίων, ωστόσο, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ως προς τις οποίες, όμως, δε θίγεται, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης), τότε: α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης

χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά (εφαρμοζόμενης, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελής) δικαίωμα επιστροφής του φόρου [βλ. σχετικώς και τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση επί του ν. 1882/1990, με το άρθρο 24 παρ. 3 του οποίου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α) της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986, κατά τα οποία -εν όψει, προδήλως, της ως άνω παρεχόμενης δυνατότητας επιστροφής (ανάκτησης) του φόρου- “η διάταξη σκοπεί στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας, καθώς δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκτούν επενδυτικά αγαθά αναγκαία για τη λειτουργία τους μη επιβαρυνόμενα με φόρο προστιθέμενης αξίας”].

7. ...Κατά την κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23 παρ. 1 και 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 προκύπτει “α) ότι ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δικαιούται, μεταξύ άλλων, να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης (πωλήσεως) αγαθών και το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές αγαθών επένδυσης, β) ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης των εν λόγω αγαθών επένδυσης, γ) ότι τέτοια αγαθά για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει μεν κατά κυριότητα σε αυτή, έχει όμως βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης τη χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών και δ) ότι η χρονική αυτή προϋπόθεση πρέπει απαραίτητα να συντρέχει κατά το χρόνο γενέσεως του δικαιώματος της εκπτώσεως του φόρου, δηλαδή κατά το χρόνο χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Εν όψει αυτών, το εφετείο δέχθηκε ακολούθως, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ήταν δυνατή η έκπτωση “του φόρου των αγαθών επένδυσης”, διότι “το έτος [...], που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική προϋπόθεση της 9ετούς χρήσεως των ακινήτων βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα μισθωτήρια είχαν διάρκεια 6 ετών”. Σύμφωνα, όμως, με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλομένης είναι μη νόμιμη. Τούτο διότι, ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά (ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκροών της τον αναλογούντα φόρο, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κλπ επί των κτιρίων, τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση

υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. [...].»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από ..03.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. .... η προσφεύγουσα εταιρεία, τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, είναι υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, έχει ως κύρια δραστηριότητα την κατασκευή κυματοειδούς χαρτιού. Η προσφεύγουσα ξεκίνησε τη δραστηριότητά της την 20.06.2020 σε μισθωμένες εγκαταστάσεις, με έδρα ..... και τρία υποκαταστήματα στο ....., στον ..... και ....

Επειδή, από την φορολογική αρχή διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ως προς τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες από τη προσφεύγουσα, ότι η δαπάνη που αφορά έναν φορητό υπολογιστή (Laptop) που αγοράστηκε με το υπ' αρ. ....01.2021 Τ-Δ.Α. καθαρής αξίας 426,61€, πλέον ΦΠΑ ύψους 102,39€, δεν βρέθηκε στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας στον Κοπανό Βέροιας, με συνέπεια ορθώς από τη φορολογική αρχή να μην αναγνωρισθεί το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εισροών ύψους 102,39€ από τον φόρο εκροών φορολογικής περιόδου 01.01.2021 -31.12.2021, καθώς η έκπτωση παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ.1 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το υπό κρίση επενδυτικό αγαθό (Laptop) βρίσκεται στις εγκαταστάσεις της και χρησιμοποιείται για τη διευκόλυνση της διοικητικής λειτουργίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τις δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2021 -31.12.2021 και που αφορούσαν ανταλλακτικά, ελαστικά επαγγελματικού αυτοκινήτου ΦΙΧ ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εισροών ύψους 336,00€ από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ε' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 καθώς:

α) Στο υπ.αρ. ΤΔΑ .../24-11-2021, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του .... με ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας 40,32€ πλέον ΦΠΑ ύψους 9,68€ δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος.

β) Το υπ.αρ. ..../30-08-2021 τιμολόγιο καθαρής αξίας 700,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 168,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του .... με ΑΦΜ ..... αφορούσε ανταλλακτικό τύπου ..... το οποίο δεν τοποθετείται σε ΦΙΧ τύπου Renault Clio, αλλά σε επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας όπως ALFA ROMEO,FIAT,OPEL, που τυγχάνει να έχει στην κατοχή της η προσφεύγουσα (με αρ.κυκλοφορίας ... ΕΙΧ).

