



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/01/2019
Αριθμός απόφασης: 369

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/09/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα την, επί της οδού κατά της **υπ'αριθμ...../2018 πράξης οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2015-31/07/2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
4. Την **υπ'αριθμ...../2018 πράξη οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2015-31/07/2015**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης**.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **26/09/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../2018 πράξη οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου **01/07/2015-31/07/2015**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο πιστωτικό υπόλοιπο 4.259.123,95 ευρώ, όπως και το δηλωθέν, πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 4.109,123,95 ευρώ, ομοίως όπως και το δηλωθέν, ενώ δεν αναγνωρίσθηκε προς επιστροφή το ποσό των **150.000,00 ευρώ** το οποίο ζητούσε η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπ'αριθμ...../2017 υποβληθείσα περιοδική δήλωση της υπό κρίση περιόδου.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθμ.πρωτ...../2017 αίτησή της ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ αξίας 150.000,00 ευρώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1061/2003 και του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1073/2004, περί μη δυνατότητας συμψηφισμού λόγω ανεπαρκούς ύψους φορολογητέων εκροών. Δυνάμει της εν λόγω αίτησης εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../2017 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος επιστροφής Φ.Π.Α..

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι τα αιτούμενα ποσά προς επιστροφή προέρχονται από πράξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 και συγκεκριμένα από την διαφορά αγορών και απαλλασσόμενων πωλήσεων. Ειδικότερα ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου το πιστωτικό υπόλοιπο προέχεται από την καταβολή ΦΠΑ με την ειδική δήλωση φόρου κατανάλωσης στην τελωνειακή αρχή, η οποία πολλές φορές υπερβαίνει το ΦΠΑ των εκροών της εταιρείας.

Λόγω του ότι δεν προσκομίσθηκαν από την εταιρεία, στοιχεία πληρωμών προς την τελωνειακή αρχή, ο έλεγχος απέρριψε την αίτηση επιστροφής της προσφεύγουσας εταιρείας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. παρανόμως εξέδωσε σε βάρος της εταιρείας την προσβαλλόμενη πράξη κατά παράλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι χωρίς να τηρηθεί στην πράξη η παρεχόμενη εκ του άρθρου 28 του ν.4174/2013 δυνατότητα διατύπωσης εγγράφως των απόψεων επί του με αριθμ.πρωτ.44/31.05.2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, παραβιάζοντας έτσι το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση.
- Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα ως νομικώς πλημμελής λόγω του ότι ερείδεται στην από 22/08/2018 έκθεση ελέγχου η οποία στερείται της κατά νόμο επιβεβλημένης πλήρους και συγκεκριμένης, ήτοι σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
- Ο λόγος για τον οποίο η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης απέρριψε το επίμαχο αίτημα επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου παρίσταται όλως ασαφής και αόριστος καθώς στον έλεγχο προσκομίσθηκαν όλα τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά της ΠΟΛ 1073/2004, και βάσει

αυτών ο έλεγχος δεν διαπίστωσε διαφορές και δεν διαφοροποίησε το πιστωτικό υπόλοιπο της από 21.06.2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

- Ως προς το γεγονός ότι ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά καταβολής προς τα Τελωνεία η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι με την με αριθμ...../2018 αίτησή της προσκόμισε στον έλεγχο αποδείξεις πληρωμής Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης προς και του Αναλογούντος ΦΠΑ, προς τα Τελωνεία Μυτιλήνης και Αθηνών. Ο έλεγχος ωστόσο απορρίπτει την αίτηση χωρίς να αναφέρει συγκεκριμένα και να ζητήσει από την προσφεύγουσα ποια δικαιολογητικά δεν προσκομίσθηκαν ώστε να προκύπτει ειδικώς και αιτιολογημένα ο λόγος απόρριψης του αιτήματος επιστροφής.
- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και με ελλιπή και αντιφατική αιτιολογία απέρριψε το αίτημα επιστροφής καθόσον συντρέχουν όλες οι κατά νόμο προϋποθέσεις για την επιστροφή.

