



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17.10.2022

Αριθμός απόφασης: 2004

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «» με ΑΦΜ:, με έδρα στην, κατά της υπ' αρ./**14.04.2022** οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2021 έως 31.12.2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ομόρρυθμης 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:

-Με την υπ' αρ**14.04.2022** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2021 έως 31.12.2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση συνολικού ύψους **7.478,78€** και προς επιστροφή από προηγούμενες φορολογικές περιόδους συνολικού ύψους **30.000,00€**, λόγω παραγραφής.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

-Εσφαλμένη νομική βάση της αιτιολογίας της απόρριψης του αιτήματός επιστροφής ΦΠΑ με την με αρ. δηλ./**31.01.2022** υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.10.2021 έως 14.12.2021**, καθώς σχετικά με την παραγραφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου **42** του ν.4174/2013 και του άρθρου **36** παρ. **1** και **2** περί πενταετούς παραγραφής και του άρθρου **143** του ν. **4270/2014** περί διακοπής παραγραφής.

-Παραβίαση του δικαιώματος της ιδιοκτησίας του άρθρου **17** του Συντάγματος και την ΕΣΔΑ. με το οποίο ορίζεται ότι: «**1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος.**».

-Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας της φοροδοτικής ικανότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

-Παράλληλα, η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας 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 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], 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 Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης 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' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης (25-02-2020) στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «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 της προσφεύγουσας 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 ν. 4174/2013 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 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης (14-04-2022) στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, 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 σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν κρίθηκε απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί από την Υπηρεσία μας, προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς της. Για όλους τους παραπάνω λόγους, το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του απορρίπτεται.

Ως προς τους παραπάνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 34 § 1 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1.Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5, άρθρου 57 του ιδίου Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «5. 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.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Επειδή, συναφώς με τις ανωτέρω διατάξεις, με την ΠΟΛ.1100/2010 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/2010, διευκρινίστηκε ότι: «Αξίωση κατά του δημοσίου μέχρι την δημοσίευση του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α), η παραγραφή της αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ, κατά του δημοσίου, ρυθμιζόταν από τις διατάξεις του ν.2362/1995 περί δημοσίου λογιστικού. Έχουν δημιουργηθεί όμως παρερμηνείες λόγω της ιδιαιτερότητας του ΦΠΑ (μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κλπ.) και εξ αιτίας αυτών προστριβές μεταξύ φορολογουμένων και ΔΟΥ. Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 διατηρείται ο ίδιος χρόνος παραγραφής της αξίωσης κατά του δημοσίου όπως ορίζεται στις διατάξεις του δημοσίου λογιστικού για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (τριετία), διευκρινίζεται όμως το σημείο έναρξης του χρόνου αυτού σε κάθε περίπτωση είτε πρόκειται για εκκαθαριστική είτε για έκτακτη δήλωση (ακόμη και στις περιπτώσεις που η υποβολή των σχετικών δηλώσεων έγινε εκπροθέσμως). Έτσι η κατά του δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την υποβολή της εκκαθαριστικής ή της έκτακτης δήλωσης κατά περίπτωση, γεγονός που ίσχυε και με τις προηγούμενες διατάξεις εφόσον η εκκαθαριστική ή η έκτακτη δήλωση αποτελούσαν το αφετήριο γεγονός του επιγενόμενου λόγου από τον οποίο ξεκινούσε η τριετία. Σε περίπτωση δε υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται σε τρία χρόνια από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Τέλος η παραπομπή στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος σχετικά με την αναβίωση της αξίωσης κατά του δημοσίου σε περίπτωση κοινοποίησης πράξεως προσδιορισμού του φόρου καταργείται καθόσον δεν είναι εφικτή η αντίστοιχη εφαρμογή και εισάγεται αυτούσια διάταξη με την οποία ορίζονται οι περιπτώσεις καθώς και ο χρόνος αναβίωσης του δικαιώματος. Έτσι η αξίωση κατά του δημοσίου προς επιστροφή φόρου, αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, δηλαδή για τρία χρόνια από της κοινοποιήσεως της πράξης, μόνον εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν

το χρόνο παραγραφής της αξίωσης, συμπληρώθηκε δε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς την ικανοποίηση του αιτήματος ή την αιτιολογημένη απόρριψη αυτού, από υπαιτιότητα του δημοσίου. Για όλα τα λοιπά θέματα, αναστολή, διακοπή, συνέπειες παραγραφής κλπ. έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 42§4 του ν. 4174/2013 (Α' 170), 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», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ίδιου νόμου 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης...»,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 43 του ν. 4174/2013, με ισχύ από 1.1.2014, ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε την 31.01.2022 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ συνολικού ύψους 30.000,00€ με την αρ. δηλ...../31.01.2022 υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2021 έως 14.12.2021 (σχετ. το με αρ. RUN άμεση επιστροφή ΦΠΑ χωρίς έλεγχο).

Ακολούθως διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της υπ' αρ./2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2016 έως 31.12.2021 ως προς τη φορολογία ΦΠΑ με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει πραγματοποιήσει φορολογητέες εκροές αλλά μόνο φορολογητέες εισροές συνολικής καθαρής αξίας ποσού 1.693,56€ με αναλογούν ΦΠΑ ποσού 406,44€ στο 1^ο τριμ. του έτους 2020, οι οποίες δεν μεταφέρθηκαν στην αντίστοιχη υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ (αρ. δηλ...../2020).

Επειδή, περαιτέρω, στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς τον έλεγχο του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 37.478,78€, διαπιστώθηκε μέσω έρευνας του taxis ότι προέρχεται από το έτος 2013 και μεταφέρεται ισόποσο στις επόμενες διαδοχικές φορολογικές περιόδους έως το Δ' τρίμηνο έτους 2021, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού, αφού η προσφεύγουσα δεν είχε πραγματοποιήσει φορολογητέες εκροές (όπως αποτυπώνεται στον πίνακα στη σελ. 8 της από 14.04.2022 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.).

Συνεπώς το αιτούμενο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 30.000,00€ καθώς και το ποσό προς έκπτωση ύψους 7.478,78€ που αποτυπώθηκε στην με αρ. δηλ./2021 υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου 2021, αποτελεί το διαδοχικά μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο από την 31.12.2013 (σχετ. η με αρ. δηλ...../03.04.2014 εμπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2013 με πιστωτικό υπόλοιπο 37.447,78€)

Επειδή, το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προκύπτει στο τέλος μιας διαχειριστικής περιόδου μπορεί να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη περίοδο. (Ν 2859/2000 άρθρο 32 παρ.3) και να συμψηφισθεί κατά προτεραιότητα με το φόρο εκροών της περιόδου αυτής και των επομένων περιόδων μέχρι το χρόνο παραγραφής.

Υπάρχει όμως κάποιος περιορισμός σύμφωνα με τον οποίο το πιστωτικό υπόλοιπο δεν μπορεί να μεταφέρεται διαδοχικά στα επόμενα έτη για περίοδο μεγαλύτερη της τριετίας για τις διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31.12.2013 και για περίοδο μεγαλύτερη της πενταετίας για τις διαχειριστικές περιόδους από 01.01.2014 και μετά.

Επειδή, συνακόλουθα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (31.12.2013), προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

Με την παραπάνω δηλαδή διάταξη διευκρινίζεται ότι για τις αιτήσεις επιστροφών ΦΠΑ, όπου το υπόλοιπο προς επιστροφή δημιουργήθηκε σε διαχειριστική περίοδο με έναρξη πριν την 01.01.2014, ισχύει η τριετής παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου.

Επειδή, εκ των ως άνω αναφερομένων συνάγεται ότι το πιστωτικό υπόλοιπο που προέκυψε με βάση τις πράξεις που έγιναν στη διαχειριστική περίοδο 2013, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να μεταφέρει για συμψηφισμό κατά προτεραιότητα με το φόρο εκροών των επομένων φορολογικών περιόδων εντός των τριών επομένων ετών, ήτοι μέχρι την 31.12.2016.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή εντός τριών ετών, από την ημερομηνία 03.04.2014 εμπρόθεσμης υποβολής της αρ. με αρ. δηλ..... εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης 2013, κατά την οποία δημιουργήθηκε το σύνολο του αιτούμενου ποσού προς επιστροφή, ήτοι μέχρι την 03.04.2017, ώστε να αναβιώσει από την τυχόν κοινοποίηση πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 31.01.2022 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, μαζί με την αρ. δηλ./31.01.2022 υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2021 έως 14.12.2021 (σχετ. το με αρ. RUN), για πιστωτικό υπόλοιπο που προέρχεται από την 31.12. 2013, ήτοι μετά την πάροδο της τριετίας από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης (αρ. δηλ...../03.04.2014 με πιστωτικό υπόλοιπο 37.447,78€) που αφορά την διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου, (παρ.5, άρθρου 57 του ιδίου Ν.2859/2000)

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα συνάγεται ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 37.447,78€ που προέρχεται από την 31.12.2013, βάσει της με αρ. δηλ...../03.04.2014 υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης, μεταφέρθηκε διαδοχικά στις επόμενες φορολογικές περιόδους μέχρι και το Δ' τρίμηνο του έτους 2021, δηλ. για περίοδο μεγαλύτερη της τριετίας.

