



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-12-2019

Αριθμ. Αποφ.: 2408

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 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.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία **05-07-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/26-11-2019** συμπληρωματικό υπόμνημα της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με διακριτικό τίτλο «.....», με κύρια δραστηριότητα την κατασκευή ενδυμάτων από γούνα αποκλειστικά προς εξαγωγή και διεύθυνση έδρας στη Ν. Κοζάνης επί της οδού αριθ. ... - Τ.Κ., η οποία διασπάστηκε σε δύο τμήματα και μέρος της απορροφήθηκε από την εταιρία με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό/29-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) της με αριθμό/29-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, γ) της με αριθμό/29-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, δ) της με αριθμό/29-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-28/12/2016, ε) της με αριθμό/29-05-2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, στ) της με αριθμό/29-05-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, ζ) της με αριθμό/29-05-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, η) της με αριθμό/29-05-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2016-28/12/2016, και των συνημμένων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **05-07-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/26-11-2019** συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας, 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./29-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, μειώθηκε το προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας επιχείρησης στο ποσό των 13.492,52 €.

-Με την υπ' αριθμ./29-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, μειώθηκε το προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας επιχείρησης στο ποσό των 37.435,97 €.

-Με την υπ' αριθμ./**29-05-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, μειώθηκε το προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας επιχείρησης στο ποσό των 53.329,10 €.

-Με την υπ' αριθμ./**29-05-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01/2016-28/12/2016, μειώθηκε το προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας επιχείρησης στο ποσό των 50.405,88 €.

-Με την υπ' αριθμ./**29-05-2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους **900,00 €**, λόγω της υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για τον 3,^ο 5,^ο και 6^ο μήνα του έτους 2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 38 και 30 παρ 4 του ν. 2859/2000, εκ των οποίων δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

-Με την υπ' αριθμ./**29-05-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους **700,00 €**, λόγω της υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για τον 3,^ο 5,^ο 6,^ο 8,^ο 9,^ο 10,^ο και 11^ο μήνα του έτους 2014, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 38 και 30 παρ 4 του ν. 2859/2000, εκ των οποίων δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

-Με την υπ' αριθμ./**29-05-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους **400,00 €**, λόγω της υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για τον 2,^ο 3,^ο 4,^ο και 5^ο μήνα του έτους 2015, από τις οποίες δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 38 και 30 παρ 4 του ν. 2859/2000.

-Με την υπ' αριθμ./**29-05-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-28/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους **500,00 €**, λόγω της υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για τον 1,^ο 2,^ο 5,^ο 10,^ο και 11^ο μήνα του έτους 2016, από τις οποίες δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 38 και 32 παρ 3 του ν. 2859/2000

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2013-28/12/2016 από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30, 32 και 34 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013, τη ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./10-05-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθμ./05-03-2019 εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υποβολή αίτησης επιστροφής ΦΠΑ της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΑΕ»-ΑΦΜ, στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης για τη φορολογική περίοδο 01/08/2018-31/08/2018, με την οποία αιτούνταν ποσό επιστροφής ύψους 71.000,00 €, στο οποίο συμπεριλαμβάνονταν και ένα μέρος από το συνολικό ποσό των 51.317,17 €, που μετέφερε ως πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση η προσφεύγουσα από το έτος 2016. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ./27-12-2016 απόφαση έγκρισης του Περιφερειάρχη Δυτικής Μακεδονίας διασπάστηκε και τμήμα της απορροφήθηκε από την επιχείρηση «.... ... ΑΕ», (βάσει των διατάξεων των άρθρων 84, 85 και 89 του Κ.Ν. 2190/1920 και του Ν.Δ. 1297/1972), διενεργήθηκε έλεγχος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν έχει σχηματισθεί και μεταφερθεί νόμιμα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του ΚΦΠΑ και του Ν. 4174/2013.

Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής και με βάση τα προβλεπόμενα με τις διατάξεις της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013, για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, διαπιστώθηκαν, τα ακόλουθα:

- Διενεργήθηκε έλεγχος αν τα δεδομένα των βιβλίων συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά των δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν για την υπό κρίση περίοδο και δε διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλήψεις.
- Διενεργήθηκε έλεγχος, εάν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, εκπέστηκε ο αναλογών Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα και διαπιστώθηκε ότι στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ετών 2013-2016 η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε και τις ακόλουθες δαπάνες, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης:

ΠΑΡΑΣΤ. ΗΜΕΡ. ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
2013				
ΤΠΥ .../30-03-13		2.251,68	163,32	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../30-03-13		83,94	6,06	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ ../12-05-13		275,40	50,25	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../12-05-13		322,92	27,08	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../12-05-13		49,82	6,18	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΑΠΥ .../12-05-13		290,40	29,60	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000

ΤΔΑ .../22-06-13	.....	254,16	48,26	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΣΥΝΟΛΟ 2013		3.528,32	330,75	
2014				
ΑΠΕ .../11-03-14	.....	117,87	13,77	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../29-03-14	.....	232,19	15,81	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../01-05-14	.....	875,52	60,48	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../05-05-14	.....	214,08	13,92	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../06-05-14	.....	56,17	3,83	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΔΑ .../31-10-14	.....	26,72	5,48	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΙΜ .../25-06-14	.....	112,40	21,44	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../26-06-14	.....	556,13	28,87	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../21-08-14	.....	229,94	29,89	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../30-08-14	.....	150,08	19,51	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../13-09-14	.....	173,71	22,58	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../21-10-14	.....	67,21	8,74	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../15-11-14	.....	180,00	23,39	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΣΥΝΟΛΟ 2014		2.992,02	267,71	
2015				
ΤΠΥ .../24-02-15	.....	289,24	37,60	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../03-03-15	.....	26,58	3,46	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ ^ς του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000

ΤΠΥ .../08-03-15	.....	49,86	6,48	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠ .../02-04-15	.....	79,69	15,64	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΔΑ .../02-04-15	.....	270,92	47,74	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../05-05-15	.....	46,81	3,19	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../09-05-15	.....	789,00	53,90	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../09-05-15	.....	257,45	17,55	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../10-05-15	.....	51,49	3,51	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΣΥΝΟΛΟ 2015		1.861,04	189,07	
2016				
ΤΠ .../12-01-16	.....	37,58	8,29	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠ .../29-02-16	.....	35,94	8,18	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠ .../07-05-16	.....	26,76	5,96	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΙΜ .../16-05-16	.....	45,05	9,99	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΙΜ .../19-10-16	.....	91,56	21,56	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠ .../01-11-16	.....	184,61	43,55	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΤΠΥ .../09-05-16	.....	201,77	26,23	Δαπάνες της παρ 4 ^γ & δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000
ΣΥΝΟΛΟ 2016		623,27	123,76	

- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεταφέρθηκε για έκπτωση και συμψηφισμό, χωρίς να υπάρχει δικαίωμα, λόγω παραγραφής κατά τις ισχύουσες διατάξεις και διαπιστώθηκε ότι:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/01/2013-28/12/2016, όπως αναλυτικά αναφέρονται στους ακόλουθους πίνακες:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΠΑ ΕΤΟΥΣ 2013 (01/01/2013-31/12/2013)