Επειδή στο άρθρο 6 «Επιστροφή ΦΠΑ λοιπών περιπτώσεων» της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1073/2004 ορίζεται:

«1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος:

α) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκτός από αυτές που ρυθμίζονται με το άρθρο 1 της παρούσας,

β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός όλου ή μέρους αυτού,

γ) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώσητα,

επιστρέφεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού.

2. Προκειμένου να διενεργηθεί η επιστροφή του φόρου, υποβάλλεται αίτηση επιστροφής, όπως το συνημμένο υπόδειγμα 1, ύστερα από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης που θεμελιώνεται το δικαίωμα της επιστροφής.

Εξαιρετικά, η αίτηση επιστροφής μπορεί να υποβληθεί πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, με βάση περιοδική δήλωση, στις περιπτώσεις που η αναμονή του απαιτούμενου χρόνου για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, επιφέρει τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής της απαίτησης κατά του δημοσίου, όπως στην περίπτωση επιχείρησης που βρίσκεται υπό εκκαθάριση.

Επίσης, η αίτηση επιστροφής που υποβάλλεται από τον υπόχρεο μη υποκείμενο σε περίπτωση αχρεώστητος από αυτόν καταβολής του φόρου, μπορεί να ακολουθεί την έκτακτη δήλωση που υποβλήθηκε από αυτόν και με την οποία καταβλήθηκε αχρεώσητα ο φόρος.

Αρμόδιος να κρίνει αν συντρέχει περίπτωση αχρεώστητος καταβολής σε κάθε περίπτωση είναι ο Προϊστάμενος της οικείας Δ.Ο.Υ..

Στην αίτηση περιγράφεται η αιτία της επιστροφής και συνυποβάλλονται τα κατά περίπτωση δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει η ορθότητα του αιτήματος.

3. Η επιστροφή ενεργείται μετά από προσωρινό έλεγχο και μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών από την υποβολή της αίτησης.

Ο υποκείμενος στο φόρο ή ο υπόχρεος κατά περίπτωση, δικαιούται να ζητήσει το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. με τη διαδικασία του άρθρου αυτού, **εφόσον έχει εξαντλήσει πρώτα τη δυνατότητα μεταφοράς του για συμψηφισμό**. Σε περιπτώσεις, όμως, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του.

Αδυναμία συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους συνήθως υπάρχει, όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησής του ή η αξία των φορολογητέων εκροών είναι χαμηλότερη από την αξία των φορολογητέων εισροών κ.λπ.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει σε κάθε περίπτωση εάν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού.».

Επειδή στο άρθρο 1 και 3 της Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1235/2014 «Διαδικασία έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών των υποκείμενων στο φόρο προσώπων που δραστηριοποιούνται ως εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και διαθέτουν περισσότερες από μια φορολογικές αποθήκες» ορίζεται:

«1. Δικαιούχοι προς έκπτωση του ΦΠΑ των εισροών με βάση την παρούσα απόφαση είναι οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών που διαθέτουν περισσότερες της μιας φορολογικές αποθήκες.

2. Οι εισροές για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης είναι αυτές που πραγματοποιούν οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών στα πλαίσια άσκησης των δραστηριοτήτων τους εκτός από αυτές για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης βάσει του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ).

3. Ως αρμόδια για τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής της κατωτέρω διαδικασίας έκπτωσης ορίζεται η τελωνειακή αρχή στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται η έδρα της επιχείρησης.

1. Οι τελωνειακές αρχές εποπτείας στην αρμοδιότητα των οποίων υπάγονται οι εκάστοτε φορολογικές αποθήκες συντάσσουν ετήσια συγκεντρωτική κατάσταση ανά εγκεκριμένο αποθηκευτή με τα ποσά ΦΠΑ για τα οποία έχουν προβεί σε έκπτωση και την αποστέλλουν στην αρμόδια τελωνειακή αρχή της έδρας του εγκεκριμένου αποθηκευτή.

2. Η αρμόδια τελωνειακή αρχή ελέγχου τηρεί σε ξεχωριστό αρχείο ανά εγκεκριμένο αποθηκευτή τα στοιχεία που αφορούν την ανωτέρω διαδικασία και πραγματοποιεί τακτικούς ελέγχους για την επιβεβαίωση της ορθής εφαρμογής της διαδικασίας της παρούσας.».