Επειδή, όμως υπάρχει περιορισμός σύμφωνα με τον οποίο το πιστωτικό υπόλοιπο δεν μπορεί να μεταφέρεται διαδοχικά στα επόμενα έτη για περίοδο μεγαλύτερη της τριετίας, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 57 του ν.2859/2000(κωδ.ΦΠΑ), ήτοι τριετής παραγραφή από την εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης. όπως ίσχυαν μέχρι την 31.12.2013 και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72§43 του ν. 4172/2013 (ΚΦΔ), και οι διατάξεις του άρθρου 42§4 του ίδιου κώδικα, για πενταετή παραγραφή, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθόσον αυτές ισχύουν από 01/01/2014.

Επειδή, η αξίωση για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2021 έως 14.12.2021 ύψους 30.000,00€, καθώς και του ποσού για έκπτωση

ύψους 7.478,78€, έχει υποπέσει σε παραγραφή την 03.04.2017, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, αλυσιτελώς προβάλλει το ζήτημα της αναλογικότητας, αφού δεν έχει προκύψει από την προσβαλλόμενη πράξη κανένα ποσό φόρου ή προστίμου για καταλογισμό, παρά μόνο μη αναγνώριση υπολοίπου φ.π.α. εισροών για επιστροφή και συμψηφισμό.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκληθεί από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.

Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι ως άνω αρχές διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, στο άρθρο 17 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος.».

Από την ανωτέρω διάταξη συνάγεται ότι η προστασία της ιδιοκτησίας αποτελεί υποχρέωση του Κράτους που απαγορεύει οποιαδήποτε μορφή αφαίρεσής της χωρίς

εύλογη αιτία και για λόγου δημοσίου συμφέροντος, άρα και την άδικη φορολογία. Συνεπώς, τυχόν μη επιστροφή φόρου συνιστά παραβίαση του δικαιώματος ιδιοκτησίας διότι θα αφαιρούσε χωρίς εύλογη αιτία ένα περιουσιακό στοιχείο από το θιγόμενο φορολογούμενο (/Φωτόπουλος/Μ. Βραχάτη/Β. Βύζας..., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013, 2018, σ. 1077επ.).

Περαιτέρω, νομικό θεμέλιο για την υποχρέωση της επιστροφής φόρου αποτελεί και η ΕΣΔΑ και το Πρώτο Πρωτόκολλο αυτής. Το άρθρο 1 παρ. 3 της ΕΣΔΑ ορίζει μεν ότι δε θίγεται το δικαίωμα κάθε Κράτους να θέσει σε ισχύ νόμους τους οποίους θα έκρινε αναγκαίους προς εξασφάλιση της καταβολής φόρων, πλην όμως η πρόβλεψη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα της αρχής που τίθεται στην πρώτη φράση του άρθρου, θέτοντας σε εφαρμογή την απαίτησή του ότι κάθε περιορισμός της ιδιοκτησίας οφείλει να σέβεται την «δίκαιη ισορροπία» που πρέπει να υφίσταται μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των θεμελιωδών δικαιωμάτων του ατόμου. Επιπλέον, ο κανόνας της «δίκαιης ισορροπίας» σε φορολογικά θέματα, όταν η φορολογική εξουσία ασκείται με τρόπο άνισο, μπορεί να οδηγήσει σε εφαρμογή της αρχής «μη διακρίσεως» του άρθρου 14 της ΕΣΔΑ, το οποίο συνδυασμό με το άρθρο 1 του Πρώτου Πρωτοκόλλου είναι δυνατό να καταλήξει σε διαπίστωση παραβίασης του δικαίου της ΕΣΔΑ, όπως κρίθηκε με την απόφαση του ΕΔΔΑ Darby κατά Σουηδίας της 23.10.90

Επειδή, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτών, αρμοδιότητα που εναπόκειται στη δικαστική εξουσία.

Για τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής. της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία « και την επικύρωση κατά της υπ' αρ.**14.04.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2021** έως **31.12.2021**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αρ. **..14.04.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2021 έως 31.12.2021**

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.478,78	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	30.000,00	0,00	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της