γ) Στο υπ.αρ. ....20-11-2021, τιμολόγιο καθαρής αξίας 160,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 38,40€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του .... με ΑΦΜ ..... ο αριθμός κυκλοφορίας ΕΕΤ6969 ΦΙΧ αναγράφηκε εκ των υστέρων.

δ) Το υπ.αρ. ....20-11-2021 τιμολόγιο-δελτίο αποστολής καθαρής αξίας 500,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 120,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του .... με ΑΦΜ ..... αφορούσε ελαστικά τεσσάρων (4) εποχών διαστάσεων 185/65R15 για επιβατικά και όχι φορτηγά αυτοκίνητα.

Τα ως άνω παραστατικά βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρηθέντα βιβλία της προσφεύγουσας στο λογαριασμό με την περιγραφή «ΦΟΡΤΗΓΟ ΑΥΤ/ΤΟ .....

Από το Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων του Taxis προέκυψε ότι το φορτηγό αυτοκίνητο με πινακίδες ..... ανήκει σε τρίτη επιχείρηση με την επωνυμία « .....» με Α.Φ.Μ. ....

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ως άνω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για το με αρ. κυκλοφορίας ..... φορτηγό Ι.Χ. ιδιοκτησίας της και εκ' παραδρομής καταχωρήθηκαν σε λογαριασμό με περιγραφή «ΦΟΡΤΗΓΟ ΑΥΤ/ΤΟ ....., απορρίπτεται ως αβάσιμος.

–Περαιτέρω από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εκροών κατά τα οριζόμενα του άρθρου 33 και 34 του ν.2859/2000 ο ΦΠΑ ύψους 2.224,43€ των δαπανών συνολικού ποσού 9.268,45€ φορολογικής περιόδου 20.06.2020-31.12.2020 ο

ΦΠΑ ύψους 4.941,15€ δαπανών συνολικού ποσού 20.588,12€ φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 και ο ΦΠΑ ύψους 1.815,96€ δαπανών συνολικού ποσού 7.566,50€ φορολογικής περιόδου 01.01.2022-30.06.2022 καθώς αφορούσαν δαπάνες βελτίωσης μισθωμένων κτιρίων (χωματουργικές εργασίες, οικοδομικών υλικών, ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εργασίες αγορές, οικοδομικών υλικών κ.λ.π., όπως αποτυπώνονται στις σελ. 31-38 της οικείας έκθεσης φπα).

Επειδή, η προσφεύγουσα, επικαλούμενη την με αρ.1108/2021 απόφαση του ΣΤΕ, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίσθηκε από τη φορολογική αρχή το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ύψους 2.224,43€ των δαπανών συνολικού ποσού 9.268,45€ φορολογικής περιόδου 20.06.2020-31.12.2020, του ΦΠΑ ύψους 4.941,15€ δαπανών συνολικού ποσού 20.588,12€ φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 και του ΦΠΑ ύψους 1.815,96€ δαπανών συνολικού ποσού 7.566,50€ φορολογικής περιόδου 01.01.2022-30.06.2022, καθώς πρόκειται για δαπάνες όπως (χρώματα, καλώδια, υδραυλικά εξαρτήματα, σωληνώσεις, ηλεκτρολογικά υλικά και εξαρτήματα κ.λπ.) που πραγματοποιήθηκαν για την τοποθέτηση μηχανημάτων παραγωγής (όπως λέβητες, συμπιεστές, ηλεκτρολογικοί πίνακες κ.λπ.) καθώς και την επισκευή και συντήρησή τους και δεν αφορούν προσθήκες για βελτίωση του μισθωμένου κτιρίου (με διάρκεια μίσθωσης μικρότερη των εννέα ετών), ήτοι αγορές οικοδομικών, ηλεκτρολογικών και υδραυλικών υλικών κ.λ.π., όπως υποστηρίζει η φορολογική αρχή στις σελ. 31-38 της οικείας έκθεσης Φ.Π.Α..