Επειδή στο άρθρο 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1034/2018, «Διαδικασία έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών ενεργειακών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών.» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών του με την υποβολή της Δήλωσης Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης και Λοιπών Φορολογιών (Δ.Ε.Φ.Κ.) προς την αρμόδια τελωνειακή αρχή. Στην περίπτωση των βιομηχανοποιημένων καπνών η έκπτωση διενεργείται κατά την εκκαθάριση του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) που γίνεται με την κατάσταση φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών. Η έκπτωση πραγματοποιείται στο σύνολο των αγαθών και υπηρεσιών που σχετίζονται με τη δραστηριότητα του εφόσον αυτή διενεργείται αποκλειστικά μέσω της φορολογικής του αποθήκης. Για τον εγκεκριμένο αποθηκευτή που ασκεί εμπορική δραστηριότητα πέραν της φορολογικής του αποθήκης, η έκπτωση διενεργείται για τις εισροές αγαθών και υπηρεσιών που σχετίζονται μόνο με τη φορολογική του αποθήκη προϊόντων που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ.

2. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής που ασκεί την εμπορική του δραστηριότητα μέσω της φορολογικής αποθήκης δύναται να ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης με την υποβολή Δ.Ε.Φ.Κ. για τα αγαθά επένδυσης που αποκτά. Το εν λόγω δικαίωμα έκπτωσης δύναται να ασκείται και από εγκεκριμένο αποθηκευτή που έχει εμπορική δραστηριότητα και πέραν της φορολογικής αποθήκης για τα επενδυτικά αγαθά που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας του που αφορά τη φορολογική του αποθήκη.

Η αρμόδια τελωνειακή αρχή για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων ελέγχει τα πραγματικά περιστατικά, παρακολουθεί τον προορισμό και τη χρησιμοποίηση των επενδυτικών αγαθών και διενεργεί το σχετικό διακανονισμό της έκπτωσης εφόσον απαιτηθεί...

6. Στην περίπτωση κατά την οποία το προς έκπτωση ποσό Φ.Π.Α. εισροών, είναι μεγαλύτερο από το προς καταβολή με την Δ.Ε.Φ.Κ. ποσό Φ.Π.Α. εκροών, η προκύπτουσα διαφορά του φόρου που δεν μπορεί να εκπεσθεί, δύναται να συμψηφισθεί με οφειλόμενο σε μεταγενέστερη Δ.Ε.Φ.Κ. ποσό Φ.Π.Α. Η προς συμψηφισμό διαφορά του φόρου σημειώνεται και παρακολουθείται από την αρμόδια τελωνειακή αρχή είτε χειρόγραφα είτε μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος ICISnet. Το ποσό του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου δεν μπορεί να χρησιμοποιείται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο από την τελωνειακή αρχή και παράλληλα να ζητείται προς επιστροφή από τη φορολογική αρχή στην ίδια ή σε επόμενες φορολογικές περιόδους. Τα υποκείμενα πρόσωπα που αιτούνται επιστροφή Φ.Π.Α. από τις φορολογικές αρχές οφείλουν κατά την υποβολή των τελωνειακών παραστατικών προς συμψηφισμό στις τελωνειακές αρχές να αφαιρούν τα ποσά του Φ.Π.Α. των εισροών που αφορούν την αίτηση επιστροφής.».

Επειδή επίσης στις παρ. 6 του άρθρου 1 και της παρ. α του άρθρου 3 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1093/2018 « Κοινοποίηση της αρ. πρωτ. ΠΟΛ.1034/21.02.2018

Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. -Εκπτώσεις Φ.Π.Α. εισροών ενεργειακών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών» ορίζεται:

«Άρθρο 1

Παράγραφος 6

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 1, εφόσον το προς έκπτωση ποσό Φ.Π.Α. εισροών είναι μεγαλύτερο από το προς καταβολή με τη Δ.Ε.Φ.Κ. ποσό Φ.Π.Α., η διαφορά δύναται να συμψηφισθεί με οφειλόμενο -πέραν της αμέσως επόμενης και- σε μεταγενέστερη Δ.Ε.Φ.Κ. ποσό Φ.Π.Α. Η εν λόγω διαφορά παρακολουθείται από την τελωνειακή αρχή χειρόγραφα, μέχρι την υλοποίηση της εφαρμογής στο ηλεκτρονικό σύστημα τελωνείων ICISnet για τη δυνατότητα μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου σε επόμενη φορολογική περίοδο ηλεκτρονικά. Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι, **το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο** -κατάθεσης της Δ.Ε.Φ.Κ. στην τελωνειακή αρχή- ενώ παράλληλα να ζητείται επιστροφή από τη Δ.Ο.Υ. στην ίδια ή επόμενη φορολογική περίοδο. Επιπλέον, τα υποκείμενα πρόσωπα που αιτούνται επιστροφής Φ.Π.Α. από τις Δ.Ο.Υ. οφείλουν κατά την υποβολή της Δ.Ε.Φ.Κ. να αφαιρούν το ποσό του Φ.Π.Α. εισροών που έχουν αιτηθεί για την επιστροφή του. Προκειμένου να διασφαλίζεται ότι δεν έχει γίνει αίτηση επιστροφής, η τελωνειακή αρχή κατά τον εκ των υστέρων έλεγχο θα ελέγχει και Δηλώσεις Φ.Π.Α. αντίστοιχης περιόδου και όπου κρίνεται σκόπιμο θα ζητείται η συνδρομή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Άρθρο 3

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3, η τελωνειακή αρχή που υποβάλλεται η Δ.Ε.Φ.Κ. για την καταβολή των φορολογικών επιβαρύνσεων διενεργεί τακτικό έλεγχο ανά εξάμηνο κάθε έτους στον τόπο εγκατάστασης της φορολογικής αποθήκης όπου τηρούνται σε αρχείο τα λογιστικά στοιχεία, προκειμένου να διαπιστώσει την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 και συνακόλουθα της οριζόμενης διαδικασίας και έκτακτο έλεγχο όποτε κρίνεται απαραίτητο.».

Επειδή στο άρθρο 1παρ.6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1108/2014 ορίζεται ότι στις διατάξεις περί υποβολής περιοδικής υπάγονται και οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές και οι εγγεγραμμένοι παραλήπτες αγαθών που υπάγονται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (ΕΦΚ).

Επειδή στην ΠΟΛ 1082/06.04.2015 «Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2014 - Φ2 TAXIS)» αναφέρεται:

«Κωδικός 402 : ... Το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στην τελωνειακή αρχή με την ειδική δήλωση της παρ. 9 του άρθρου 38 του Ν.2859/2000 και έχει αναγραφεί στον κωδικό 364 της δήλωσης ως ενδοκοινοτική απόκτηση από οποιονδήποτε υποκείμενο. Σημειώνεται ότι αναγράφεται επίσης ο Φ.Π.Α. που καταβάλλεται κατά την λήξη του καθεστώτος αναστολής, έστω και μετά την αφαίρεση του φόρου εισροών, κατά τις διαδικασίες των Α.Υ.Ο. Δ.634/93 και Δ.635/93 προκειμένου για αγαθά με ΕΦΚ».

Επειδή στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 :

«..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία, με την με αριθμ.πρωτ...../2017 αίτησή της ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ αξίας 150.000,00 ευρώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1061/2003 και άρθρο 6 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1073/2004, περί μη δυνατότητας συμψηφισμού λόγω ανεπαρκούς ύψους φορολογητέων εκροών.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία δραστηριοποιείται στο χώρο των οينوπνευματωδών ποτών και ειδικότερα στην βιομηχανική παραγωγή και πώληση ούζου. Στο πλαίσιο της δραστηριότητας της αυτής διαθέτει και διαχειρίζεται ως εγκεκριμένος αποθηκευτής δύο φορολογικές αποθήκες σε προϊόντα τα οποία αφορούν σε αλκοολούχα ποτά και τα οποία υπάγονται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα προς επιστροφή ποσά προέρχονται από καταβολές που η προσφεύγουσα εταιρεία, πραγματοποιεί στο Τελωνείο μέσω της δήλωσης Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης κατά την έξοδο των προϊόντων από την φορολογική αποθήκη, που πολλές φορές υπερβαίνουν το ΦΠΑ των εκροών.

Όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των τηρούμενων βιβλίων, των παραστατικών και των υποβληθεισών δηλώσεων. Ως εκ τούτου το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **4.259.123,95 ευρώ** δεν διαφοροποιήθηκε από τον έλεγχο.

Ωστόσο τόσο με το σημείωμα διαπιστώσεων όσο και με το οριστικό πόρισμα ελέγχου, ο έλεγχος απορρίπτει την επιστροφή του ποσού των **150.000,00 ευρώ** επικαλούμενος τις διατάξεις της παρ.6 της ΠΟΛ 1034/2018 και ότι δεν προσκομίσθηκαν από την πλευρά της εταιρείας στοιχεία για τις πληρωμές στην Τελωνειακή Αρχή.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι κατά τον χρόνο ελέγχου της υπόθεσης και πριν την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και συγκεκριμένα την 31/05/2018 η προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθμ. πρωτ./2018 αίτησή της υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, αποδείξεις πληρωμής στα Τελωνεία Μυτιλήνης και Αθηνών για καταβολές ΕΦΚ και ΦΠΑ για την υπό κρίση περίοδο.

Επειδή ο έλεγχος ενώ ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (κεφ. «ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ») συσχέτισε τα τηρούμενα βιβλία με τις υποβληθείσες δηλώσεις και αποδέχθηκε στο σύνολό της την υπό κρίση υποβληθείσα περιοδική δήλωση, απορρίπτει ωστόσο το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό αορίστως, χωρίς να αναφέρει συγκεκριμένα, τόσο στο σημείωμα διαπιστώσεων όσο και στην οριστική έκθεση ελέγχου ποια από τα παραστατικά πληρωμών που καταχωρήθηκαν και συμπεριλήφθηκαν στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση δεν προσκομίσθηκαν, ώστε να δοθεί και η δυνατότητα στην προσφεύγουσα εταιρεία να τα προσκομίσει.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, επικαλείται ως βάση απόρριψης τις διατάξεις της παρ.6 της ΠΟΛ 1034/2018. Ωστόσο από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών για τους εγκεκριμένους αποθηκευτές αλκοολούχων ποτών ελέγχεται από την αρμόδια Τελωνιακή Αρχή, ενώ το αίτημα επιστροφής το οποίο προκύπτει βάσει περιοδικής δήλωσης που υποβάλλεται στην Δ.Ο.Υ., ελέγχεται από την φορολογική αρχή σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις και εγκυκλίους περί επιστροφής ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση και προκειμένου να διασφαλισθεί ότι για τα προς έκπτωση ποσά (Φ.Π.Α. εισροών) που υποβάλλονται στην Τελωνιακή Αρχή, δεν έχει γίνει αίτηση επιστροφής στην Φορολογική Αρχή κρίνεται σκόπιμη η συνεργασία μεταξύ των Αρχών.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι δεν αιτιολογείται επαρκώς και εμπεριστατωμένα από την ελεγκτική αρχή ο λόγος απόρριψης της επιστροφής, η προσφυγή θα πρέπει να γίνει δεκτή για τυπικούς λόγους, ώστε να μπορέσει λόγω της ιδιαιτερότητας του θέματος, η εν λόγω Δ.Ο.Υ. προκειμένου να κρίνει τεκμηριωμένα την επιστροφή, να ζητήσει την συνεργασία και την συνδρομή της Τελωνιακής Αρχής, ως προς τα θέματα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, των τελικώς καταβληθέντων ποσών στην Τελωνιακή Αρχή καθώς και εάν τελικώς συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού του υπό κρίση πιστωτικού υπολοίπου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:**

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους

τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **26/09/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** και την ακύρωση υπ'αριθμ...../2018 πράξης οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ, **διαχειριστικής περιόδου 01/07/2015-31/07/2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης με βάση το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .