



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11 / 02 / 2021

Αριθμός Απόφασης **580**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 14/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με ΑΦΜ:, που εδρεύει στη, οδός αρ., κατά των από 16/09/2020 και αριθμούς,,, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από 16/09/2020 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 14/10/2020 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, με ΑΦΜ:, η οποία

κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις **18/09/2020**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ	Σύνολο Καταλογισμού
1		Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2014		139.692,65€	69.846,32€	209.538,97€
2		Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2015		7.117,02€	3.558,51€	10.675,53€
3		Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2016				0,00€
4		Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2017				0,00€
5		Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2018				0,00€
6		Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2019		2.236,19€	1.118,09€	3.354,28€
Σύνολα					149.045,86€	74.522,92€	223.568,78€

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις εδράζονται στην από **16/09/2020** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, βάσει της υπ' αριθ. / **2020** εντολής ελέγχου του προϊστάμενου της ίδιας υπηρεσίας, λόγω της επικείμενης ένταξής της στα άρθρα 106α και 106β του πτωχευτικού κώδικα.

Οι ανωτέρω διαφορές φόρου, προέρχονται από τα ποσά που καταχωρήθηκαν στον κωδ: 402 - λοιπά προστιθέμενα ποσά των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων των φορολογικών περιόδων 02/2014, 04/2014, 05/2014 και 06/2014, συνολικού ποσού **149.045,79€** (ως σελ. 39 της έκθεσης ελέγχου).

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα είχε υποβάλει στη ΔΟΥ Έδεσσας αιτήσεις προς επιστροφή ΦΠΑ και ειδικότερα κατά τη **χρήση 2011** ένα αίτημα, ποσού 29.550,47€, και κατά τη **χρήση 2012** επτά αιτήματα συνολικού ποσού 207.722,30€. Δεδομένου όμως ότι εκκρεμούσαν στη ΔΟΥ πληροφοριακά δελτία (vies), σύμφωνα με τα οποία έπρεπε να διενεργηθούν διασταυρωτικοί έλεγχοι (σε πελάτες και προμηθευτές της από χώρες της Βαλκανικής), και από την εν λόγω ΔΟΥ δεν υπήρχε καμία ανταπόκριση ως προς τα αιτήματα επιστροφής **προέβη σε ανάκληση των αιτημάτων επιστροφής ΦΠΑ**, που είχε υποβάλει.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα **ανακάλεσε** α) εντός της χρήσης 2013 τρία αιτήματα επιστροφής ΦΠΑ (που αφορούσαν τις χρήσεις 2011 και 2012), συνολικού ποσού 88.226,98€ και β) εντός της χρήσης **2014** τέσσερα αιτήματα επιστροφής ΦΠΑ (που αφορούσαν τη χρήση 2012), συνολικού ποσού **149.045,79€**. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα, **κατά τον μήνα που υπέβαλε τις ως άνω ανακλήσεις** των αιτημάτων, **προέβη στην καταχώρηση στον κωδικό 402 - Λοιπά προστιθέμενα ποσά, των ποσών της ανάκλησης** (που απεικονίστηκε στον κωδ. 402 των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ των περιόδων 02/2014, 04/2014, 05/2014 και 06/2014).