Αρ. Δήλωσης	Έτος Δήλωσης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Είδος Δήλωσης	Πιστωτικό Υπόλοιπο	Επιστροφή ΦΠΑ	Υπόλοιπο προς έκπτωση
.....	2014	4541	A	48.823,27	35.000,00	13.823,27

ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΠΑ ΕΤΩΝ 2013-2016

Αριθ. Δήλωσης	Έτος Δήλωσης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Είδος Δήλωσης	Φορ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Φορ. Περίοδος (ΕΩΣ)	Πιστωτικό Υπόλοιπο
.....	2013	4543	T	01/01/2013	31/01/2013	44.203,22
.....	2013	4543	T	01/02/2013	28/02/2013	44.283,31
.....	2013	4543	A	01/03/2013	31/03/2013	44.815,11
.....	2013	4543	T	01/04/2013	30/04/2013	45.408,29
.....	2014	4541	T	01/05/2013	31/05/2013	37.474,69
.....	2013	4541	T	01/06/2013	30/06/2013	30.915,44
.....	2013	4541	T	01/07/2013	31/07/2013	23.422,20
.....	2013	4541	T	01/08/2013	31/8/2013	20.363,82
.....	2013	4541	T	01/09/2013	30/09/2013	26.469,72
.....	2014	4541	T	01/10/2013	31/10/2013	26.519,35
.....	2014	4541	T	01/11/2013	30/11/2013	34.998,39
.....	2014	4541	T	01/12/2013	31/12/2013	43.943,86
.....	2014	4541	T	01/01/2014	31/01/2014	14.052,52
.....	2015	4541	T	01/02/2014	28/02/2014	14.312,40
.....	2015	4541	T	01/03/2014	31/03/2014	15.117,15
.....	2015	4541	T	01/04/2014	30/04/2014	17.936,57
.....	2014	4541	T	01/05/2014	31/05/2014	19.483,24
.....	2015	4541	T	01/06/2014	30/06/2014	31.531,07
.....	2015	4541	T	01/07/2014	30/07/2014	27.912,54
.....	2014	4541	T	01/08/2014	31/08/2014	32.208,84
.....	2015	4541	T	01/09/2014	30/09/2014	34.018,03
.....	2015	4541	T	01/10/2014	31/10/2014	40.529,30
.....	2015	4541	T	01/11/2014	30/11/2014	41.124,14
.....	2015	4541	T	01/12/2014	31/12/2014	38.034,43
.....	2015	4541	T	01/01/2015	31/01/2015	39.576,80
.....	2015	4541	T	01/02/2015	28/02/2015	40.738,53
.....	2015	4541	A	01/03/2015	31/03/2015	41.011,12
.....	2016	4541	T	01/04/2015	30/04/2015	41.435,91

.....	2016	4541	T	01/05/2015	31/05/2015	47.788,26
.....	2016	4541	T	01/06/2015	30/06/2015	48.070,28
.....	2016	4541	T	01/07/2015	31/07/2015	48.323,66
.....	2016	4541	T	01/08/2015	31/08/2015	48.469,03
.....	2016	4541	T	01/09/2015	30/09/2015	48.830,94
.....	2016	4541	T	01/10/2015	31/10/2015	48.880,10
.....	2016	4541	T	01/11/2015	30/11/2015	52.728,29
.....	2016	4541	T	01/12/2015	31/12/2015	54.116,63
.....	2019	4541	T	01/01/2016	31/01/2016	42.430,24
.....	2019	4541	T	01/02/2016	28/02/2016	41.816,19
.....	2019	4541	T	01/03/2016	31/03/2016	41.074,44
.....	2019	4541	T	01/04/2016	30/04/2016	41.823,49
.....	2019	4541	T	01/05/2016	31/05/2016	44.950,96
.....	2019	4541	T	01/06/2016	30/06/2016	46.750,14
.....	2019	4541	T	01/07/2016	31/07/2016	47.139,57
.....	2019	4541	T	01/08/2016	31/08/2016	47.575,93
.....	2019	4541	T	01/09/2016	30/09/2016	48.244,96
.....	2019	4541	T	01/10/2016	31/10/2016	49.108,89
.....	2019	4541	T	01/11/2016	30/11/2016	51.170,37
.....	2019	4541	T	01/12/2016	28/12/2016	51.317,17

Σημειώνεται ότι το γεγονός ότι στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 12^{ου} μήνα του 2015 η προσφεύγουσα εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ύψους 54.116,63 €, ενώ στην περιοδική δήλωση του 1^{ου} μήνα του 2016 το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προηγούμενης φορολογικής περιόδου ανέρχεται στο ποσό των 42.068,55 € οφείλεται στο ότι κατά την 01/01/2016 άρχισε η διαδικασία της διάσπασης (σε δύο τμήματα) της προσφεύγουσας και της εταιρίας με την επωνυμία «.....» και στη συνέχεια της απορρόφησης αυτών των τμημάτων από τις εταιρείες με την επωνυμία «.....» και «..... ΑΕ». Συνέπεια αυτού ήταν το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που είχαν κατά την 01/01/2016 (ημερομηνία έναρξης της διάσπασης και απορρόφησης) οι εταιρείες «.....» και «.....» (προσφεύγουσα) ποσού 84.137,10 € (30.020,47 + 54.116,63) να χωριστεί σε δύο ίσα μέρη, ήτοι ποσό ύψους 42.068,55 € για έκαστη εταιρία.

- Η προσφεύγουσα στην τελευταία περιοδική δήλωση ΦΠΑ, που υπέβαλε κατά την 28/12/2016, μετέφερε προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 51.317,17 €, το οποίο άρχισε να σχηματίζεται, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων, πριν από το 2010. Προκειμένου να ελεγχθεί η νόμιμη μεταφορά του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου προς συμψηφισμό και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής ο έλεγχος συνέταξε πίνακα υπολογισμού παραγραφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, (χωρίς να συμπεριλαμβάνεται ο πλασματικός φόρος των ενδοκοινοτικών πράξεων), από τον οποίο προέκυψαν τα ακόλουθα:

🚩 Στις 31/12/2010 το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας ανέρχονταν σε 13.246,59 € το οποίο και συμψηφίστηκε ολόκληρο την επόμενη τριετία με το ΦΠΑ εκρών

(χωρίς να συμπεριλαμβάνεται στο φόρο εκροών ο πλασματικός φόρος των ενδοκοινοτικών πράξεων) των ετών 2011, 2012 και 2013.

