



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-10-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 922

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας με αντικείμενο εργασιώνΑ.Φ.Μ και έδρα στην οδό κατά των με αριθμό: α) της αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/10/2022 και β)Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/06/2021 - 31/12/2021, της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από έκθεση απόψεων, της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/10/2022, της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 4.531,33€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ύψους 2.265,66€, ήτοι συνολικά ποσό για καταβολή 6.796,99€.

Με την υπ' αριθμΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/06/2021-31/12/2021, της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του οικείου φόρου προς έκπτωση, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 13.552,03€ βάσει δηλώσεως σε 7.815,20€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 5.736,83€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», για τις

φορολογικές περιόδους 01/06/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/10/2022, δυνάμει της υπ' αριθμ.σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Με την απόσυνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η φορολογική αρχή **δεν αναγνώρισε** για έκπτωση το φόρο εισροών, ποσού 5.736,83€, των φορολογητέων εισροών, ποσού 23.903,40€, που προστέθηκαν στις **χειρόγραφα υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α.** από την προσφεύγουσα υπ' αριθμ., κατά τις ημερολογιακές περιόδους 01.06/30.06.2021, 01.07/ 31.07.2021, 01.08/31.08.2021, 01.09/30.09.2021, 01.10/ 31.10.2021 και 01.11/ 30.11.2021, αντίστοιχα, επειδή: α) σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1267/2011 όλες οι δηλώσεις αρχικές και τροποποιητικές, εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες, από **01/04/2012**, υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET, β) είχαν διενεργηθεί έλεγχοι φορολογίας Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους με ημερομηνία ολοκλήρωσης των ελέγχων, όπως παρακάτω:

Ελεγχόμενη φορολογική περίοδος	Ημερομηνία Οριστικοποίησης Ελέγχου
01/06- 30/06/2021	07/10/2021
01/07- 30/09/2021	22/12/2021
01/01- 31/01/2022	10/05/2022
01/02 -31/04/2022	11/10/2022

γ) κατά τη διάρκεια των ελέγχων είχαν επιδειχθεί τα διπλογραφικά τηρούμενα λογιστικά αρχεία των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων της νομικής οντότητας και προσκομίσθηκαν υπεύθυνες δηλώσεις του νόμιμου εκπροσώπου της ότι, αυτά «αποτελούν ακριβή αντίγραφα εκ των τηρούμενων στο αρχείο της επιχείρησης» και δ) **δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η μεταγενέστερη παραλαβή των φορολογικών στοιχείων, ο Φ.Π.Α. των οποίων προστέθηκε στον Φ.Π.Α. εισροών των ήδη ελεγχθεισών φορολογικών περιόδων.**

Ως εκ τούτου κρίθηκε ότι, οι υποβληθείσες χειρόγραφα δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Παρανομία της Διοίκησης - Παραβίαση της αρχής του κράτους δικαίου, της αποτελεσματικής λειτουργίας της Διοίκησης και της προστασίας της αξίας του διοικουμένου.

Δεύτερος λόγος

Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, όπως έχει διαμορφωθεί από την Ευρωπαϊκή Νομολογία- Μη λήψη υπόψη από τη φορολογική αρχή.

Τρίτος λόγος

Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας στο φορολογικό δίκαιο - Μη λήψη υπόψη από τη φορολογική αρχή.

Τέταρτος λόγος

Αναιτιολόγητη η απόρριψη της έκθεσης απόψεων της, ως προς το με αριθμό 53/24-03-2023 Σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου - Παραβίαση του δικαιώματος αναφοράς.

Πέμπτος λόγος

Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου- Παραβίαση των αρχών της νομιμότητας, της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου, που απορρέει από την δήλωση του διοικουμένου – ελεγχόμενου.

Αναφορικά με τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (Σ.τ.Ε. 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ., 3005/2007, 628/2008 και 956/2009).