Ο ανωτέρω τρόπος καταχώρησης κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ως μη σύννομος, με το αιτιολογικό ότι έπρεπε να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις - λόγω των αιτήσεων αναίρεσης των αιτημάτων επιστροφής του ΦΠΑ - κατά την περίοδο που αφορούσε το αίτημα περί επιστροφής, και όχι κατά την περίοδο που το αίτημα αναίρέθηκε και κατόπιν αυτού καταλόγισε με τις προσβαλλόμενες πράξεις κατά τα φορολογικά έτη 2014 – 2019, το συνολικό ποσό των **149.045,79€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένες, νόμω και ουσία αβάσιμες και ανατιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις - παράνομη και πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση της φορολογικής αρχής,
2. Παραβίαση του δικαιώματος έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ, όπως κατοχυρώνεται στο ευρωπαϊκό δίκαιο και την εθνική έννομη τάξη - Παραβίαση της αρχής της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας - παραβίαση της ουδετερότητας του φόρου και των αρχών της εξασφάλισης και διατήρησης ίσων όρων ανταγωνισμού στις επιχειρήσεις που υπάγονται στο φόρο αυτό και της αποφυγής της πολλαπλής φορολογίας του ίδιου αγαθού ή υπηρεσίας.
3. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, του τεκμηρίου νομιμότητας και της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή: **α) δεν αποδέχεται για τυπικούς και εντελώς διαδικαστικούς λόγους**, τις αιτήσεις αναίρεσης (ανάκλησης) των αιτημάτων περί επιστροφής ΦΠΑ, των οποίων τις έννομες συνέπειες πρακτικώς καταργεί, **β) αναιρεί τον έλεγχο** της διαχειριστικής περιόδου 1.1 - 31.12.2013, και δη έλεγχο που διενεργήθηκε από το ίδιο ελεγκτικό όργανο, ο οποίος με την από 24.12.2019 έκθεσή του αποδέχθηκε την ορθή λογιστική απεικόνιση των αιτημάτων αναίρεσης (ανάκλησης) των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ, συνολικού ποσού 88.226,98€ (όπως απεικονίζεται στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 9/2013, 11/2013 & 12/2013) στον κωδ. 402 που αφορά τα Λοιπά Προστιθέμενα Ποσά, καθώς και το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, όπως αυτό διαμορφώθηκε προοδευτικά κατά το πέρας της χρήσης 2013.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, του τεκμηρίου νομιμότητας και της αρχής της αναλογικότητας και ειδικότερα ότι από την ίδια ελεγκτική υπηρεσία είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος για τη χρήση 2013 και στην από 24/12/2019 έκθεσή του, αποδέχθηκε πλήρως την ορθή λογιστική απεικόνιση των αιτημάτων ανάκλησης των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ, συνολικού ποσού 88.226,98€ (όπως απεικονίζεται στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 9/2013, 11/2013 και 12/2013) στον κωδ. 402. Επίσης, αποδέχθηκε πλήρως ως ορθό το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, όπως αυτό διαμορφώθηκε προοδευτικά κατά το πέρας της χρήσης 2013. Η αλλαγή θέσης εκ μέρους της ίδιας Υπηρεσίας (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και μάλιστα αναδρομικά, παραβιάζει τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 2859/2000** (Α' 248) ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Στο **άρθρο 30§3** ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18»,

Στο **άρθρο 32§3** ότι: «Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων»,

Στο **άρθρο 38§6** ότι: «Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. ...»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 57§5** του **ν. 2859/2000** που ισχύει για **πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργήθηκε έως 31/12/2013** ορίζεται ότι: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το

δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 42§4 του ν. 4174/2013** που ισχύει για πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργείται από 01/01/2014 και μετά, ορίζεται ότι: «Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή».

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1073/2004** (Β' 1164), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

Με το **άρθρο 1** με τίτλο «**Δικαίωμα Επιστροφής**» ότι:

«Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για: α) πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή, β) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου, γ) εισαγωγές, αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α, δ) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους».

Με το **άρθρο 3** με τίτλο «**Τρόπος επιστροφής**» ότι:

«1. Το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται:

α) Χωρίς έλεγχο κατά 90% του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου, με βάση την υποβαλλόμενη κατάσταση, καθώς και τα προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, στο άρθρο 4 της παρούσας, δικαιολογητικά.

β) Με προσωρινό έλεγχο: - Το υπόλοιπο 10% του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς και το εναπομένον όριο, εφόσον το σύνολο του φόρου που έχει ζητηθεί από το φορολογούμενο μέσα σε όλες τις φορολογικές περιόδους ή τη διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα 6.000€, ...

γ) Με τακτικό έλεγχο, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προϊστάμενος της ΔΟΥ έχει διαπιστώσει από στοιχεία ή βάσιμες κατά την κρίση του πληροφορίες (π.χ. δελτία πληροφοριών, εκθέσεις ελέγχου κ.λ.π.) που περιέρχονται σε γνώση του, ότι ο υποκείμενος στο φόρο ενήργησε ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου (για ανύπαρκτη συναλλαγή) ή στοιχείου, το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του ή ως εκδότης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή υπέπεσε σε κάθε άλλη παράβαση, η οποία συνιστά ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 Κ.Β.Σ. σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται η επιστροφή και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται:

- Αμέσως μόλις υποβληθεί το αίτημα επιστροφής να διενεργήσει τακτικό έλεγχο ή σε περίπτωση έλλειψης αρμοδιότητας από αυτόν για τη διενέργεια του ελέγχου, να διαβιβάσει όλον τον ανέλεγκτο φάκελο στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με ειδική μνεία για τον άμεσο έλεγχο.

- Ειδικά, όταν η παράβαση αφορά την τρέχουσα κάθε φορά διαχειριστική περίοδο, η έναρξη του ελέγχου και η διαβίβαση του φακέλου στα ελεγκτικά κέντρα, όπου αυτό απαιτείται, θα γίνεται αμέσως μόλις ολοκληρωθεί η διαχειριστική περίοδος και υποβληθούν οι δηλώσεις όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Ο έλεγχος πρέπει να ολοκληρώνεται υποχρεωτικά εντός εξαμήνου και μόνο σε περίπτωση ειδικών δυσχερειών, που θα προκύπτουν από έγγραφη αιτιολογημένη γνώμη του Προϊσταμένου της ελέγχουσας υπηρεσίας μπορεί να παρατείνεται, κατ' ανώτατο όριο, για άλλους έξι μήνες,...»

Με το **άρθρο 5** με τίτλο «**Χρόνος επιστροφής**» ότι: «1. Η επιστροφή του 90% του πιστωτικού υπολοίπου ενεργείται μέσα σ' ένα μήνα από την υποβολή της αίτησης, με βάση την αναλυτική κατάσταση και τα απαιτούμενα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. 2. Η επιστροφή του υπολοίπου 10%, του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς και του πλεονάζοντος ορίου επιστροφής ενεργείται υποχρεωτικά εντός της διαχειριστικής περιόδου υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης. 3. Η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου στις περιπτώσεις που προβλέπεται

προσωρινός έλεγχος, ενεργείται μέσα σε δύο μήνες από την υποβολή της αίτησης και κατά 100%. 4. Η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου στις περιπτώσεις που προβλέπεται τακτικός έλεγχος ενεργείται αμέσως μετά την ολοκλήρωση του τακτικού ελέγχου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας».

Με το **άρθρο 7** με τίτλο «*Μη έκπτωση επιστρεπτέου φόρου*» ότι: «Το ποσό του φόρου του οποίου ζητείται η επιστροφή δεν μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενη φορολογική ή διαχειριστική (κατά περίπτωση) περίοδο για έκπτωση, εκτός αν ανακληθεί εγγράφως η αίτηση της επιστροφής. Σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης επιστροφής, η έκπτωση του φόρου ενεργείται κατά τη φορολογική περίοδο γνωστοποίησης της απόρριψης του αιτήματος, εφόσον είναι νόμιμη».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 1** της **ΠΟΛ. 1090/02-04-2012** (Β' 1146), Απόφασης του ΥπΟικ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει με την υποβολή περιοδικών ή εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν επιθυμεί τη μεταφορά του για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, επιστρέφεται από το δημόσιο, ως εξής:

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού συστήματος TAXISnet.

2. Η υλοποίηση της επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά προτεραιότητα με κριτήριο το χρόνο υποβολής της αίτησης επιστροφής.

3. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ), μέχρι τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το μήνα εντός του οποίου υποβάλλεται η αίτηση επιστροφής, πραγματοποιεί ηλεκτρονική επεξεργασία διαθέσιμων στοιχείων, σχετικά με τη συμμόρφωση των υποκείμενων στο φόρο και τη συμφωνία των αιτούμενων προς επιστροφή ποσών με τα δεδομένα των υποβαλλόμενων δηλώσεων, χρησιμοποιώντας μέθοδο ανάλυσης κινδύνου και αποστέλλει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ηλεκτρονικό αρχείο με αιτήσεις για τις οποίες η επιστροφή πρέπει να πραγματοποιηθεί κατόπιν διενέργειας προσωρινού ελέγχου. Στο αρχείο αυτό περιλαμβάνονται σε κάθε περίπτωση και οι αιτήσεις για τις οποίες το προς επιστροφή ποσό είναι ίσο ή ανώτερο των 100.000 ευρώ.

4. Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται:

α) Να πραγματοποιήσουν την επιστροφή για όσες αιτήσεις επιστροφής δεν απαιτείται προσωρινός έλεγχος εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την παραλαβή του αρχείου, σύμφωνα με το άρθρο 2 της παρούσας και στη συνέχεια ενημερώνουν τη ΓΓΠΣ, απολογιστικά.

β) Να διενεργήσουν προσωρινό έλεγχο για τις αιτήσεις επιστροφής που απαιτείται το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παραλαβή του αρχείου.

γ) Στην περίπτωση που από τον ανωτέρω προσωρινό έλεγχο κριθεί απαραίτητο, διενεργείται τακτικός έλεγχος, ο οποίος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, εκτός από την περίπτωση που η αίτηση επιστροφής αφορά φορολογική περίοδο για την οποία δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το σχετικό ΑΦΕΚ εκδίδεται το αργότερο εντός μηνός από την ολοκλήρωση των ανωτέρω ελέγχων (προσωρινού ή τακτικού).

δ) Οι Δ.Ο.Υ. αποστέλλουν στη Γ.Δ.Φ.Ε. & Ε μέσω της ΓΓΠΣ κατάλογο των περιπτώσεων για τις οποίες κρίθηκε απαραίτητος ο τακτικός έλεγχος με αιτιολόγηση της απόφασης αυτής.

5. Ανάλογη με τα ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται για αιτήσεις επιστροφής που εκκρεμούν ή που θα υποβληθούν μέχρι την ολοκλήρωση της ανωτέρω διαδικασίας.

6. Σε κάθε περίπτωση, μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, από τους δικαιούχους που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο, επιλέγεται δείγμα, για τη διενέργεια ελέγχου»

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1067/03-04-2013** (Β' 775) Απόφασης του ΥπΟικ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

1. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1090/2012 (Φ.Ε.Κ 1146 Β') καταργείται, για επιστροφές που υλοποιούνται από 20.3.2013 και εφεξής.

2. Προκειμένου για αιτήσεις που με βάση την ανάλυση κινδύνου από τη Γ.Γ.Π.Σ. δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, στην περίπτωση που ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία από τα οποία προκύπτει σοβαρή παραβατική ή άλλη συμπεριφορά, η οποία θέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα του δημοσίου, καθώς και στην περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου για την περίοδο που καλύπτει η αίτηση επιστροφής ή έχει αρχίσει προσωρινός έλεγχος, δεν πραγματοποιείται άμεσα η επιστροφή, και ενημερώνεται σχετικά η Δ/ση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού.

3. Στην περίπτωση που η επιστροφή διενεργείται κατόπιν ελέγχου:

α) Ο έλεγχος διενεργείται κατά προτεραιότητα για υποκείμενους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή φορολογητέες εκτός Ελλάδας σε ποσοστό τουλάχιστον 50% του συνολικού κύκλου εργασιών τους για την τελευταία διαχειριστική τους περίοδο.

β) Για αιτήσεις επιστροφής που αφορούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, χρησιμοποιούνται υποχρεωτικά, μεταξύ άλλων, τα στοιχεία για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που προκύπτουν από το σύστημα VIES, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από το σύστημα ICIS, όσον αφορά τις εξαγωγές.

4. Οι διατάξεις των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1016/2010 και ΠΟΛ. 1108/2010 καταργούνται. Η διάταξη αυτή ισχύει και για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας.

5. Διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/2004 που αφορούν τον τρόπο επιστροφής, ήτοι χωρίς ή κατόπιν ελέγχου ή βάσει υπολογισμού ορίων καταργούνται, εφαρμοζόμενων των διατάξεων της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1090/2012, όπως τροποποιούνται με την παρούσα. Η διάταξη αυτή ισχύει και για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας. Από την έκδοση της παρούσας καταργούνται επίσης διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/2004 που αφορούν το χρόνο γένεσης του δικαιώματος υποβολής αιτήματος επιστροφής. Μέχρι την υιοθέτηση της ηλεκτρονικής υποβολής της αίτησης επιστροφής, συνεχίζουν να ισχύουν οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/2004, όσον αφορά τον τρόπο υποβολής της αίτησης, τα δικαιολογητικά που τη συνοδεύουν καθώς και τις ενέργειες της Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση της αίτησης».

Επιπλέον, με την **ΠΟΛ. 1177/17-07-2013**, δόθηκαν από τη ΓΓΔΕ οδηγίες για την άμεση προώθηση εργασιών για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία:

1. Με τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1090/12 και ΠΟΛ. 1067/13 καθιερώθηκε νέα διαδικασία επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Ειδικότερα οι αιτήσεις επιστροφής επεξεργάζονται κεντρικά με βάση σύστημα ανάλυσης κινδύνου και αποστέλλονται κάθε μήνα στις ΔΟΥ αρχεία αιτήσεων οι οποίες θα πρέπει να διεκπεραιωθούν χωρίς έλεγχο και αιτήσεων για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή. Με τις εγκυκλίους μας Δ14 1049953 ΕΞ 2013/20.3.2013 και ΠΟΛ. 1082/13, δόθηκαν σαφείς οδηγίες για την υλοποίηση της εν λόγω διαδικασίας με στόχο την έγκαιρη ολοκλήρωση της διαδικασίας και την απόδοση των οφειλόμενων ποσών στους δικαιούχους υποκείμενους στο φόρο, προσδιορίζοντας δεσμευτικές προθεσμίες για κάθε κατηγορία αιτήσεων επιστροφής.

2. Παρότι η νέα διαδικασία τέθηκε σε εφαρμογή **από 20.3.2013**, παρατηρείται σημαντική καθυστέρηση από ορισμένες Δ.Ο.Υ., με συνέπεια να παραμένουν σε εκκρεμότητα αιτήσεις για πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα. ...

3. Αναγνωρίζουμε ενδεχόμενα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι Δ.Ο.Υ., όπως έλλειψη προσωπικού, τεχνικά προβλήματα από την αναδιοργάνωση των Υπηρεσιών και την ανακατανομή αρμοδιοτήτων, όμως για την εμπέδωση εμπιστοσύνης μεταξύ των Υπηρεσιών μας και τις επιχειρήσεις, πρέπει να τηρούνται οι προβλεπόμενες διαδικασίες.

4. Για το σκοπό αυτό, οι Δ.Ο.Υ. πρέπει άμεσα να διεκπεραιώσουν αιτήσεις επιστροφής με χρόνο αναμονής από την υποβολή τους πάνω από 120 ημέρες. Από 1.9.2013 και εφεξής, πρέπει να διεκπεραιώνονται κατά προτεραιότητα οι αιτήσεις με χρόνο αναμονής πάνω από 90 ημέρες, λαμβάνοντας υπόψη ότι σύμφωνα με προωθούμενη νομοθετική ρύθμιση μετά το χρόνο αυτό η επιστροφή θα επιβαρύνεται με τόκο εκπρόθεσμης επιστροφής από το δημόσιο, για το οποίο υπάρχει ευθύνη του υπαλλήλου και της Δ.Ο.Υ..

5. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, επισημαίνουμε τα εξής:

- Αιτήσεις επιστροφής που περιλαμβάνονται στο αρχείο για επιστροφή χωρίς έλεγχο και εφόσον ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει στοιχεία που υπαγορεύουν τον έλεγχο, δεν απαιτούν σημαντικό χρόνο για την ολοκλήρωσή τους (εκταμίευση).

- Αιτήσεις επιστροφής που περιλαμβάνονται στο αρχείο για επιστροφή μετά από έλεγχο, ο προσωρινός έλεγχος θα πρέπει να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα, τουλάχιστον για το σημαντικότερο αριθμό αυτών. Μεγαλύτερος χρόνος, λογικά, απαιτείται για μικρό αριθμό υποθέσεων και εφόσον υπάρχουν συγκεκριμένοι λόγοι.

6. Σε κάθε περίπτωση, η επιστροφή που αφορά εξαγωγικές επιχειρήσεις θα προηγείται των λοιπών αιτήσεων....»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στις **24/01/2013** υπέβαλε στη ΔΟΥ Έδεσσας τις με αριθμ. πρωτ.,,, και αιτήσεις για την επιστροφή του ΦΠΑ εισρών που αφορούσαν τις φορολογικές περιόδους **05/2012, 06/2012, 07/2012, 08/2012 και 11/2012** με αιτούμενο ποσό επιστροφής **29.807,16€, 29.693,58€, 29.764,82€, 29.782,41€ και 29.997,82€** αντίστοιχα ήτοι συνολικά **149.045,79€**, τις αιτήσεις δε αυτές ανακάλεσε με τις με αριθμ. πρωτ. /2014, /2014, /2014, /2014 και /2014 αιτήσεις ανάκλησης,

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους **149.045,79€**, που συμπεριέλαβε στα λοιπά προστιθέμενα ποσά των περιοδικών δηλώσεων, των φορολογικών περιόδων του έτους 2014, αφορά πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέρχεται από φορολογικές περιόδους του έτους 2012, που δεν συμψήφισε τότε, καθόσον το είχε ζητήσει προς επιστροφή λόγω εξαγωγών. Δεδομένου όμως ότι εκκρεμούσαν στην αρμόδια ΔΟΥ πληροφοριακά δελτία (vies), σύμφωνα με τα οποία έπρεπε να διενεργηθούν διασταυρωτικοί έλεγχοι (σε πελάτες και προμηθευτές της από χώρες της Βαλκανικής), και από την εν λόγω ΔΟΥ **δεν υπήρχε καμία ανταπόκριση είτε για τον έλεγχο της επιστροφής των αιτούμενων πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ**, όπως αυτά απεικονιζόταν στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων, είτε για την απόρριψη αυτών των αιτημάτων, προέβη στην ανάκληση των αιτημάτων επιστροφής,

Επειδή, η αρμόδια ΔΟΥ Έδεσσας, δεν τήρησε τα όσα ορίζονταν στις ανωτέρω Αποφάσεις. και δεν προέβη σε καμία ελεγκτική επαλήθευση εντός των χρονικών ορίων που ορίζονταν από αυτές, προκειμένου να επιστραφούν τα αιτούμενα ποσά ΦΠΑ στην προσφεύγουσα,