- ✚ Ο συνολικός φόρος εισροών του έτους 2011 (απαλλαγμένος από τον πλασματικό φόρο των ενδοκοινοτικών πράξεων) ανέρχονταν σε 13.642,50 € και ο οποίος αφού συμψηφίστηκε με τον φόρο εκροών (καθαρός μετά την αφαίρεση του πλασματικού φόρου) της επόμενης τριετίας (2012, 2013, 2014) που εναπόμεινε, δηλαδή με 13.018,59 €, απέμεινε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 623,91 €.
- ✚ Ο συνολικός καθαρός φόρος εισροών του έτους 2012 που ανέρχονταν σε 20.536,83 €, αφού συμψηφίστηκε με τον καθαρό φόρο εκροών της επόμενης τριετίας (2013, 2014, 2015) που εναπόμεινε, δηλαδή με ποσό ύψους 489,90 €, απέμεινε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 20.046,93 €.
- ✚ Περαιτέρω, ο συνολικός καθαρός φόρος εισροών του έτους 2013 που ανέρχονταν σε 22.892,00 €, αφού συμψηφίστηκε με τον καθαρό φόρο εκροών της επόμενης τριετίας (2014, 2015, 2016) που εναπόμεινε, δηλαδή με ποσό ύψους 2.183,00 €, απέμεινε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 20.709,00 €.
- ✚ Από το συνολικό αυτό πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 41.379,84 €, (623,91 + 20.046,93 + 20.709,00) η προσφεύγουσα αιτήθηκε προς επιστροφή, με την υπ. αρ. πρωτ./05-05-2014 αίτησή της και τελικά έλαβε ποσό ύψους 35.000 €, με τα υπ' αριθ. ... και .../2014 ΑΦΕΚ. Το υπόλοιπο ποσό των 6.379,84 €, (41.379,84 – 35.000,00) θα έπρεπε η προσφεύγουσα να το είχε αιτηθεί προς επιστροφή, εντός τριών ετών από την εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ του έτους 2013, ήτοι μέχρι και την 30/04/2017, δεδομένου ότι η εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2013 υποβλήθηκε εμπρόθεσμα κατά την 30/04/2014.

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το εν λόγω δικαίωμα της προσφεύγουσας προς έκπτωση και συμψηφισμό **είχε υποπέσει σε παραγραφή** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ 5 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), ως προς το ποσό των **6.379,84 € δεδομένου ότι** έπρεπε η προσφεύγουσα να το είχε αιτηθεί προς επιστροφή (ή η εταιρεία «..... ΑΕ» κατά το μέρος του ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρίας που συμψήφισε κατά την απορρόφηση), μέσα σε τρία έτη από την εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ του έτους 2013, ήτοι έως την 30/04/2017, καθώς η εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2013 υποβλήθηκε εμπρόθεσμα κατά την 30/04/2014 και ως εκ τούτου το ήμισυ του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου **ποσού 3.189,92 € (6.379,84/2), δεν είχε δικαίωμα η «.....»** να το μεταφέρει προς έκπτωση και συμψηφισμό ως πιστωτικό υπόλοιπο και να το αιτείται προς επιστροφή στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 8^{ου} μήνα του 2018.

Επιπροσθέτως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση και συμψηφισμό ποσό φόρου ύψους 911,29 €, των φορολογικών περιόδων 2013-2016, που αντιστοιχεί σε ΦΠΑ δαπανών της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 συνολικού ποσού 9.004,65 €. Συνεπώς η

προσφεύγουσα κατά την 28/12/2016 είχε δικαίωμα να μεταφέρει προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 50.405,88 €. Ως εκ τούτου ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη αιτιολογίας. Ο έλεγχος παντελώς ανατιολόγητα ή σε κάθε περίπτωση κατά κακή εφαρμογή του νόμου κατέληξε στο επίμαχο αποτέλεσμα και συνέταξε τον Πίνακα Υπολογισμού Παραγραφής Πιστωτικού Υπολοίπου, (βλ. σελίδα 46 της από 29.05.2019 έκθεσης ελέγχου), δεχόμενος αφενός την παραγραφή μέρους του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου και δίχως να συμπεριλαμβάνει στο φόρο εκροών, τον πλασματικό φόρο των ενδοκοινοτικών πράξεων, με το δυσμενές για την προσφεύγουσα αποτέλεσμα να κρίνει ότι η επιχείρηση δικαιούται επιστροφής Φ.Π.Α., όπως προσδιορίστηκε στις προσβαλλόμενες πράξεις, δεδομένου ότι πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (κώδικας ΦΠΑ) και ειδικότερα του άρθρου 34 αυτού. Με τον τρόπο αυτό κατέληξε στο αυθαίρετο και παράνομο συμπέρασμα σύμφωνα με το οποίο ποσό πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προσφεύγουσας ύψους 6.379,84 €, έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι δεν το αιτήθηκε τόσο η ελεγχόμενη (ολόκληρο), όσο και η απορροφώσα, (κατά το ήμισυ), μέχρι την 30/04/2017 και συνεπώς θα πρέπει να αφαιρεθεί ποσό 3.189,92 €, από το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου της επιχείρησης με την επωνυμία «.....». Ακολουθώντας ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό των αναφερόμενων παραβάσεων (επιβολή προστίμων ανακριβών δηλώσεων), στη σελ 76 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, τις οποίες δεν αμφισβητεί η προσφεύγουσα. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της 6^{ης} κοινοτικής οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της έκπτωσης των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του. Το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί (βλ. ΔΕΚ αποφάσεις C- 243/03, C-409/99, C- 177/99 και C-181/99, C - 62/93, κ.α.). Άλλωστε, με την υπ' αριθ. 1031/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικράτειας έχει κριθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορισθεί, αποσκοπεί δε στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνση τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Επίσης σύμφωνα με το άρθρ. 30 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέπεται το δικαίωμα

έκπτωσης ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Όπως δέχεται η νομολογία, αλλά και η Κεντρική Διεύθυνση ΦΠΑ της Α.Α.Δ.Ε. η οποία στο τεθέν έγγραφο ερώτημά της προσφεύγουσας (με αριθμ. πρωτ./16.04.2019), της απάντησε προφορικά ότι στο φόρο των εκροών συμπεριλαμβάνεται το σύνολο του φόρου και των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς διάκριση σε πλασματικό και πραγματικό φόρο εκροών. Ο φόρος εκροών είναι φόρος που οφείλεται από την επιχείρηση και περιλαμβάνει αδιάκριτα και τον φόρο που αναφέρεται στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ιδιοχρησιμοποιήσεις και παραδόσεις, (άρθρο 30 του 2859/00, και ΠΟΛ. 1166/1991) και είναι επιβεβλημένη η αφαίρεση του συνόλου του φόρου των εκροών, που επιβάρυναν την επιχείρηση, διαφορετικά υφίσταται παραβίαση της υπερνομοθετικής ισχύος διάταξης του άρθ. 17 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Συνεπώς νομίμως εκπίπτουν και οι φόροι των εκροών που προκύπτουν από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χωρίς διάκριση σε πλασματικό και πραγματικό φόρο. Ο έλεγχος κατέληξε στο αυθαίρετο συμπέρασμα ότι προκειμένου να υπολογιστεί το πραγματικό ποσό του ΦΠΑ, που θα το αιτηθεί για επιστροφή και τελικά θα το εισπράξει ο φορολογούμενος, ο υπολογισμός δεν δύναται να πραγματοποιηθεί με πλασματικά μεγέθη (εν προκειμένω με τον πλασματικό φόρο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές), θεωρώντας πως αυτό εμπίπτει στην κοινή λογική, ελλείψει ηγετικής διάταξης στο νόμο ή στη νομολογία που να αποκλείει κάτι τέτοιο. Όμως η κρίση αυτή, δεν στηρίζεται σε υφιστάμενη κατά τον χρόνο ελέγχου διάταξη νόμου ή απόφασης ή οδηγίας, αλλά αποτελεί απλά μία δογματική ερμηνευτική εκδοχή, η οποία έρχεται σε αντίθεση με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί και με την άποψη της Κεντρικής Υπηρεσίας της ΑΑΔΕ. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος παρανόμως δεν συμπεριέλαβε στο φόρο εκροών «τον πλασματικό φόρο των ενδοκοινοτικών πράξεων».

