



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1418

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** κατά: α) της με αριθμό.**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018**, β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 - 31.12.2019**, γ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 - 31.12.2020**, δ) της με αριθμό**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018, ε) της με αριθμό**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... 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:

α) Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν αναγνωρίσθηκε υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ποσό 6.108,34€ και δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

β) Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 - 31.12.2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν αναγνωρίσθηκε υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ποσό 75.035,30€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας χονδρικό εμπόριο φρούτων και

λαχανικών ποσό φόρου 914,55€ και πρόστιμο άρθρου 58^A του ν. 4987/2022 ποσού 457,28€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.371,83€.

γ) Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 - 31.12.2020**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ποσό 46.052,98€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου 48.438,94€ και πρόστιμο άρθρου 58^A του ν. 4987/2022 ποσού 24.219,47€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 72.658,41€.

δ) Με τη με αριθμό**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **200,00€** του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν.4987/2022, λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων μηνών Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου του 2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4987/2022, ήτοι 2x100,00€

ε) Με τη με αριθμό**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **700,00€** του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν.4987/2022, λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουνίου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου και Νοεμβρίου του 2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4987/2022, ήτοι 7x100,00€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 27.12.2023 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Ν.2859/2000 φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2020 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ'αρ.02.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμος ο καταλογισμός οιοδήποτε ποσού σε βάρος της. Υπόχρεος στο φόρο είναι μόνο ο πωλητής και όχι ο αγοραστής χωρίς να υφίσταται οιαδήποτε δυνατότητα να μετακυλισθεί η υποχρέωση αυτή έναντι του Δημοσίου στον αγοραστή των αγαθών.
2. Μη συνδρομή ουσιαστικών προϋποθέσεων για τη νομιμοποίηση των σχετικών καταλογισμών.

3. Μη νόμιμη η κρίση της φορολογικής αρχής ενώ συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής, οι δε τυπικές αποδιδόμενες παραβάσεις δεν δύναται να οδηγήσουν σε απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής ΦΠΑ.

4. Να ακυρωθούν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα.

5. Να επιστραφεί εντόκως οποιαδήποτε ποσό κατέβαλε ή θα καταβάλει

Αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών της.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του Ν.4987/2022, «5. ... η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. ... Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αρ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν

συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικά[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του Ν.4987/2022 και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικά, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται. Ως προς τον 1^ο, 2^ο, 3^ο, 5^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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 Ν.4987/2022 «...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 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται: «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 φόρου».

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1167/2015 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1808/21.08.2015), όπως τροποποιήθηκε (με τις ΠΟΛ. 1247/2015 και 1142/2017) και ισχύει, σχετικά με την διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, ορίζεται ότι: **Άρθρο 1** Δικαιούχα πρόσωπα. Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. Ν.2859/2000) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές. **Άρθρο 2** Προϋποθέσεις έγκρισης απαλλαγής. Χορηγείται άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διαδικασίες της παρούσας, στα δικαιούχα πρόσωπα του ανωτέρω άρθρου 1 τα οποία: 1. Κατά το τρέχον φορολογικό έτος στο οποίο υποβλήθηκε η αίτηση ή σε κάποιο από τα τρία προηγούμενα φορολογικά έτη: α) Δεν έχουν διαπράξει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (Ν.4987/2022) όπως ισχύει, β) δεν έχουν κάνει χρήση «ΕΙΔΙΚΟΥ ΔΙΠΛΟΤΥΠΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ» χωρίς προηγούμενη έγκριση, γ) δεν έχουν κάνει υπέρβαση του ορίου της απαλλαγής που έχει χορηγηθεί. 2. Κατά το δωδεκάμηνο που προηγείται του μήνα στον οποίο υποβλήθηκε η αίτηση, δεν έχουν κάνει υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε το όριο της απαλλαγής... **Άρθρο 3** Υπολογισμός του ορίου απαλλαγής. Η συνολική αξία των πράξεων που δύνανται να πραγματοποιηθούν με απαλλαγή από το φόρο σε μία δωδεκάμηνη χρονική περίοδο, δεν μπορεί να υπερβεί τη συνολική αξία των εξαγωγών και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά το δωδεκάμηνο που ολοκληρώνεται την τελευταία ημέρα του μήνα ο οποίος προηγείται της αίτησης που υποβάλλει ο υποκείμενος για την έγκριση της απαλλαγής. Το όριο που χορηγείται ισχύει για το επόμενο της έγκρισης δωδεκάμηνο. Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη της δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου για την οποία χορηγήθηκε, είτε το υπολειπόμενο όριο δεν επαρκεί για την διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων με τις διατάξεις της παρούσας, ο υποκείμενος έχει την δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση. Για κάθε νέα αίτηση ο υπολογισμός του χορηγούμενου ορίου ακολουθεί τον ανωτέρω κανόνα της μη υπέρβασης των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του

δωδεκαμήνου που ολοκληρώνεται την τελευταία ημέρα του μήνα που προηγείται της αίτησης.

Άρθρο 4 Διαδικασία έγκρισης ορίου απαλλαγής. 1. Ο υποκείμενος στο φόρο που προτίθεται να τύχει απαλλαγής του Φ.Π.Α. για την αγορά ή εισαγωγή αγαθών, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων Φ.Π.Α., καθώς και για τη λήψη υπηρεσιών που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις πράξεις αυτές, υποχρεούται να υποβάλλει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τα κάτωθι στοιχεία: α) Έντυπη αίτηση, όπως το υπόδειγμα 1. Η αίτηση αφού πρωτοκολληθεί καταχωρείται, σε ειδικό βιβλίο - Μητρώο, όπως το υπόδειγμα 4. β) Συγκεντρωτική κατάσταση εξαγωγών,... γ) Συγκεντρωτική κατάσταση ενδοκοινοτικών παραδόσεων... 2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., μετά την διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων των άρθρων 1 και 2 της παρούσας και αφού λάβει υπόψη του τα δεδομένα: i) Των ανωτέρω συγκεντρωτικών καταστάσεων β και γ, ii) Των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων που αφορούν το κρινόμενο χρονικό διάστημα, iii) Την κατάσταση Εξαγωγών από τα Στοιχεία Τελωνείων (ICISnet) στο Taxis, εκδίδει άμεσα απόφαση για την έγκριση του ορίου απαλλαγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3, όπως το υπόδειγμα 5, ή απόφαση για την απόρριψη του αιτήματος, όπως το υπόδειγμα 6. Οι αποφάσεις αυτές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο Αποφάσεων...

Άρθρο 6 Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.. Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. (Ε.Δ.Δ.Α.) είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8. **Άρθρο 7** Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής. «1. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές «Ε.Δ.Δ.Α.» διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών «Ε.Δ.Δ.Α.» που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους. Το ποσό του ορίου της απαλλαγής σε κάθε σειρά κατανέμεται από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει και δυνατότητα ανακατανομής του μεταξύ των σειρών για το χρονικό διάστημα που ισχύει, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό άθροισμα των επί μέρους ποσών του ορίου απαλλαγής, που χρησιμοποιήθηκε σε όλες τις σειρές δεν θα υπερβαίνει το συνολικό όριο της απαλλαγής που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο. 2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην

πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ. Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.», **Άρθρο 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 προϊσταμένου 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. Το άρθρο 8 της ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ1167/2015 αντικαθίσταται ως ακολούθως: «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 προϊσταμένου 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. 1. Το Ε.Δ.Δ.Α. διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολογίου...Στο άρθρο 9 της ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ1167/2015 προστίθεται νέα παρ. 4 και η νυν παρ. 4 αναριθμείται σε 5. «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.». **Άρθρο 10** Καταργούμενες διατάξεις. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης, παύουν να ισχύουν οι αποφάσεις Υπουργού 1103551/8478/ΑΟ 014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993 (Φ.Ε.Κ 675 Α'),...».

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

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι:

Με την με αρ. ./2.017 απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (κατόπιν της με αρ.09.2017 αίτησής της προσφεύγουσας), της εγκρίθηκε η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των αγορών και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, ύψους 970.000,00€ για το χρονικό διάστημα 15.09.2017-14.09.2018 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1167/2015. Στο διάστημα αυτό εξέδωσε ΕΔΔΑ και έλαβε τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ ύψους 62.305,80€, ενώ είχε πραγματοποιήσει συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 410.668,13€.

Ωστόσο μετά τη λήξη του δωδεκαμήνου η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε νέα αίτηση για έκκριση ορίου απαλλαγής ΦΠΑ για το μετέπειτα χρονικό διάστημα 15.09.2018-14.09.2019 όπως ορίζεται στην ΠΟΛ.1167/2015.

Από τον γενόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έκανε, χρήση «Ε.Δ.Δ.Α.» χωρίς προηγούμενη έγκριση (κάνοντας κατάχρηση της αρχικής απόφασης με αρ. .../2017) και εξέδωσε ΕΔΔΑ (νο) προκειμένου να λάβει τιμολόγια χωρίς χρέωση φπα για τις αγορές που πραγματοποίησε συνολικού ύψους 824.339,89€ κατά τη φορολογική περίοδο 15.09.2018-31.10.2020, χωρίς ωστόσο να υπερβεί το ποσό απαλλαγής φπα των 970.000,00€ που της είχε εγκριθεί αρχικά με την με αρ./2017 απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ακολουθώντας με το με αρ. πρωτ.2020 έγγραφο της φορολογικής αρχής έγινε **ανάκληση** της χορηγηθείσας απόφασης, με τελευταίο εκδοθέν ΕΔΔΑ το με αρ. την 20.10.2020, λόγω υπέρβασης του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε το όριο, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1167/2015.

Την 17.12.2020 με την με αρ. πρωτ. αίτηση η προσφεύγουσα αιτήθηκε νέα έγκριση απαλλαγής φπα μέχρι του ποσού των 633.353,32€, δηλώνοντας ως τελευταίο εκδοθέν το με αρ.2020 ΕΔΔΑ με υπολειπόμενο ποσό από το αρχικό 211.702,79€.

Ωστόσο η Δ.Ο.Υ. με την με αρ. .../29.12.2020 απόφαση του προϊσταμένου της απέρριψε το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας για χορήγηση νέου ορίου απαλλαγής φπα καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1167/2015 αφού κατά τη φορολογική περίοδο 15.09.2018 - 04.08.2020 εξέδωσε απαλλακτικά ΦΠΑ (ΕΔΔΑ) συνολικού ποσού 696.159,56€, ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε πραγματοποιήσει συνολικές

ενδοκοινοτικές παραδόσεις ποσού 633.353,32€, ήτοι εξέδωσε επιπλέον ΕΔΔΑ ύψους 62.806,64€ (696.159,56€-633.353,32€), καθ' υπέρβαση του ορίου έγκρισης που είχε αιτηθεί η προσφεύγουσα. Επιπλέον κατά τη φορολογική περίοδο 05.08.2020 – 28.09.2020 εξέδωσε απαλλακτικά ΦΠΑ (ΕΔΔΑ) συνολικού ποσού 33.187,70€, ήτοι εξέδωσε συνολικά απαλλακτικά ύψους 729.347,26€ και έλαβε αντίστοιχα τιμολόγια χωρίς χρέωση φπα.

Ακολουθώς η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της Α 1221/2020 απόφασης του διοικητή της ΑΑΔΕ με την οποία τροποποιήθηκε η ΠΟΛ 1167/2015, προκειμένου να εκδώσει απόφαση ως προς την έγκριση νέου ορίου απαλλαγής ΦΠΑ κατ' εξαίρεση των διατάξεων του άρθρου 8 της ίδιας ΠΟΛ, αφού έλαβε υπόψη α) τις συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις του δωδεκαμήνου που προηγήθηκε της υπέρβασης και β) την αξία των ΕΔΔΑ που εξέδωσε για όλο το διάστημα της υπέρβασης του δωδεκαμήνου, διαπίστωσε ότι κατά τη διάρκεια της υπέρβασης 15.09.2018 -31.10.2020 εξέδωσε ΕΔΔΑ συνολικού ύψους 729.347,26€ μεγαλύτερης αξίας (κατά 318.679,13€) των ενδοκοινοτικών παραδόσεων-εξαγωγών συνολικού ύψους 410.668,18€ που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα κατά το χρονικό διάστημα 15.09.2017-14.09.2018 (πριν την υπέρβαση), ως εκ τούτου δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1167/2015 και της Α 1221/2020 και ορθώς δεν της εγκρίθηκε νέο όριο απαλλαγής ΦΠΑ των αγορών της που συνδέονται με τις πράξεις αυτές (ενδοκοινοτικές παραδόσεις)

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 1 της εν λόγω απόφασης (ΠΟΛ.1167/2015 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1808/21.08.2015) που τροποποιήθηκε με την Α 1221/2020), ο αγοραστής των αγαθών ή των υπηρεσιών ορίζεται ως «δικαιούχο της απαλλαγής από τον ΦΠΑ πρόσωπο».

Από τις διατάξεις της εν λόγω απόφασης σε συνδυασμό με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ΦΠΑ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα (ως αγοραστής), ως προαναφέρθηκε δεν πληρούσε τα οριζόμενα στην 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, άρα δεν είχε τη δυνατότητα έκδοσης Ε.Δ.Δ.Α. και λήψης τιμολογίων χωρίς ΦΠΑ. συνολικής αξίας 729.347,26€ (696.158,96€ + 33.187,70€) κατά τη διάρκεια της υπέρβασης (9^{ος}/2018 - 10^{ος}/2020).

Προς τούτο η φορολογική αρχή επιβάρυνε τις αγορές αυτές ποσού 729.347,26€ με ΦΠΑ (13%) 94.815,14€ σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 35 του ν.2859/2000 ως

υπόχρεη στο φόρο, αφαιρώντας ισόποσα τον ΦΠΑ των εισροών της από συναλλαγές άλλων προμηθευτών της.

Επειδή, όμως από καμία διάταξη του ν.2859/2000 δεν προβλέπεται καταλογισμός ΦΠΑ στα τιμολόγια που **έλαβε χωρίς ΦΠΑ** λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων της ΠΟΛ 1167/2015 και της Α 1221/2020 πέραν της **ανάκλησης** της χορηγηθείσας απόφασης ή της **μη έγκρισης** νέας απαλλαγής από τον ΦΠΑ για περαιτέρω απαλλασσόμενες αγορές, αλλά ούτε και ο χειρισμός της φορολογικής αρχής είναι σύμνομος με τα όσα ορίζονται στην αρχή ουδετερότητας φόρου (συμψηφισμός του ΦΠΑ εκροών με τον ΦΠΑ εισροών) προβαίνοντας ανατιμολόγητα στη αφαίρεση του φόρου εισροών που κατέβαλε η προσφεύγουσα από συναλλαγές (αγορές) της με άλλους προμηθευτές της με το ποσό του ΦΠΑ εισροών των εν λόγω συναλλαγών (αγορών). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4, του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του Ν.4987/2022. 4.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.... β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 (Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις) παρ. 1, παρ. 2 περ. β) και παρ. 4 εδ. πρώτο του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ 248Α/07-11-2000), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «1. Οι υπόχρεοι στον 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 Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α) **κάθε μήνα, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα,.**

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στο φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου....

Με την παρ.2 δε της ίδιας ως άνω διάταξης ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παραγράφου 1.... β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, ...»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 άρθρα 53-62). Πρόστιμα και τόκοι» ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής: «II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α') Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54).

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή

κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών). Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' Ν.4987/2022, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

.....

10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α) Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.»

Επειδή ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. Ν.4987/2022 αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου νόμου, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του Ν.4987/2022 , αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι

διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 Ν.4987/2022, πράγματι εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ. Και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλιπών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' Ν.4987/2022, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.» Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4987/2022..

Επειδή, στο πλαίσιο του ελέγχου καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 200,00€ λόγω υποβολής ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων μηνών Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου του 2018, και πρόστιμο ύψους 700,00€, λόγω υποβολής ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουνίου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου και Νοεμβρίου του 2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4987/2022, με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η ανακριβής υποβολή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης στο άρθρο 54 του ν. 4987/2022 κύρωσης και οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων **πρέπει να ακυρωθούν.**

Συνεπώς, δεν επιβάλλεται πρόστιμο και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας βάσιμα προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ.)/ 25.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «....., και την ακύρωση: α) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, β) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019, γ) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2020, δ) της με αριθμό2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 και ε) της με αριθμό2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	6.108,34€	0,00€

β) Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019

	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου	914,55€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4987/2022	457,28€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.371,83€	0,00€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς	73.035,30€	0,00€

έκπτωση		
---------	--	--

γ) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 - 31.12.2020**

	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου	48.438,94€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4987/2022	24.219,47€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	72.658,41€	0,00€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	46.052,98€	0,00€

δ) Η με αριθμό**2023** πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018.

Ποσό προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4987/2022 (2 χ 100,00€)	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	200,00€	0,00€

ε) Η με αριθμό**2023** πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ποσό προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4987/2022 (7 χ 100,00€)	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	700,00€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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