Επειδή, το χρονικό διάστημα από την υποβολή των αιτήσεων επιστροφής του φόρου **ξεπερνούσε τον ένα και ενάμιση χρόνο**, χωρίς να γνωρίζει η προσφεύγουσα την πορεία αυτών των αιτήσεων επιστροφής και χωρίς καμία γραπτή ενημέρωση / απάντηση από πλευράς της αρμόδιας φορολογικής αρχής, και υπό την απειλή να απωλέσει το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που είχε ζητήσει προς επιστροφή, προέβη σε ανάκληση των αιτημάτων επιστροφής που είχε υποβάλει. Συγκεκριμένα, οι τρεις (3) αιτήσεις αναίρεσης των αιτημάτων επιστροφής ΦΠΑ υποβλήθηκαν εντός της χρήσης 2013 (για τα αιτήματα που αφορούσαν τις χρήσεις 2011 και 2012), συνολικού ποσού 88.226,98€ και οι τέσσερις (4) αιτήσεις αναίρεσης των αιτημάτων επιστροφής ΦΠΑ υποβλήθηκαν εντός της χρήσης 2014 (για τα αιτήματα που αφορούσαν τη χρήση 2012), συνολικού ποσού 149.045,79€.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά τον μήνα που υπέβαλε τις ως άνω αιτήσεις αναίρεσης των αιτημάτων περί επιστροφής Φ.Π.Α., προέβη και στη συναφή απεικόνιση της αναίρεσης στην εκάστοτε τρέχουσα περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (κωδ. 402 Λοιπά προστιθέμενα ποσά), για την ορθή απεικόνιση του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της εταιρίας, αφού, όπως ισχυρίζεται έλεγξε πρώτα ότι δεν υπήρξε καμία χρεωστική δήλωση ΦΠΑ ή πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μικρότερο από το συνολικό υπόλοιπο που είχε ζητηθεί προς επιστροφή, ήτοι του ποσού των 237.272,77€ (**88.226,98€ + 149.045,79€**) για όλο το χρονικό διάστημα από την υποβολή των αιτημάτων περί επιστροφής έως και την ημερομηνία υποβολής της αναίρεσης των αιτημάτων αυτών.

Επειδή, από την ελεγκτική φορολογική Αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα για τη χρήση **2013**, δυνάμει της υπ' αριθ./2019 **εντολής** ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και στην από 24.12.2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (ID), που συντάχθηκε μετά την ολοκλήρωση του εν λόγω ελέγχου, η ελεγκτική Αρχή αποδέχθηκε πλήρως την ορθή λογιστική απεικόνιση των αιτημάτων αναίρεσης (ανάκλησης) των αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 88.226,98€ (όπως απεικονίζεται στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 9/2013, 11/2013 & 12/2013) στον κωδ. 402 (Λοιπά προστιθέμενα ποσά) και τελικώς αποδέχθηκε πλήρως ως ορθό το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, όπως αυτό διαμορφώθηκε προοδευτικά κατά το πέρας της χρήσης 2013. Συγκεκριμένα, στην **έκθεση ελέγχου ΦΠΑ με ID/2019**, για τη φορολογική περίοδο 1/1/2013 - 31/12/2013, στο Κεφάλαιο 5 - Δεδομένα Δηλώσεων που Υποβλήθηκαν, απεικονίζονται σε ιδιαίτερο πίνακα τα αριθμητικά δεδομένα των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων (αρχικών και τροποποιητικών), και μάλιστα στη στήλη Προστιθέμενα / Αφαιρούμενα Ποσά, αναγράφονται τα αιτούμενα ποσά επιστροφής 29.550,47€, 29.028,70€ και 29.647,81€, ήτοι συνολικού ποσού 88.226,98€ (ως σελίδα 10 της έκθεσης ελέγχου), τα οποία και αποδέχθηκε ο έλεγχος αυτός. Περαιτέρω, στην ίδια ως άνω έκθεση, στο Κεφάλαιο 6. Παρατηρήσεις – Διαπιστώσεις Ελέγχου και στις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1159/2011 γίνεται αναφορά στο υποκεφάλαιο 2. Λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή Συμπλήρωση Δηλώσεων ΦΠΑ, περιπτ. (ζ) και (η), που αφορούν τόσο σε τυχόν ύπαρξη αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ όσο και σε τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών στον ΚΩΔ. 402, όπου αναγράφεται από τον έλεγχο ότι “Δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση” (σελίδα 17 της έκθεσης), ενώ υφίστανται και αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ και δηλωμένα ποσά στον κωδ. 402 Λοιπά Προστιθέμενα Ποσά, στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, μηνών 09/2013, 11/2013 και 12/2013, οπότε είχε συντελεστεί η ανάκληση των τριών αιτημάτων επιστροφής.