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της μη παραγραφής μέρους του συνολικού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που μετέφερε προς έκπτωση και συμψηφισμό για τα υπό κρίση έτη

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « *Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο*».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «*Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου*»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « *1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,*»

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « *1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...*»,

στο άρθρο 11 παρ 1 ότι: « *1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού....*»,

στο δε άρθρο 18 ότι: «*1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.*»,

στο δε άρθρο 19 παρ 1 ότι: «*1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή*

πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή»,

στο άρθρο 35 παρ 1 ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1, 3 και 4 του Κώδικα ΦΠΑ, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.. ..»

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
 - β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπονευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
 - γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
 - δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,**
 - ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.**
- Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,
στ).....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 και 3 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)

βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ... **3. 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.».**

Επειδή στο άρθρο 57 παρ. 5 του Ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ. 14 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010](#) (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και ισχύει για φορολογικές περιόδους έως και 31/12/2013, 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.. Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν».

Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 42 του ν.4174/2013 προβλέπεται ότι: «4. 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». Δηλαδή με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Δ. από 01-01-2014 η τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ κατά του Δημοσίου, γίνεται πενταετής και εξομοιώνεται με το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Περαιτέρω με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 (νυν 72), 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 ως άνω δηλαδή διάταξη, διευκρινίζεται ότι για πιστωτικό υπόλοιπο που αφορά σε διαχειριστικές περιόδους έως και την 31/12/2013, ισχύει η τριετής παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου.

Επειδή με την **ΠΟΛ.1282/23.12.1992** με θέμα Κοινοποίηση διατάξεων Ν.2093/1992, σχετικά με τον ΦΠΑ 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/23.12.1992), μεταξύ άλλων, διευκρινίζεται ότι: «Άρθρο 23-Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου 4. Με τις διατάξεις της παρ. 36 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκαν από 1.1.1993 οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 23 του Ν.1642/1986. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις της νέας παρ. 3, ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14 και 14α του νόμου αυτού. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται, και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη θέση των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις. Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους –μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό. Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παρ. 3 και 4 του άρθρου 12, για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού. Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών. Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδεδεγμένες αρχές της λογιστικής.....».

Επειδή, με την υπ' αριθ. **Γνωμ. 243/2162/1995** του Ε.Σ.Υ.Λ. με θέμα (Λογιστική του Φ.Π.Α. και πληροφορίες αναγκαίες για τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του Ν.1642/1986, όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει), διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «Οι οδηγίες του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών για τη συμπλήρωση των

φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ, προβλέπουν ως αναγκαίες και αξίες μη πραγματικές (πλασματικές), καθώς και διαφορές μεταξύ πραγματικών και πλασματικών αξιών. Επίσης, οι ίδιες οδηγίες προβλέπουν και πληροφορίες εξειδικευμένες σχετικά με απαλλαγές και εξαιρέσεις του ΦΠΑ. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τις διεθνώς παραδεγμένες λογιστικές αρχές, οι λογιστικές εγγραφές γίνονται με αξίες πραγματικές, με εξαίρεση άκρως ειδικές περιπτώσεις που αναφέρονται ρητά. Στη γενική λογιστική είναι δυνατό να γίνονται εγγραφές με πλασματικές αξίες μόνο σε λογαριασμούς τάξεως ή σε αντίθετους (μειωτικούς των κανονικών). Στην περίπτωση των αντίθετων λογαριασμών με πλασματικές αξίες πρέπει οι λογαριασμοί αυτοί να αναπτύσσονται κάτω από τον ίδιο υποχρεωτικό λογαριασμό (πρωτοβάθμιο ή δευτεροβάθμιο) και να συλλειτουργούν ανά ζεύγη ώστε να αποφεύγεται η νόθευση των πραγματικών αξιών με τις πλασματικές...».

Επειδή, με την Αριθ. Πρωτ. **ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: **«1.2. Έλεγχος αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής του κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Εξετάζεται αν μετά την υποβολή σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση, όχι νόμιμα, συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση, στις επόμενες περιόδους, το ποσό του οποίου ζήτησε την επιστροφή. Ελέγχεται επίσης η εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής για το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό του Φ.Π.Α.»**.

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1219/6.8.1998** του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Συμπληρωματικές οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1144/20.5.1998 "Έλεγχος ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και επίλυση φορολογικών διαφορών"), μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι: **«3. Σε ότι αφορά το δικαίωμα μεταφοράς του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής, διευκρινίζουμε τα ακόλουθα: Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο μπορεί να μεταφέρεται για έκπτωση κάθε φορά στο σύνολο ή κατά το μέρος που δεν θα συμψηφίζεται, μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής και η οποία αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου υποβλήθηκε νόμιμα η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου που αφορά. Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σ' αυτή τη χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλεια του, ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων. Τέλος, τονίζεται ότι το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγείται, όσον αφορά το συμψηφισμό του, με τον αντίστοιχο φόρο εκροών που προκύπτει κατά τις τρεις (3) επόμενες διαχειριστικές περιόδους και μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο συνολικός φόρος εκροών των τριών (3) επομένων**

διαχειριστικών περιόδων είναι μικρότερος από το πιστωτικό υπόλοιπο, θεωρείται ότι δεν συμψηφίστηκε και, επομένως, κατά το μέρος της διαφοράς αυτής μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του με αίτηση του φορολογούμενου, η οποία θα ανακόψει το χρόνο της παραγραφής. 4. Αν κατά την ελεγκτική διαδικασία διαφοροποιείται το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κάποιας διαχειριστικής περιόδου, θα γίνεται άμεση αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρθηκε στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους.».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου».*

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «1. Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: ...β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους: i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36.»,

το άρθρο 9, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι: «1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τρόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες,».

το άρθρο 20, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «*Νοείται ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού...*»,

το άρθρο 68, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «*Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών...*»,

το άρθρο 69, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «*Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά την έκδοση του τιμολογίου ή κατά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 222 πρώτο εδάφιο, αν δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο έως την προθεσμία αυτή.*»,
το δε άρθρο 167, ορίζει: «*Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.*»,

στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «*Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά: ...γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),»*,

στο άρθρο 178 ορίζεται ότι: «*Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:... γ) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο γ) έκπτωση, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, να έχει συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ, που προβλέπεται στο άρθρο 250, όλα τα αναγκαία στοιχεία για τον υπολογισμό του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται με βάση τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί και να κατέχει τιμολόγιο που εκδόθηκε σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,*»,

στο άρθρο 179 ορίζεται ότι: «*Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. ...*»,

στο άρθρο 180 ορίζεται ότι: «*Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει τιμολόγιο που έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236, να προβαίνει στην έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 168, στοιχείο γ), όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί.*».

στο άρθρο 194 ορίζεται ότι: «*1. Όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του φόρου είναι ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών. 2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους εφαρμογής της παραγράφου 1*».

Τέλος στο άρθρο 250 ορίζεται ότι: «*1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής*

του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 183 της ως άνω οδηγίας ορίζεται ότι: «Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν. Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται την μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα».

Επειδή το ΔΕΕ με σειρά αποφάσεων (C-50/87, C-40/00, C-43/96, C-33/09), παρέχει την ευχέρεια στα κ- μ να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους περί αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που ίσχυε κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της υπόθεσης **C-538/2008** του ΔΕΚ, «1) Το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών -Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας για κατηγορίες δαπανών, αφενός, σχετικά με την παροχή «ιδιωτικού μέσου μεταφοράς», «εδεσμάτων», «ποτών», «κατοικίας», «επιχειρηματικών δώρων» ή «λοιπών παροχών», όπως επίσης και «την παροχή δυνατότητας ψυχαγωγίας» στα μέλη του προσωπικού του υποκειμένου στο φόρο και, αφετέρου, σχετικά με την προσφορά «επιχειρηματικών δώρων» ή «λοιπών παροχών».

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή μη συμπεριλαμβάνοντας στο φόρο τον πλασματικό φόρο των ενδοκοινοτικών πράξεων κατά τη διαδικασία ελέγχου σχετικά με το δικαίωμα για μεταφορά και συμψηφισμό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα στις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας.

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). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «σκοπός του καθεστώτος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκείμενου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει, συνεπώς, ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν, αυτές καθαυτές, στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24, καθώς και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 48). **(ΔΕΕ C-424/2012 σκέψη 31).**

Επειδή, «όταν ένας υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος σε κράτος μέλος παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος και όταν ο τελευταίος είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στη συναλλαγή αυτή, είναι προφανές ότι η μνεία της τιμής άνευ φόρου στο τιμολόγιο είναι ουσιώδης για την εξασφάλιση της ορθής λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ. [...] 56. Η απαίτηση να αναφέρει ο ίδιος ο παραδίδων τα αγαθά ή ο παρέχων τις υπηρεσίες και το ποσό του οφειλόμενου φόρου θέτει ωστόσο δύο τουλάχιστον προβλήματα. 57. Κατ' αρχάς, τέτοια απαίτηση θα καθιστούσε, κατ' αρχήν, τον παρέχοντα τις υπηρεσίες υπόχρεο της καταβολής του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', αποτέλεσμα που θα μπορούσε να συνεπάγεται διπλή είσπραξη του φόρου ή απλώς να καθιστά ανενεργό τον μηχανισμό αντιστροφής της φορολογικής επιβαρύνσεως. [...] 65. [...] Ο ΦΠΑ είναι τομέας στον οποίο είναι αναγκαίο ορισμένο επίπεδο εναρμονίσεως σε κοινοτική κλίμακα. Ενώ πολλές λεπτομέρειες έχουν πράγματι αφεθεί στην εκτίμηση των κρατών μελών, δεν θα φαινόταν λογικό να υπάρχει ένας κοινοτικός κανόνας για την έκπτωση του οφειλόμενου ή καταβληθέντος φόρου «στο εσωτερικό της χώρας», αφενός, και εθνικοί κανόνες για πράξεις που αποτελούν κατ' ουσίαν διασυνοριακές συναλλαγές, αφετέρου. [...]». (ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ στην Υπόθεση **C-90/02** σκέψεις 55-57, 65).

Επειδή «[...] «το σύστημα εκπτώσεως [...] παρέχει τη δυνατότητα στους ενδιάμεσους κρίκους της αλυσίδας διανομής να εκπίστουν από τη δική τους βάση επιβολής του φόρου τα ποσά που έκαστος έχει καταβάλει στον δικό του προμηθευτή ως ΦΠΑ επί της αντίστοιχης εμπορικής πράξεως και, με τον τρόπο αυτό, να αποδίδει στη φορολογική αρχή το μέρος του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της τιμής που κατέβαλε έκαστος προς τον προμηθευτή του και της τιμής στην οποία παρέδωσε το εμπόρευμα στον αγοραστή του». 63. Το σύστημα αυτό απηχεί τη διασφαλιζόμενη από το κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας όσον αφορά την επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται με τη σειρά τους, κατ' αρχήν, στον ΦΠΑ. Στο εν λόγω σύστημα, το καθεστώς εκπτώσεων αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ.» (Υπόθεση C-533/16 σκέψεις 62-63).

Επειδή, «κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπουν τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, *Ecotrade*, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και 12ης Ιουλίου 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C 284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 44). 31. Όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 167 και του άρθρου 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται, καταρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα, δηλαδή κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός. 32. Εντούτοις, δυνάμει των άρθρων 180 και 182 της ίδιας οδηγίας, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην έκπτωση, ακόμα και αν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, με την επιφύλαξη της τήρησης ορισμένων όρων και προϋποθέσεων που καθορίζουν οι εθνικές νομοθεσίες (απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).» (υπόθεση C-332/15 σκέψεις 30-32).

Επειδή «σκοπός του προβλεπόμενου συστήματος εκπτώσεων αυτού είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκείμενου στον φόρο προσώπου από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει, συνεπώς, ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται και αυτές στον ΦΠΑ (αποφάσεις *Tóth*, EU:C:2012:549, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 33. Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, κατ' εφαρμογή του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης που θεσπίστηκε με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, δεν πραγματοποιείται

καμία πληρωμή ΦΠΑ μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή του αγαθού, καθόσον ο αγοραστής οφείλει, για την απόκτηση αυτή, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει καταρχήν τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο αυτό φόρο, πράγμα που σημαίνει ότι δεν οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές. 38. Τρίτον, από τη σκέψη 63 της απόφασης *Ecotrade* (EU:C:2008:267) και τη μεταγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Uszodaévíz*, C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 39, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62, και *Fatorie*, EU:C:2014:50, σκέψη 35) προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο έχει παραλείψει να εκπληρώσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. 43. Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις είναι, όπως προκύπτει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, να έχουν πραγματοποιηθεί οι αποκτήσεις αυτές από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το πρόσωπο αυτό να είναι επίσης ο οφειλέτης του ΦΠΑ που επιβάλλεται για τις αποκτήσεις αυτές και να χρησιμοποιούνται τα επίμαχα αγαθά για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του.» (Υπόθεση C-590/13 σκέψεις 32-33, 38, 43).

Επειδή «κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπέσουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-78/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2001, σ. I-8195, σκέψη 28· της 10ης Ιουλίου 2008, C-25/07, *Sosnowska*, Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψη 14, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, *Mahagében* και *Dávid*, σκέψη 37). 24. Όπως έχει επανειλημμένα τονίσει το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. **Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών** (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, *Gabalfrisa* κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43· *Kittel* και *Recolta Recycling*, προπαρατεθείσα, σκέψη 47, καθώς και *Mahagében* και *Dávid*, προπαρατεθείσα, σκέψη 38). 25. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ., ιδίως, αποφάσεις *Gabalfrisa* κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 44· της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, *Halifax* κ.λπ., Συλλογή 2006,

σ. Ι-1609, σκέψη 78, καθώς και Mahagében και Dávid, προπαρατεθείσα, σκέψη 39). 26. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι τα αγαθά ή υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να χρησιμοποιηθούν εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο.» (Υπόθεση C-324/11 σκέψεις 23-26).