Επειδή, όμως από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι επειδή η προσφεύγουσα δεν είχε τη χρήση των μισθωμένων ακινήτων της με οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής ΦΠΑ των ως άνω δαπανών οι οποίες καταχωρήθηκαν στα τηρηθέντα βιβλία στο λογ. 11 « ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ»

Για τα μισθωμένα ακίνητα της προσφεύγουσας υποβλήθηκαν οι ακόλουθες δηλώσεις μίσθωσης ακινήτων:

- α) Η αρχική δήλωση με αρ. .... /23.06.2020, για τη μίσθωση γραφείου 25 τ.μ. στα ..... με διάρκεια μίσθωσης 20.06.2020 -31.12.2025,
- β) Η αρχική δήλωση με αρ. .... /25.06.2020 για τη μίσθωση ισόγειου βιομηχανικού και βιοτεχνικού κτιρίου, 804 τ.μ. και 100τ.μ. με πατάρι στο ..... (χωρίς ηλεκτροδότηση) με διάρκεια μίσθωσης 01.07.2020 -30.06.2023 και οι τροποποιητικές με αρ. .... /01.07.2022 με διάρκεια

μίσθωσης 01.07.2020 -30.06.2023 και η με αρ. ..../17.08.2021 με αρ.παροχής ΔΕΗ ..... με διάρκεια μίσθωσης 01.08.2021 -30.06.2036

Η προσφεύγουσα με τη με αρ. .... /12.10.2021 δήλωση μίσθωσης του μισθωμένου ισόγειου βιομηχανικού και βιοτεχνικού κτιρίου, 804 τ.μ. και 100τ.μ. με πατάρι στο ..... υπεκμίσθωσε το εν λόγω ακίνητο στην εταιρία « .....» με ΑΦΜ ..... με διάρκεια μίσθωσης 01.10.2021-30.09.2036 και οι με αρ. .... /12.10.2021 και ..... /14.10.2021 δηλώσεις με τις οποίες τροποποιήθηκε η διάρκεια μίσθωσης 01.10.2021-30.09.2030

γ) Η αρχική δήλωση με αρ. .... /12.10.2021 για τη μίσθωση αποθήκης (χωρίς ηλεκτροδότηση) 3.000,00 τ.μ. στον ..... και διάρκεια μίσθωσης 01.10.2021-30.09.2025 και η τροποποιητική δήλωση με αρ. .... /12.10.2021 με διάρκεια μίσθωσης 15.09.2021-14.09.2025

δ) Η με αρ. .... /21.09.2021 αρχική δήλωση για τη μίσθωση ισόγειου βιομηχανικού και βιοτεχνικού κτιρίου 597,55 τ.μ στους ..... με διάρκεια μίσθωσης 01.10.2021-30.09.2022 και οι τροποποιητικές δηλώσεις με αρ. .... /19.04.2022 και διάρκεια μίσθωσης 01.05.2022-30.09.2022 και με αρ. .... 03.10.2022 και διάρκεια μίσθωσης 01.05.2022-30.09.2022

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τις ως άνω δηλώσεις μίσθωσης των εγκαταστάσεων της προσφεύγουσας, η διάρκεια μίσθωσης είναι αποδεδειγμένα μικρότερη των εννέα ετών, συνεπώς για τις δαπάνες βελτίωσης που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ και πραγματοποιήθηκαν στο ελεγχόμενο διάστημα από 01.06.2020 έως 30.06.2022, δεν πληρούται η προϋπόθεση της 9ετους διάρκειας, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ.4 του ν. 2859/2000.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, «ως επενδυτικά αγαθά» νοούνται τα χρησιμοποιούμενα στο πλαίσιο ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας αγαθά που διακρίνονται για τον διαρκή χαρακτήρα τους και την αξία τους, με συνέπεια το κόστος της αγοράς τους να μην καταχωρίζεται κανονικά στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά να αποσβέννεται κατανεμόμενο σε περισσότερες της μιας χρήσεις. (βλ. C-51/1976, C-98/2007, C-118/2011).

**Επειδή**, ωστόσο με την απόφαση ΣτΕ 1108/2021 του ΣτΕ (Τμ. Β') κρίθηκε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποίησε δαπάνες προσθήκης σε υφιστάμενα κτίρια, σε μισθωμένο ακίνητο (τρίτων), το οποίο χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.

Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 (33 παρ. 4 Ν. 2859/2000), τότε: α) το δικαίωμα

έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης 30 παρ. 1 Ν. 2859/2000), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ' (αυτοτελής) δικαίωμα επιστροφής του φόρου (34 παρ. 1 του ν. 2859/2000).

**Επειδή** η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν θέτει θέμα νομιμότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, το είδος των υλικών αυτών (οικοδομικών, ηλεκτρολογικών, υδραυλικών και χωματουργικών εργασιών κ.λ.π.) όντως παραπέμπει σε επεκτάσεις, προσθήκες και βελτιώσεις που προσαυξάνουν την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και όχι σε τοποθέτηση επισκευή- συντήρηση πάγιου περιουσιακού στοιχείου (μηχανήματος) ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Η δε προσφεύγουσα δεν έχει συνυποβάλει με την ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία π.χ. συμφωνητικό από το οποίο να προκύπτουν με σαφήνεια τοιαύτες εργασίες σε μηχανήμα ή λέβητα.

**Επειδή**, ωστόσο στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με την προαναφερθείσα απόφαση του ΣτΕ (1108/2021) **έχει δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εκροών της :**

**-του ΦΠΑ ύψους 2.224,43€ με το οποίο επιβαρύνθηκαν δαπάνες ύψους 9.268,45€ κατά τη φορολογική περίοδο 20.06.2020-31.12.2020,**

**-του ΦΠΑ ύψους 4.941,15€ με το οποίο επιβαρύνθηκαν δαπάνες ύψους 20.588,12€ κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 και**

**-του ΦΠΑ ύψους 1.815,96€ με το οποίο επιβαρύνθηκαν δαπάνες ύψους 7.566,50€ κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-30.06.2022, που αφορούσαν βελτιώσεις κτιρίου (για όλες τις ως άνω ελεγχόμενες περιόδους) και βρέθηκαν καταχωρημένες στο λογ. 11 « ΚΤΙΡΙΩΝ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ» των βιβλίων της (αγορές οικοδομικών υλικών, υλικών για ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εργασίες κ.λ.π.), όπως αναλυτικά αναγράφονται στις**

σελ. 36, 37, 38 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. .... που εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, (άρθρου 33 παρ 4 του ν. 2859/2000), και εκπίπτουν από τον φόρο εκροών ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής της σχέσης (και δεδομένου ότι πρόκειται για αγαθό επένδυσης, σημειώνεται σε κάθε περίπτωση ότι η έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 Κώδικα ΦΠΑ)

Δεν έχει όμως δικαίωμα επιστροφής του φόρου των εν λόγω δαπανών/εργασιών (εισροών), καθώς δεν πληρούται η προϋπόθεση της 9ετούς διάρκειας, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του ΦΠΑ και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, περαιτέρω ως προς τις δαπάνες που αφορούσαν αγορές επίπλων, ειδών οικιακού εξοπλισμού, κινητών, φυτών, ποτών κ.λ.π. (όπως αναλυτικά **αναγράφονται** στις σελ.18 και 21 της οικείας έκθεσης φπα) συνολικής αξίας 2.860,80 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 686,59 ευρώ φορολογικής περιόδου 20.06.2020-31.12.2020, συνολικής αξίας 6.392,29 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 1.534,15 ευρώ, φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 και συνολικής αξίας 3.226,80 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 784,03€ φορολογικής περιόδου 01.01.2022-30.06.2022, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι πραγματοποιήθηκαν σε σχέση με τις φορολογητέες δραστηριότητές της, καθώς η έκπτωση παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ως εκ τούτου ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εκροών κατά τα οριζόμενα του άρθρου 30 του ν.2859/2000. Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, επιπλέον από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι τα έσοδα από την υπεκμίσθωση του μισθωμένου υποκαταστήματος (βιομηχανοστασίου) της προσφεύγουσας εμβαδού 804 τ.μ., στο ..... (ιδιοκτησίας της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ ....) στην εταιρία «.....» με ΑΦΜ ..... (σχετ. η με αρ. ..../12.10.2021 δήλωση μίσθωσης με διάρκεια μίσθωσης 01.10.2021-30.09.2036 και οι με αρ. ..../12.10.2021 και ...../14.10.2021 δηλώσεις με τις οποίες τροποποιήθηκε η διάρκεια μίσθωσης σε 01.10.2021-30.09.2030 με μηνιαίο μίσθωμα 2.500,00€, **φορολογικών περιόδων 01.01.2021 – 31.12.2021 και 01.01.2022 - 30.06.2022** ήτοι συνολικού ποσού 7.500,00€ (3μήνες x 2.500,00€) και ποσού 15.000,00€ (6μήνες x 2.500,00€) αντίστοιχα και επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 24% καθώς εμπίπτουν στις διατάξεις της περ. δ' της περ. 2 του άρθρου 8 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ως άνω μίσθωση δεν αφορά βιομηχανικό ακίνητο αλλά μόνο κτιριακή υποδομή, χωρίς να έχει ουδεμία σχέση με την έννοια της μίσθωσης βιομηχανικής εγκατάστασης υποκείμενης στον ΦΠΑ, όπως ορίζει ο νόμος, καθώς η ως άνω εγκατάσταση μισθώθηκε κενή (χωρίς μηχανολογικό εξοπλισμό), και η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί ακόμη σε παραγωγική λειτουργία επί αυτής, παρά μόνο σε μικρής κλίμακας εργασίες διαμόρφωσης του χώρου και στην αγορά επίπλων.