Επειδή, στη συνέχεια, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα ο επίμαχος μερικός έλεγχος από την ίδια ελεγκτική υπηρεσία, για τις αμέσως επόμενες διαχειριστικές περιόδους 1.1.2014 – 31.12.2019, δυνάμει της υπ' αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και όπως προκύπτει από τη **από 16/09/2020 συνταχθείσα έκθεση**, ο έλεγχος απέρριψε την απεικόνιση των αναίρέσεων επιστροφής Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 149.045,79€ (που απεικονίστηκε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 2/2014, 4/2014 5/2014 & 6/2014) στον κωδ. 402 (Λοιπά προστιθέμενα ποσά), παρά το γεγονός ότι διενεργήθηκε με τον ακριβώς ίδιο διαδικαστικό τρόπο με τις αναίρέσεις των αντίστοιχων αιτημάτων που έλαβαν χώρα κατά την αμέσως προηγούμενη διαχειριστική περίοδο 2013.

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι: “Στην έκθεση ΦΠΑ του προηγούμενου ελέγχου με ID/2019 για τη φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2013 δεν αναφέρονται σε κανένα σημείο ούτε γίνονται αποδεκτοί οι ισχυρισμοί της επιχείρησης για την λογιστική απεικόνιση αιτημάτων αναίρεσης επιστροφής φπα και απεικόνισης στον κωδ. 402 των περιοδικών δηλώσεων φπα που αφορά τα Λοιπά Προστιθέμενα Ποσά”, πλην όμως, όπως προαναφέραμε στον κωδ. 402 των περιοδικών δηλώσεων του έτους 2013 απεικονίζονται ακριβώς στη στήλη των προστιθέμενων ποσών (ως σελ. 10 της έκθεσης) τα αιτούμενα ποσά επιστροφής ΦΠΑ, στην χρονική περίοδο που ανακαλούνται οι αιτήσεις.

Ως εκ τούτου **αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας**, ως προς τα ποσά που αναγράφηκαν στα προστιθέμενα ποσά των χρήσεων 2013 και 2014 και για τα οποία υπήρξε διαφορετική αντιμετώπιση από την ίδια ελεγκτική υπηρεσία ως προς τον χειρισμό τους, καθόσον ο έλεγχος της χρήσης 2013 δεν διαπίστωσε καμία διαφορά, ενώ ο επίμαχος έλεγχος της χρήσης 2014 δεν αποδέχθηκε τα αφαιρούμενα ποσά, με το αιτιολογικό ότι έπρεπε να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις - λόγω των αιτήσεων αναίρεσης των αιτημάτων περί επιστροφής του Φ.Π.Α. - κατά την περίοδο που αφορούσε το αίτημα περί επιστροφής του ΦΠΑ και ότι το εν λόγω ποσό (για το οποίο ανακλήθηκε το αίτημα

επιστροφής του) δεν έπρεπε να καταχωρηθεί στην τρέχουσα τότε περιοδική δήλωση ΦΠΑ στον κωδικό 402.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η διαδικαστική προϋπόθεση που ο επίδικος φορολογικός έλεγχος θέτει (ήτοι αυτή της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α, της περιόδου που αφορούσε ο ΦΠΑ για τον οποίον ανακάλεσε το αίτημά της περί επιστροφής του, και όχι της περιόδου εντός της οποίας έλαβε χώρα η ανάκληση του εν λόγω αιτήματος), ως απαραίτητη προϋπόθεση για την επιστροφή και την έκπτωση του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, θίγει υπέρμετρα και καθιστά αδύνατη την άσκηση του δικαιώματος που αντλείται από το ενωσιακό δίκαιο, αφού τήρησε τη διαδικασία που προβλέπουν οι ΠΟΛ 1061/2003 και 1073/2004. Με τον τρόπο αυτό αδρανοποιείται το δικαίωμά της για επιστροφή και έκπτωση του ΦΠΑ, για ένα λόγο εντελώς τεχνικό, γεγονός που παραβιάζει την αρχή της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου, η οποία δεσμεύει τη δικονομική αυτονομία των κρατών - μελών ως προς τη θέσπιση διαδικαστικών κανόνων κατά την εκτέλεση του δικαίου της Ένωσης ενός κράτους - μέλους, εν προκειμένω της Ελλάδας. Κατά συνέπεια, η κρίση του φορολογικού ελέγχου ότι έπρεπε να προβεί σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της περιόδου που αφορούσε ο ΦΠΑ για τον οποίον ανακάλεσε το αίτημα της επιστροφής, και όχι της περιόδου εντός της οποίας έλαβε χώρα η ανάκληση του εν λόγω αιτήματος, με συνέπεια αυτού να οδηγηθεί σε οριστική απώλεια του πιστωτικού υπολοίπου, θίγει υπέρμετρα και καθιστά αδύνατη την άσκηση του παραπάνω δικαιώματος που αντλείται από το ενωσιακό δίκαιο, κατά παράβαση της αρχής της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου, η οποία δεσμεύει τη δικονομική αυτονομία των κρατών-μελών ως προς τη θέσπιση διαδικαστικών κανόνων κατά την εκτέλεση του δικαίου της Ένωσης εντός της Ελλάδας. Επικαλείται δε τη νομολογία (ΣτΕ 407/2004, ΔΕΚ της 25/10/2001, C-78/2000 κλπ, ΣτΕ 1529/2018, ΔΕφΑθ 3526/2014).

Επειδή, η Ελληνική Νομοθεσία είναι εναρμονισμένη πλήρως με τις διατάξεις της Οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και για την αναγκαία διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ έχει θεσπίσει τα απαραίτητα μέτρα (ως άρθρα 30 ,32 34 και 36 ν. 2859/2000).

Επειδή η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, και κατά το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν μέτρα προκειμένου να εξασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, υπό την προϋπόθεση ότι τα μέτρα αυτά δεν βαίνουν πέραν των αναγκαίων προς επίτευξη τέτοιων σκοπών ορίων και **δεν θέτουν υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του ΦΠΑ.**

Επειδή στην υπόθεση **C-332/15 του ευρωπαϊκού Δικαστηρίου νομολογήθηκε ότι:**

45. Επομένως, κατά πάγια νομολογία, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να **εκπίπτει ο φόρος εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις** (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C- 284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C- 183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

46. Αυτό ωστόσο ενδέχεται να μην ισχύει αν η μη τήρηση των τυπικών αυτών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα **να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων** (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C- 284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 71, καθώς και της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, C- 590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

55. Ακόμα όμως και αν υποτεθεί ότι η μη τήρηση των τυπικών αυτών υποχρεώσεων τις οποίες υπείχε ο κατηγορούμενος της κύριας δίκης ως νομικός εκπρόσωπος της Del Ferro δεν εμποδίζουν, προς τον σκοπό της επιβολής του ΦΠΑ και του ελέγχου της επιβολής αυτής από τις φορολογικές αρχές, **τη μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων για τη χορήγηση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών**, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως επισήμανε και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, οι περιστάσεις αυτές είναι ικανές να αποδείξουν την απλούστερη περίπτωση φοροδιαφυγής, όπου ο υποκείμενος στον φόρο **παραλείπει εσκεμμένα να τηρήσει τις τυπικές υποχρεώσεις** που υπέχει προκειμένου να αποφύγει την καταβολή του σχετικού φόρου.

Επειδή από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι αφού ανακλήθηκαν τα αιτήματα επιστροφής ΦΠΑ και δεν απορρίφθηκαν από την υπηρεσία, έπρεπε να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις κατά την περίοδο που αφορούσε το αίτημα περί επιστροφής, και όχι κατά την περίοδο που το αίτημα ανακλήθηκε και κατόπιν αυτού καταλόγισε με τις προσβαλλόμενες πράξεις κατά τα φορολογικά έτη 2014 – 2019, το συνολικό ποσό των **149.045,79€**,

Επειδή από τη φορολογική ελεγκτική Αρχή δεν διερευνήθηκε η νόμιμη θεμελίωση του δικαιώματος έκπτωσης και αν αυτό ασκήθηκε στο μεσοδιάστημα μεταξύ υποβολής των αιτημάτων επιστροφής και ανάκλησής τους, λόγω δε της έλλειψης του κρίσιμου αυτού στοιχείου, η νομική βάση για καταλογισμό είναι πλημμελής.

Κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι **πλημμελώς αιτιολογημένες** και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ζητώντας οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του **ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι:

«**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» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του **ν. 4174/2013**,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **14/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στη, οδός αρ., και την **ακύρωση** των από **16/09/2020** και αριθμούς,,, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** φορολογικών ετών **2014, 2015, 2016, 2017, 2018** και **2019** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Αναπληρώτρια προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.