Επειδή, «συναφώς πρέπει να υπομνησθεί ότι η διακριτική ευχέρεια την οποία διαθέτουν τα κράτη μέλη, όπως προκύπτει από το ίδιο το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112, κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ δεν σημαίνει ότι η διαδικασία αυτή δεν υπόκειται σε κανένα έλεγχο από την άποψη του δικαίου της Ένωσης (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, C-274/10, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, Συλλογή 2011, σ. Ι-7289, σκέψεις 39 και 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 24. **Η εν λόγω διαδικασία δεν πρέπει να θίγει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική επιβάρυνση με τον ΦΠΑ.** Ειδικότερα, η διαδικασία αυτή πρέπει να παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από τη διαφορά ΦΠΑ, [...] και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-78/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2001, σ. Ι-8195, σκέψεις 33 και 34· της 10ης Ιουλίου 2008, C-25/07, Sosnowska, Συλλογή 2008, σ. Ι-5129, σκέψη 17· της 12ης Μαΐου 2011, C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, Συλλογή 2011, σ. Ι-3873, σκέψη 33, και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 45). 25. Βεβαίως, η μεταφορά της επιστροφής της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ σε πλείονες φορολογικές περιόδους που ακολουθούν την περίοδο κατά την οποία δημιουργήθηκε η επίμαχη διαφορά δεν αντιβαίνει κατ' ανάγκη στο άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσες αποφάσεις Enel Maritsa Iztok 3, σκέψη 49, και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 55)». (Υπόθεση C-525/11 σκέψεις 23-26).

Επειδή, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών, συνιστά θεμελιώδη αρχή και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ που καθιέρωσε ο κοινοτικός νομοθέτης και δε μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται, δεδομένου ότι ο σκοπός του νομοθέτη με την καθιέρωση του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλάξει τον επιτηδευματία από την επιβάρυνση του ΦΠΑ στο πλαίσιο των οικονομικών του δραστηριοτήτων, εξασφαλίζοντας την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση, με την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπάγονται στο ΦΠΑ.

Επειδή οι διατάξεις σχετικά με τη μεταφορά ή την επιστροφή του ΦΠΑ αντανakλούν τα όσα ορίζει το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112. Η ερμηνεία του ως άνω άρθρου πρέπει να συνάδει με τα άρθρα της οδηγίας που παρέχουν το δικαίωμα προς έκπτωση, καθόσον η οδηγία 2006/112 αποτελεί τον βασικό κανόνα κάθε ρυθμίσεως περί τον ΦΠΑ. Συνεπώς, πρέπει να ληφθούν, καταρχάς, υπόψη τα άρθρα της οδηγίας 2006/112 σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση (ιδίως, τα άρθρα της 167 και 168). Σε κάθε περίπτωση, δεν πρέπει να παραβλέπονται οι αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ.

Η προκύπτουσα διαφορά με τη μορφή πιστωτικού υπόλοιπου και κατ' επέκταση η μεταφορά του πρέπει, επομένως, να κριθεί μέσω των κανόνων που διέπουν το δικαίωμα προς έκπτωση, το οποίο αποτελεί τη βάση της τυχόν μεταφοράς ή επιστροφής του ΦΠΑ. Η μεταφορά ή αντίστοιχα η επιστροφή του ΦΠΑ συνιστά το εργαλείο μέσω του οποίου ένα κράτος μέλος επιτρέπει τη μεταφορά ή επιστρέφει αντίστοιχα στους υποκείμενους στο φόρο το επιπλέον ποσό της διαφοράς του ΦΠΑ επί των εισροών που έχουν καταβάλει για αγαθά και υπηρεσίες που τους παραδόθηκαν ή τους παρασχέθηκαν στο κράτος μέλος αυτό από άλλους υποκείμενους στον φόρο.

Επειδή «πράγματι, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ορισμένοι ειδικοί κανόνες τους οποίους πρέπει να τηρούν τα κράτη μέλη όταν ασκείται το δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ απορρέουν από το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται και των γενικών αρχών που διέπουν τον τομέα του ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 21 και εκεί παραπιθέμενη νομολογία). 20. Έτσι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ την οποία προβλέπουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τον φόρο αυτόν. Ειδικότερα, η διαδικασία επιστροφής πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι η επιστροφή πρέπει να γίνεται εντός εύλογης προθεσμίας και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 33, και της 28ης Ιουλίου 2011, *Επιτροπή κατά Ουγγαρίας*, C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 45, καθώς και διάταξη της 17ης Ιουλίου 2014, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó*, C-654/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2127, σκέψη 31)». (Υπόθεση C-254/16 σκέψεις 19-20).

Επειδή περαιτέρω, «... η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου η οποία επιτάσσει να μην υπόκειται επ' αόριστον σε αμφισβήτηση η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο σε ό,τι αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής

(αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, *Ecotrade*, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 44, καθώς και της 12ης Ιουλίου 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 48). 34 Υπό την έννοια αυτή, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο πλαίσιο της εφαρμογής του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, η αποκλειστική προθεσμία της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση, ως κύρωση κατά όσων υποκείμενων στον φόρο δεν είναι αρκούντως επιμελείς και έχουν παραλείψει να ζητήσουν την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, **δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία ΦΠΑ, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (αρχή της αποτελεσματικότητας)** (αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, *Ecotrade*, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 12ης Ιουλίου 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 49). 35 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει αν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφαρμόζεται ή όχι ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης. Τούτο ωστόσο είναι άνευ σημασίας για την απάντηση στο πρώτο από τα υποβληθέντα ερωτήματα, δεδομένου ότι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ οι οποίες υπενθυμίζονται με τις σκέψεις 31 και 32 της παρούσας απόφασης δεν ορίζουν, όσον αφορά την αποκλειστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση την οποία δύνανται να προβλέπουν τα κράτη μέλη κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών, ότι πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων όπου έχει εφαρμογή ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης και περιπτώσεων όπου τούτο δεν ισχύει. 38 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, το Δικαστήριο έχει επίσης διαπιστώσει ότι μια διετής αποκλειστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη την οποία προβλέπει το άρθρο 19, παράγραφος 1, του διατάγματος 633, δεν μπορεί αφ' εαυτής να καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, δεδομένου ότι το άρθρο 167 και το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ **επιτρέπουν στα κράτη μέλη να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα** (βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, *Ecotrade*, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 48). (ΔΕΕ C-332/2015 σκέψεις 33, 34, 35 και 38).