Εν συνεχεία λόγω μεταβολής των επιχειρηματικών της σχεδίων μίσθωσε γραφείο στον ..... όπου και μεταφέρθηκε ο εξοπλισμός (έπιπλα και μηχανογραφικό σύστημα γραφείου) του υποκαταστήματος στη ..... Για την μεταφορά εκδόθηκε παραστατικό διακίνησης (ΔΑΠ-..ΣΕΙΡΑ ..09.2021) και από την μεταφορική εταιρία «.....» -ΑΦΜ ..... εκδόθηκε το υπ. αρ. ...-09-2021 τιμολόγιο (φορτωτική).

**Επειδή**, όσον αφορά τη μίσθωση βιομηχανοστασίων, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του σημείου i της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 8 του Ν.2859/2000.

Στην εγκύκλιο του ΦΠΑ 10/1987, αναφέρεται:

« ...ε. Η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

Στο Φ.Π.Α. υπάγεται η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων. Η έννοια του όρου βιομηχανοστάσιο προκύπτει έμμεσα από τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του Ν.Δ. 3323/55. Στις διατάξεις αυτές αναφέρεται ότι ως βιομηχανοστάσια «θεωρούνται οικοδομήματα ειδικώς αναγερθέντα δια την λειτουργίαν βιομηχανίας εν οίς υφίστανται προσαρμοσμένες μονίμως μηχανικές εγκαταστάσεις, ως και οικοδομήματα επεξεργασίας και συντηρήσεως καπνών εις φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων». Προκειμένου λοιπόν να κριθεί αν κάποιο οικοδόμημα αποτελεί βιομηχανοστάσιο ή όχι, λαμβάνεται υπόψη και η σχετική νομολογία της παραπάνω διάταξης για τη φορολογία εισοδήματος, αδιάφορα αν το αντίστοιχο εισόδημα φορολογείται στην Α' ή στη Δ' πηγή, αρκεί κατ' ανάλογο εφαρμογή της διάταξης, αν επρόκειτο για ιδιόχρηση του οικοδομήματος και όχι για εκμίσθωση, το σχετικό τεκμαρτό εισόδημα να μη εφορολογείτο σαν προερχόμενο εξ οικοδομών. Επίσης σαν βιομηχανοστάσια θεωρούνται και οι εγκαταστάσεις ψύξης, τα ελαιοτριβεία, τα εκκοκκιστήρια, τα σιλό και άλλα παρόμοια.

Ο δικαιολογητικός λόγος της υπαγωγής της μίσθωσης των ανωτέρω ακινήτων στην κατηγορία των φορολογητέων πράξεων είναι, αφενός το ότι οι χώροι αυτοί προσφέρουν πολλαπλές υπηρεσίες και αφετέρου το ότι η διαμόρφωση και ο εξοπλισμός και κατασκευή αυτών συνεπάγεται σοβαρές δαπάνες, τους φόρους των οποίων ο εκμισθωτής πρέπει να μπορεί να εκπέσει, ιδιαίτερα στην

περίπτωση που η μίσθωση συμφωνείται πριν από τη μετατροπή του χώρου σε βιομηχανοστάσιο και μάλιστα, όταν η διαμόρφωση του χώρου γίνεται σύμφωνα με τις υποδείξεις του μισθωτή.