Το ως άνω σκεπτικό ακολουθείται και στην υπόθεση C-533/2016 του ΔΕΕ, όπου, μεταξύ άλλων διευκρινίζεται ότι: « η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Astone*, [C-332/15](#), EU:C:2016:614, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

47 Έτσι, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η αποσβεστική προθεσμία της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, ως κύρωση κατά του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι αρκούντως επιμελής και έχει παραλείψει να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, **δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία 2006/112, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα φορολογικά δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ (αρχή της αποτελεσματικότητας)** (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Astone*, [C-332/15](#), EU:C:2016:614, σκέψεις 34 και 35 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)». (ΔΕΕ C-533/16 σκέψεις 46 και 47).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το διατακτικό της υπόθεσης C-332/2015, «τα άρθρα 167, 168, 178, το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, και τα άρθρα 180 και 182 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει αποκλειστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, υπό τον όρο ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάλληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάλληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε, προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

Επειδή τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: *«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».*

Επειδή κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 του Κώδικα ΦΠΑ, το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική περίοδο, μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο μέσα στην περίοδο της τριετούς (έως και το έτος 2013), ή πενταετούς (από το έτος 2014 και μετά) αντίστοιχα, παραγραφής. Το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγείται όσον αφορά το συμψηφισμό του με τον αντίστοιχο φόρο εκροών που προκύπτει κατά τις τρεις (3) επόμενες διαχειριστικές περιόδους ή στα πέντε (5) επόμενα έτη. Δυνατότητα επιστροφής υφίσταται όταν ο συνολικός φόρος εκροών των επόμενων ετών είναι μικρότερος από το πιστωτικό υπόλοιπο και για το μέρος της διαφοράς μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του με αίτηση του φορολογουμένου η οποία θα ανακόψει το χρόνο της παραγραφής.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου μεταξύ των οποίων και η από 29/05/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης προκύπτουν τα ακόλουθα: Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-28/12/2016 τηρούσε διπλογραφικά βιβλία κατά ΚΦΑΣ και Ε.Λ.Π. και είχε, ως αντικείμενα εργασιών, την κατασκευή ενδυμάτων από γούνα και το χονδρικό και λιανικό εμπόριο γουναρικών και σκοπό, σύμφωνα με το αριθ./05-11-2015 τροποποιητικό καταστατικό έγγραφο, την αγορά α' υλών γούνας και δερμάτων, την επεξεργασία, μεταποίηση και την εμπορία αυτών, την αντιπροσωπεία ξένων οίκων, τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις-παραδόσεις και εξαγωγές καθώς και οποιαδήποτε σχετική εργασία με τη γουνοποιία και το εμπόριο γούνας.

Σύμφωνα δε με την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, για την προσφεύγουσα επιχείρηση, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Η προσφεύγουσα στην τελευταία περιοδική δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε, κατά την 28/12/2016 μετέφερε προς έκπτωση και συμψηφισμό πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 51.317,17 €, το οποίο άρχισε να σχηματίζεται, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων, πριν από το έτος 2010. Ο έλεγχος, προκειμένου να ελέγξει αν το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο που σχηματίστηκε, νόμιμα μεταφέρονταν

προς έκπτωση και συμψηφισμό και δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, συνέταξε Πίνακα υπολογισμού παραγραφής πιστωτικού υπόλοιπου ΦΠΑ στον οποίο δε συμπεριέλαβε τον φόρο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (χρεοπίστωση του ΦΠΑ). Σημειώνεται δε, ότι κατά την 31/12/2010, βάσει της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ του οικείου έτους, το προκύψαν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που μεταφέρθηκε στο επόμενο έτος προς έκπτωση και συμψηφισμό, ανέρχονταν σε 13.246,59 €. Επίσης για το έτος 2013 αιτήθηκε και έλαβε επιστροφή ποσό ύψους 35.000,00 €. Περαιτέρω, από τις υποβληθείσες εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ετών 2011-2016, προέκυψαν, ως προς τις φορολογητέες εκροές, εισροές, το προκύπτουν πιστωτικό υπόλοιπο και το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενων ετών της προσφεύγουσας, τα ακόλουθα:

ΕΤΗ	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ	ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΠΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΠΑ ΓΙΑ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟ
2010	290.485,36	299.321,82	8.836,46 (3.699,44)	8.109,77	13.246,59
2011	286.098,23	299.624,00	13.525,77	13.246,59	26.772,35
2012	465.538,38	482.691,91	17.153,53	26.785,58	43.939,11
2013	419.434,09	423.987,49	4.553,40	43.939,12	48.492,52 - 35.000,00
2014	201.118,26	225.061,69	23.943,43 (261,99) 262,01	13.492,52	37.435,97
2015	54.843,04	70.736,17	15.893,13	37.435,97	53.329,10*
2016	35.329,61	44.454,47	9.124,86	41.467,31*	50.592,17

* Σημειώνεται ότι κατά την 31/12/2015 προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση ύψους 53.329,10 €, ενώ στο επόμενο έτος 2016 το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προηγούμενης φορολογικής περιόδου ανέρχεται στο ποσό των 41.467,31 € και οφείλεται στη διαδικασία της διάσπασης (σε δύο τμήματα) της προσφεύγουσας και της εταιρίας με την επωνυμία «.....» και στη συνέχεια της απορρόφησης αυτών των τμημάτων από τις εταιρείες με την επωνυμία «..... ΑΕ» και «..... ΑΕ». Συνέπεια αυτού είναι το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που είχαν κατά την 01/01/2016 (ημερομηνία έναρξης της διάσπασης και απορρόφησης) οι εταιρείες «.....» (προσφεύγουσα) και «... ΑΕ» ποσού 82.934,62 € (29.605,52 + 53.329,10), όπως διαμορφώθηκε κατόπιν ελέγχου, να χωριστεί σε δύο ίσα μέρη, ήτοι ποσό ύψους 41.467,31 € για έκαστη εταιρία. Τα ως άνω ποσά διαμορφώθηκαν κατόπιν ελέγχου, αφού αφαιρέθηκαν οι δαπάνες της παρ 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, δεδομένου ότι στην προσφεύγουσα δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των δαπανών της παρ. 4 περ γ' και δ' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000,

συνολικού ποσού φόρου ύψους 911,29 € (330,75 € για το έτος 2013, 267,71€ για το έτος 2014, 189,07 € για το έτος 2015 και 123,76 € για το έτος 2016).

Βάσει των ανωτέρω, το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που δικαιούται να μεταφέρει ανά έτος κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 και της παρ 5 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με την Αριθ. Πρωτ. ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013 και λαμβάνοντας υπόψη ότι συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με το φόρο εκροών, διαμορφώνεται ως ακολούθως:

1 ^η Τριετία Πιστωτικό Υπόλοιπο ΦΠΑ κατά την 31/12/2010 =13.246,59 €	
ΦΠΑ εκροών 2011	286.098,23
ΦΠΑ εκροών 2012	465.538,38
ΦΠΑ εκροών 2013	419.434,09
Σύνολο ΦΠΑ εκροών 1.171.070,70 - 13.246,59 (Π.Υ.)= 1.157.824,11 € = ΦΠΑ εκροών που δε συμψηφίστηκε. Δεν προκύπτει παραγραφή	

2 ^η Τριετία Πιστωτικό Υπόλοιπο ΦΠΑ κατά την 31/12/2011	
ΦΠΑ εισροών 2011	299.624,00
-Υπόλοιπο ΦΠΑ εκροών για συμψηφισμό	-1.157.824,11
-ΦΠΑ εκροών 2014	-201.118,26
Υπόλοιπο για συμψηφισμό = - 1.059.318,37 € = ΦΠΑ εκροών που δε συμψηφίστηκε. Δεν προκύπτει παραγραφή	

3 ^η Τριετία Πιστωτικό Υπόλοιπο ΦΠΑ κατά την 31/12/2012	
ΦΠΑ εισροών 2012	482.691,91
--Υπόλοιπο ΦΠΑ εκροών για συμψηφισμό	-1.059.318,37
-ΦΠΑ εκροών 2015	-54.843,04
Υπόλοιπο για συμψηφισμό = - 631.469,50 € = ΦΠΑ εκροών που δε συμψηφίστηκε. Δεν προκύπτει παραγραφή	

4 ^η Τριετία Πιστωτικό Υπόλοιπο ΦΠΑ κατά την 31/12/2013	
ΦΠΑ εισροών 2013	423.987,49
--Υπόλοιπο ΦΠΑ εκροών για συμψηφισμό	-631.469,50
-ΦΠΑ εκροών 2016	-35.329,61
Υπόλοιπο για συμψηφισμό = - 242.811,62 € = ΦΠΑ εκροών που δε συμψηφίστηκε.	