Εξάλλου, η υπηρεσία μίσθωσης χρηματοθυρίδων αποτελεί μία από τις λίγες πράξεις των τραπεζών που υπάγονται στο Φ.Π.Α. Τούτο δε γιατί οι Τράπεζες παρέχουν υπηρεσίες φύλαξης κινητών, τα οποία συνήθως είναι μεγάλης αξίας (πολύτιμοι λίθοι, χρυσά νομίσματα, κοσμήματα κλπ)».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, το βιομηχανοστάσιο είναι κτηριακό συγκρότημα με μόνιμα προσαρμοσμένες σημαντικές εγκαταστάσεις για τη λειτουργία βιομηχανίας (ΣτΕ 405/1987, ΔΕΦΑΘ. 417/1993).

Επειδή, σύμφωνα με τη περ. κοτ, παρ.1, αρθ.22 του ν.2859/2000, απαλλάσσονται από το φόρο: οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8.

Επειδή, ωστόσο η προσφεύγουσα σε κανένα στάδιο του ελέγχου ή της εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν έθεσε υπόψη ούτε το ιδιωτικό συμφωνητικό της αρχικής μίσθωσης του ως άνω ακινήτου αλλά ούτε το ιδιωτικό συμφωνητικό της υπεκμίσθωσής του, απ' όπου να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της,

Επιπλέον από τις υποβαλλόμενες δηλώσεις μίσθωσης του εν λόγω ακινήτου στο πεδίο «Κατηγορία ακινήτου» το υπό κρίση ακίνητο δηλώθηκε ως «Βιομηχανικό ή βιοτεχνικό κτίριο».

Από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι το υποκατάστημα στη ... χρησιμοποιήθηκε αρχικά από την προσφεύγουσα ως κύριος χώρος για την κατασκευή χαρτιού, που ήταν η δραστηριότητά της. Στη συνέχεια, στην έδρα της που βρίσκεται στα .... (γραφείο 25 τ.μ.) ουδέποτε μεταφέρθηκε και λειτούργησε πάγιος εξοπλισμός ενώ η εγκατάσταση στον ... δηλώθηκε τον Οκτώβριο του 2021.

Κατόπιν των ανωτέρω, επειδή η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι το συγκεκριμένο κτίριο στη .... ήταν ένα απλό κτίριο ενώ είχε δηλωθεί και προσδιορισθεί από τους εμπλεκόμενους (μισθωτή-εκμισθωτή) ως βιομηχανικό ή βιοτεχνικό κτίριο, στο υποβαλλόμενες δηλώσεις μίσθωσής του, τα έσοδα από την υπεκμίσθωσή του στην εταιρία «.....» με ΑΦΜ ....., εμπίπτουν της διατάξεως της περ. δ ( i) της περ.2 του άρθρου 8 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ). Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, τέλος από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν κατείχε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία (Δελτία αποστολής, διεθνή μεταφορικά έγγραφα (CMR), αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης) που να αποδεικνύουν την ολοκλήρωσή των κάτωθι ενδοκοινοτικών

παραδόσεων της της κοινοτικές επιχειρήσεις ... και .... (Σχετ.ΠΟΛ1201/1999 και Ε2019/22.02.2022) καταλογίζοντας σε αυτές ΦΠΑ (με συντελεστή 24%) ήτοι ποσού 3.443,32€.

| A/A    | Ημερομηνία | Παραστατικό | Πελάτης | Αξία σε € |
|--------|------------|-------------|---------|-----------|
| 1      | 12/3/2022  | .....       | .....   | 4.167,00  |
| 2      | 28/3/2022  | .....       | .....   | 2.083,50  |
| 3      | 30/6/2022  | .....       | .....   | 3.977,95  |
| 4      | 19/4/2022  | .....       | .....   | 4.118,70  |
| ΣΥΝΟΛΑ |            |             |         | 14.347,15 |

Επειδή, η προσφεύγουσα ως της της ανωτέρω συναλλαγές ισχυρίζεται ότι πρόκειται για πωλήσεις υλικών συσκευασίας της επιχείρησής της στους ανωτέρω πελάτες, διευκρινίζοντας ότι οι αλλοδαπές επιχειρήσεις αγοράζουν γεωργικά προϊόντα από ημεδαπές επιχειρήσεις τα οποία συσκευάζουν στα χάρτινα κιβώτια παραγωγής της.

Η τιμολόγηση γίνεται όσον αφορά τα χαρτοκιβώτια συσκευασίας από την ίδια ενώ τα γεωργικά προϊόντα τιμολογούνται από της επιχείρησις πώλησης αυτών Τα μεταφορικά έγγραφα (cmr) εκδίδονται από της επιχείρησις που πωλούν τα γεωργικά προϊόντα.

**Επειδή, στην ΠΟΛ.1255/9.10.1995 «Απαλλαγή ή μη από Φ.Π.Α. των υλικών συσκευασίας που προορίζονται για συσκευασία αγαθών που αποστέλλονται σε άλλο κράτος-μέλος Ε.Δ.Υ.Ο. 10858060/4120/1369/0014» αναφέρονται τα εξής:**

“Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία της, σχετικά με την απαλλαγή από Φ.Π.Α. των υλικών συσκευασίας τα οποία παραδίδονται από μία ελληνική επιχείρηση σ’ άλλη προκειμένου να συσκευασθεί το τελικό προϊόν το οποίο αποστέλλεται σ’ άλλο κράτος-μέλος, της γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

I. Της περιπτώσεις που μια υποκείμενη στο Φ.Π.Α. επιχείρηση (Α) εγκατεστημένη σ’ άλλο κράτος-μέλος (π.χ. Γαλλία) αγοράζει από μια ελληνική επιχείρηση (Β) υλικά συσκευασίας και ο αγοραστής (Α) δίνει εντολή να παραδοθούν σ’ άλλη ελληνική επιχείρηση (Γ) προκειμένου να χρησιμοποιηθούν τα υλικά αυτά για να συσκευασθεί το τελικό προϊόν, το οποίο στη συνέχεια η ελληνική επιχείρηση (Γ) θα αποστείλει στην ξένη επιχείρηση (Α) (π.χ. Γαλλία), η παράδοση των εν λόγω υλικών συσκευασίας από την (Β) ελληνική επιχείρηση στην (Γ), της ελληνική επιχείρηση, μπορεί να απαλλαγεί από το Φ.Π.Α., με της παρακάτω όρους και προϋποθέσεις.

II. Η ανωτέρω απαλλαγή μπορεί να εφαρμόζεται κατ’ ανάλογο τρόπο με τα προβλεπόμενα στην πρώτη περίπτωση της εγκυκλίου 1106750/4870/1522/0014/ΠΟΛ.1237/20.9.1995. Στην περίπτωση αυτή, οι υποχρεώσεις των συναλλασσόμενων είναι οι ακόλουθες:

Υποχρεώσεις της ελληνικής επιχείρησης (Β) που παραδίδει τα υλικά συσκευασίας στην άλλη ελληνική επιχείρηση (Γ), κατόπιν εντολής της ξένης επιχείρησης (Α):

Η ελληνική πωλήτρια επιχείρηση (Β) υποχρεούται:

- Να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τα υλικά συσκευασίας (ενδοκοινοτική παράδοση με τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. της (Α) ξένης επιχείρησης).
- Να εκδόσει τιμολόγιο της την (Α) με τον Α.Φ.Μ. της (Α) για την παράδοση των υλικών συσκευασίας, χωρίς Φ.Π.Α. εφόσον τα αγαθά θα μεταφερθούν σ' άλλο κράτος μέλος από την ελληνική επιχείρηση (Γ).
- Να καταχωρήσει τη συναλλαγή αυτή στην προσωρινή δήλωση Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτική παράδοση.
- Να υποβάλει δήλωση intrastat (αποστολής) με τα στοιχεία που αφορούν μόνο την παράδοση των υλικών συσκευασίας.
- Να προμηθευτεί και να διαφυλάξει αντίγραφα των αποδεικτικών μεταφοράς (π.χ. φορτωτική, τιμολόγιο κ.λπ.) του τελικού προϊόντος που παραδίδεται από την (Γ) επιχείρηση στην αγοράστρια επιχείρηση (Α).

2) Υποχρεώσεις της ελληνικής (Γ) που ενεργεί την ενδοκοινοτική παράδοση του συσκευασθέντος τελικού προϊόντος στην ξένη επιχείρηση (Α).

Η ελληνική επιχείρηση (Γ) υποχρεούται:

- Να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για την αξία του συσκευαζόμενου προϊόντος με τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. της ξένης επιχείρησης (Α).
- Να εκδόσει τιμολόγιο της την επιχείρηση (Α) με τον Α.Φ.Μ. του (Α) χωρίς Φ.Π.Α. εφόσον τα αγαθά θα μεταφερθούν σ' άλλο κράτος-μέλος.
- Να καταχωρήσει την ενδοκοινοτική παράδοση στην προσωρινή δήλωση Φ.Π.Α.
- Να διαφυλάξει τα αποδεικτικά έγγραφα της μεταφοράς του τελικού προϊόντος στο άλλο κράτος-μέλος και να χορηγήσει αντίγραφα της στην άλλη ελληνική επιχείρηση (Β).
- Να υποβάλει δήλωση intrastat (αποστολής) με τα στοιχεία που αφορούν μόνο το συσκευαζόμενο προϊόν.

3) Υποχρεώσεις της ξένης επιχείρησης (Α) που αγοράζει υλικά συσκευασίας και αγαθά από της ελληνικές επιχειρήσεις (Β) και (Γ).

- Να δηλώσει στην προσωρινή δήλωση Φ.Π.Α. τη φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση που συσκευάσθηκε (έτοιμο προϊόν).
- Να υποβάλει δήλωση intrastat (άφιξης).

**Επειδή**, από την προσφεύγουσα τόσο στο στάδιο ελέγχου όσο και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκομίσθηκαν αντίγραφα αποδεικτικών εγγράφων της μεταφοράς του τελικού προϊόντος στο άλλο κράτος-μέλος από της ημεδαπές επιχειρήσεις της οποίες παραδίδει τα υλικά συσκευασίας της όπως ισχυρίζεται που να αποδεικνύουν αναμφίβολα τη φυσική

μεταφορά των αγαθών της της κοινοτικές επιχειρήσεις ... και ..... συνολικού ποσού **14.347,15€**. Ως εκ τούτου ορθώς από τη φορολογική αρχή οι εν λόγω συναλλαγές επιβαρύνθηκαν με συντελεστή ΦΠΑ 24%, ήτοι ποσού 3.443,32€. Καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από κείμενες διατάξεις των αποφάσεων ΠΟΛ 1201/1999 και της Απόφασης Ε.2019/22.02.2022 Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με αριθ. Πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.... » με **ΑΦΜ:** ....., και την τροποποίηση: α) της με αρ. ....**03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **20.06.2020 – 31.12.2020**, β) της με αρ. ....**03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021** γ) της με αρ. ....**03.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 30.06.2022**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:**

Η με αρ. ....**03.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **20.06.2020 – 31.12.2020**

|                            | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει Απόφασης ΔΕΔ |
|----------------------------|---------------|---------------|--------------------|
| Πιστωτικό υπόλοιπο         | 13.560,83€    | 9.775,50€     | 11.999,93€         |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 13.560,83€    | 9.775,50€     | 11.999,93€         |

Η με αρ. ....**03.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021**.

|                            | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει Απόφασης ΔΕΔ |
|----------------------------|---------------|---------------|--------------------|
| Πιστωτικό υπόλοιπο         | 20.939,05€    | 6.331,11€     | 13.496,69€         |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 20.939,05€    | 6.331,11€     | 13.496,69€         |

Η με αρ. ....**03.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 30.06.2022**.

|                              | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει Απόφασης ΔΕΔ |
|------------------------------|---------------|---------------|--------------------|
| Πιστωτικό υπόλοιπο           | 34.721,90€    | 7.970,95€     | 15.312,65€         |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση   | 0,00€         | 0,00€         | 7.341,70€          |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | 34.721,90€    | 7.970,95€     | 7.970,95€          |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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