Σε κάθε περίπτωση και δεδομένου ότι, το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της προσφεύγουσας κατά την 31/12/2013, ύψους 13.492,52 €, προηγείται κατά τον συμψηφισμό του με το φόρο εκροών που προκύπτει κατά τα τρία επόμενα φορολογικά έτη, (2014, 2015 και 2016) που ανέρχεται σε ποσό ύψους 291.290,91 € (201.118,26 € για το 2014 + 54.843,04€ για το 2015+ 35.329,61€ για το 2016), θεωρείται ότι συμψηφίζεται εντός της επόμενης τριετίας, εντός της οποίας υφίσταται το δικαίωμα της για έκπτωση και συμψηφισμό.

Ακολούθως, για το πιστωτικό υπόλοιπο των ετών 2014 και επόμενα, ισχύει η πενταετής παραγραφή κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 42 του ν.4174/2013 και η αξίωση προς μεταφορά ή επιστροφή ως προς το πιστωτικό υπόλοιπο που σχηματίστηκε εντός του 2014 (31/12/2014), παραγράφεται το 2019.

Βάσει των προεκτεθέντων, ποσό πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 6.379,84 €, που αφορά στα έτη 2011, 2012 και 2013, δεν παραγράφηκε, καθώς συμψηφίστηκε με αντίστοιχο φόρο εκροών εντός της τριετίας που προέκυψε, κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 και συνεπώς δε τίθεται θέμα παραγραφής του εν λόγω ποσού.

Περαιτέρω, αναγνωρίζεται στην απορροφώσα εταιρία με την επωνυμία «.... .. ΑΕ», το δικαίωμα μεταφοράς και συμψηφισμού ποσού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 3.189,92 € (6.379,84/2), το οποίο προέρχεται από μεταφορά και συμψηφισμό από την προσφεύγουσα εταιρία, η οποία απορροφήθηκε και το οποίο αιτήθηκε προς επιστροφή με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός Αυγούστου του 2018.

Επειδή το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της προσφεύγουσας (μέσω της χρεοπίστωσης του ΦΠΑ), ερείδεται στο πραγματικό γεγονός της διαπίστωσης της πραγματοποίησης τους, για τις οποίες (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) ρητά προβλέπεται στο άρθρο 168 περ γ' της Οδηγίας ότι στο βαθμό που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στο φόρο στο κράτος- μέλος που πραγματοποιεί τις πράξεις του, δικαιούται να εκπίπτει το ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i).

Τα ως άνω ενσωματώθηκαν και στην ελληνική νομοθεσία, καθώς η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων προβλέπεται ρητά στο άρθρο 32 παρ 3 συνδυαστικά με τα άρθρα 18, 19 παρ 1 και 30 παρ 1 και 3 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ).

Περαιτέρω, στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, ορθά δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα: α) Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δαπανών των περ γ' και δ' της παρ 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 ποσού 330,75 €, για τον 3^ο, 5^ο και 6^ο μήνα του έτους 2013, β) το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δαπανών των περ γ' και δ' της παρ 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 ποσού 267,71 €, για τον 3^ο, 5^ο, 6^ο, 8^ο, 9^ο, 10^ο και 11^ο μήνα του έτους 2014, γ) το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δαπανών των περ γ' και δ' της παρ 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 ποσού 189,07 €, για τον 2^ο, 3^ο, 4^ο και 5^ο μήνα του έτους 2015 και δ) το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δαπανών των περ γ' και δ' της παρ 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 ποσού 123,76 €, για τον 1^ο, 2^ο, 5^ο, 10^ο, και 11^ο μήνα του έτους 2016 και της επιβλήθηκαν τα πρόστιμα της παρ 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 για το έτος 2013 και του άρθρου 54 της παρ. 1^α του ν. 4174/13 για τα έτη 2014, 2015 και 2016, λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων, από τις οποίες δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του ότι το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση και συμψηφισμό για τα υπό κρίση έτη δεν υπέπεσε σε παραγραφή, κατά το μέρος που δεν αφορά τις δαπάνες της παρ 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, γίνεται αποδεκτός, ενώ σε ότι αφορά την επιβολή προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω ανακριβών δηλώσεων, αν και οι πράξεις των προστίμων για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 προσβάλλονται, εν τούτοις δεν έχει διατυπωθεί κανένας σχετικός ισχυρισμός, περί της μη ορθής επιβολής τους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **05-07-2019** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με διακριτικό τίτλο «.....», η οποία διασπάστηκε σε δύο τμήματα και μέρος της απορροφήθηκε από την εταιρία με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.** και την αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση και μεταφορά ποσού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 3.189,92 € στην απορροφώσα εταιρία με την επωνυμία «..... ΑΕ», με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης καθώς και:

A. Την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

- 1) Της υπ' αριθμ./**29-05-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01-28/12/2016, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

B. Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 2) Της υπ' αριθμ./**29-05-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013,
- 3) Της υπ' αριθμ./**29-05-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014,
- 4) Της υπ' αριθμ./**29-05-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015,
- 5) Της υπ' αριθμ./**29-05-2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 παρ1 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013,
- 6) Της υπ' αριθμ./**29-05-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ1α' του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014,
- 7) Της υπ' αριθμ./**29-05-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ1α' του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015,

- 8) Της υπ' αριθμ./29-05-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ1α' του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01-28/12/2016,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή με την παρούσα απόφαση	35.000,00 €
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	13.492,52 €

Φορολογική Περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014	
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή με την παρούσα απόφαση	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	37.435,97 €

Φορολογική Περίοδος 01/01/2015 – 31/12/2015	
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή με την παρούσα απόφαση	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	53.329,10 €

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 28/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	152.791,53	152.791,53	152.791,53	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	194.809,20	194.185,93	194.185,93	623,27
Σύνολο Φόρου εκροών	35.329,61	35.329,61	35.329,61	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	44.578,23	44.454,47	44.454,47	123,76
Πιστωτικό υπόλοιπο	9.248,62	9.124,86	9.124,86	123,76
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περ.	42.068,55	41.281,02	41.467,31	601,24
Πιστωτικό υπόλοιπο	51.317,17	50.405,88	50.592,17	725,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	51.317,17	50.405,88	50.592,17	725,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	0,00	0,00	0,00	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ για έκπτωση με την παρούσα απόφαση	50.592,17 €			

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ άρθρου 4 Ν. 2523/1997

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 4 §1 ν. 2523/1997	Φορολογική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	300,00 X 3 = 900,00 €

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4174/2013

Πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	100,00 X 7 = 700,00 €

Πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	100,00 X 4 = 400,00 €

Πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογική περίοδος 01/01/2016- 28/12/2016
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	100,00 X 5 = 500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**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.