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου

σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, Σ.Τ.Ε. 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (Σ.Τ.Ε. 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις Σ.Τ.Ε. 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και του Ν.4337/15, συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκάως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (Σ.Τ.Ε. 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.Τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου

που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (Σ.τ.Ε. 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 προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.. Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, την εμπιστοσύνη δημιουργεί η πραγματική συμπεριφορά της κρατικής εξουσίας στις διάφορες εκφάνσεις της ότι μια πραγματική κατάσταση που έχει δημιουργηθεί θα συνεχίζεται στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Πρέπει η πραγματική συμπεριφορά να έχει σχετική χρονική διάρκεια, να είναι συνεχής και ομοιόμορφη. Αναφορικά με τη διοίκηση αφορά θετική ενέργεια της, από την οποία προκαλείται εύλογη πεποίθηση στον πολίτη για τη νομιμότητα ή μη μιας ενέργειας του. Ειδικότερα για το φορολογικό δίκαιο παρόμοια συμπεριφορά της διοίκησης που δημιουργεί εμπιστοσύνη είναι κατά κανόνα η πρακτική της σχετικά με την ερμηνεία των φορολογικών νόμων και η μεταβολή της ερμηνείας με τον αναδρομικό καταλογισμό φόρου. Για το λόγο άλλωστε αυτό οι συνέπειες της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης εντοπίζονται κυρίως στην περίπτωση που η φορολογική αρχή με θετική της ενέργεια, όπως με την έκδοση εγκυκλίων, υπέδειξε στο φορολογούμενο συγκεκριμένη συμπεριφορά, οπότε και δε μπορεί στη συνέχεια να μεταβάλλει άποψη ως προς τη νομιμότητα της συμπεριφοράς που υπέδειξε και να επιβάλλει πρόστιμο ή να καταλογίσει φόρο. Επισημαίνεται ότι πρόκειται κατά βάση για θετικές ενέργειες της διοίκησης και όχι για την απλή ανοχή (ως παράλειψη ενέργειας) μιας παράνομης συμπεριφοράς. Από τα προαναφερθέντα είναι σαφές ότι προκειμένου να αποτελέσει βάση εμπιστοσύνης η άτυπη συμπεριφορά της διοικήσεως πρέπει αφενός να έχει μεσολαβήσει μακρός χρόνος που να θεμελιώνει πίστη του ενδιαφερομένου ότι δεν θα του επιβληθούν

κυρώσεις. Η αξία προστασίας εμπιστοσύνη είναι κάτι που διαφέρει ουσιαστικά από τις οποιοσδήποτε επιθυμίες του ενδιαφερομένου, καθώς αυτός πρέπει να έχει προσδοκίες στηριζόμενες σε συγκεκριμένες και ακριβείς διαβεβαιώσεις εκ μέρους της διοικήσεως, ενώ αποκλείεται η δημιουργία εμπιστοσύνης αξίας προστασίας, όταν ο ενδιαφερόμενος προκάλεσε την έκδοση της πράξεως δια της παροχής εσφαλμένων ή ελλιπών στοιχείων.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι 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 και καλόπιστης 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 φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδώς ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, ακολούθως, η αρχή της χρηστής διοίκησης που εφαρμόζεται στο διοικητικό δίκαιο συνδέεται στενά με την αρχή της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, δηλ. την δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής

διοίκησης επιβάλλει πράγματι 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 χωρίς ωστόσο αυτό να σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Ως έκφανση της χρηστής διοίκησης, η αρχή της αναλογικότητας επιτάσσει την ύπαρξη εύλογης σχέσης ανάμεσα στον επιδιωκόμενο σκοπό και στον περιορισμό συνταγματικού δικαιώματος ως μέσου για την επίτευξη του σκοπού.

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη, όταν η φορολογική αρχή, με θετική της ενέργεια, υποδεικνύει συμπεριφορά ως σύμφωνη με τις διατάξεις του νόμου, δεν μπορεί ακολούθως, μεταβάλλοντας γνώμη ως προς τη νομιμότητα της συμπεριφοράς, να επιβάλει πρόστιμο σε φορολογούμενο ο οποίος ενήργησε σύμφωνα με την αρχική της υπόδειξη. Άλλως, μία έννομη κατάσταση που έχει δημιουργηθεί -είτε από διοικητική πρακτική είτε από θεσμικό πλαίσιο- της οποίας την διατήρηση μπορούσε ο ιδιώτης εύλογα να εμπιστευτεί, δεν μπορεί να μεταβληθεί νόμιμα με αιφνίδια μέτρα, εκτός αν την απρόοπτη μεταβολή επιτάσσει υπέρτερο δημόσιο συμφέρον. Σκοπός της αρχής είναι η προστασία του διοικούμενου από κάθε παρόμοιο ενδεχόμενο επιζήμιο για τα δικαιώματά του αιφνιδιασμό. Οι προϋποθέσεις εφαρμογής της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης είναι τρεις κατά τη θεωρία: α) πράξη της δημόσιας αρχής που αποτελεί την βάση της εμπιστοσύνης του ιδιώτη, β) η εμπιστοσύνη αυτή να είναι άξια προστασίας και γ) να μην υπάρχει αντίθετος λόγος δημόσιου συμφέροντος που να επιβάλλει την μεταβολή της υφισταμένης καταστάσεως.

Επειδή, η Διοίκηση οφείλει να ενεργεί στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης ή των χρηστών διοικητικών ηθών, δηλαδή της χρηστότητας της συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων προς τους διοικούμενους. Η αρχή αυτή εμφανίζεται ως εκδήλωση της αμεροληψίας της δημόσιας διοίκησης που επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι ανεξάρτητη από επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον και να λειτουργεί χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου και ως εκ τούτου αποτελεί εν τοις πράγμασι εφαρμογή της αρχής της ισότητας των πολιτών ενώπιον του νόμου υπό την έννοια ότι τους καλύπτει και απέναντι στους εφαρμοστές του νόμου. Η αρχή της αμεροληψίας της Διοίκησης αποτελεί γενική αρχή συνταγματικού επιπέδου ενώ θεωρείται ότι αποτελεί ειδικότερη έκφανση της γενικότερης αρχής του Κράτους Δικαίου που απορρέει από το Σύνταγμα (βλ. Α.Ι.Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2003, σελ. 456-458). Εξυπακούεται δε, ότι η δράση της διοίκησης δεν λειτουργεί τιμωρητικά, αλλά ασκεί τις αρμοδιότητες της σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί. Εξάλλου «τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και

εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίους σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους» (Σ.Τ.Ε. 1738/2018 Ολομ. σκέψη 5^η). Εν προκειμένω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής λειτούργησε στα πλαίσια της νομιμότητας εφαρμόζοντας τις φορολογικές διατάξεις, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, οι εν λόγω αρχές είναι αναγκαίες προϋποθέσεις για τη λειτουργία ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος και επιδιώκουν τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι: «Η φορολογική αρχή, αρνούμενη να δεχθεί τις έγχαρτες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., της στέρησε τη μοναδική δυνατότητα εκπλήρωσης των φορολογικών της υποχρεώσεων, δεδομένου ότι, δεν παρείχε κανένα άλλο τρόπο υποβολής αυτών εκτός από το ηλεκτρονικό σύστημα (Taxinet) που δεν της επέτρεπε να το χρησιμοποιήσει. Επομένως έσφαλε και παρανόμησε, αποκλίνοντας από τις ως άνω θεμελιώδεις αρχές και γι' αυτό το λόγο οι πράξεις είναι παράνομες».

Επειδή, εν προκειμένω, ουδεμία παράβαση των αρχών αυτών σημειώνεται καθώς η φορολογική διοίκηση δεν χαρακτήρισε εκ των υστέρων ως μη νόμιμη τη συμπεριφορά της προσφεύγουσας, όσον αφορά την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών χειρόγραφων δηλώσεων Φ.Π.Α., για την οποία της είχε δημιουργηθεί η εύλογη πεποίθηση ότι αυτή είναι νόμιμη, βάσει προηγούμενης θετικής ενέργειας αυτής.

Επειδή, ουδέποτε η φορολογική αρχή στο προηγούμενο χρονικό διάστημα δημιούργησε την εύλογη πεποίθηση ότι, ίσχυε κάτι διαφορετικό από τις διατάξεις που εν τέλει εφάρμοσε, ήτοι της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., μετά από την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν ελέγχου της φορολογικής περιόδου 01.06.2021-31.04.2022, δυνατότητα που δεν υφίσταται βάσει του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., αδιαφόρως του τρόπου που τυχόν θα υποβάλλονταν τέτοιες (τροποποιητικές) δηλώσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από

.....θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενοι απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04.11.2022) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, με την ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β'3366/31.12.2013) απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών με τίτλο «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» διευκρινίσθηκε ότι: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή κατόπιν της ολοκλήρωσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. και την έκδοση των οριστικών πράξεων, επέδωσε στην ελεγχόμενη, στις 28/03/2023, μέσω της

εφαρμογής e-κοινοποίηση, το υπ' αριθμόν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει των άρθρου 28 και 62 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α. των φορολογικών περιόδων α) 01/06/2021 - 31/12/2021 και β) 01/01/2022 - 31/10/2022. Στο σημείωμα αυτό προσδιορίστηκαν επακριβώς οι παραβάσεις που διαπίστωσε ο έλεγχος, ενώ παράλληλα τέθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του, για να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο για την τεκμηρίωση αυτών. Η προσφεύγουσα κατέθεσε στις (εντός της οριζόμενης προθεσμίας) έγγραφο σημείωμα απόψεων, το οποίο έλαβε αριθμό εισερχομένου πρωτόκολλου από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, στο οποίο ανέπτυξε τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Οι προαναφερόμενοι ισχυρισμοί -αντιρρήσεις της προσφεύγουσας δεν έγιναν αποδεκτοί από την ελεγκτική αρχή, όπως τεκμηριώνεται στο κεφάλαιο «6.2. ΚΡΙΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ» της οικείας έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., στην οποία αναλύονται λεπτομερώς, εμπειριστατωμένα και πλήρως αιτιολογημένα, οι λόγοι της απόρριψης αυτών.

Επειδή, τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία που προβλέπεται, από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και της απόφασης ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 της Γ.Γ.Δ.Ε., ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελής και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αναφορικά με το δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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.[..] 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.**

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. 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».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949 και Σ.τ.Ε. 950/2012).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου

(Σ.Τ.Ε. 2695/1993 και Σ.Τ.Ε. 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144).

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι: «οι εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις του Σ.Τ.Ε. 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι, αναίτιολογητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (Σ.Τ.Ε. 3764/1990 Δ.Φ.Ν. 45, 1289).

Επειδή, ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (Σ.Τ.Ε. 3108/1996, Σ.Τ.Ε. 2054/1995, Σ.Τ.Ε. 1148/1994).

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 επ.). 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ενώπιον 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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».

Επειδή, το άρθρο 34 παρ. 1 Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζει ότι: «Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση 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, με την απόφαση **Α. 1104/06.05.2020** ορίζονται τα ακόλουθα: «Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει: **Άρθρο 1. Δικαίωμα επιστροφής.** Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξ αρχής ή από επιγενόμενο λόγο. **Άρθρο 2 Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου.**

1. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο έχει αθροιστικά: α) συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή), β) επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου και γ) συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. Υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχουν λάβει ΑΦΜ /Φ.Π.Α. στην Ελλάδα προκειμένου να εκπληρώνουν τις σχετικές με τον Φ.Π.Α. υποχρεώσεις τους, δύνανται με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. να επιλέξουν την ένδειξη «άλλη τράπεζα». Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. Στην περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για φορολογική περίοδο για την οποία έχει δημιουργηθεί αίτημα επιστροφής με προηγούμενη δήλωση και αυτό δεν έχει ανακληθεί, δεν δημιουργείται νέο αίτημα επιστροφής για τη φορολογική περίοδο αυτή και τυχόν υπερβάλλον ποσό μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο. Ο υποκείμενος στο φόρο ενημερώνεται με σχετική ανάρτηση στην προσωποποιημένη πληροφόρηση στον διαδικτυακό τόπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (www.aade.gr) ή και με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην τελευταία δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Διοίκηση, διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου για τη δημιουργία του αιτήματος επιστροφής. Για φορολογικές περιόδους μέχρι 28.2.2018, το αίτημα επιστροφής υποβάλλεται, σε κάθε περίπτωση, σε έντυπη μορφή στη Φορολογική Διοίκηση ως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Ι. Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή. Στις περιπτώσεις που υπάρχει τεχνική αδυναμία στο δίκτυο taxisnet να δημιουργηθεί αίτημα επιστροφής, ο φορολογούμενος ενημερώνεται με σχετικό μήνυμα για να υποβάλει το αίτημα σε έντυπη μορφή, κάνοντας χρήση του υποδείγματος Ι.

2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση. Το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή που αναγράφεται σε δήλωση Φ.Π.Α., επιστρέφεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης των αιτήσεων που δημιουργούνται ηλεκτρονικά, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Η αξιολόγηση των αιτήσεων επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά χρονική σειρά, με κριτήριο τον χρόνο υποβολής των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις οποίες έχει αναγραφεί ποσό προς επιστροφή και όχι με κριτήριο τις φορολογικές περιόδους που αυτές αφορούν. Αξιολόγηση κατά τα ως άνω γίνεται και για τις αιτήσεις οι οποίες για οποιονδήποτε λόγο υποβάλλονται σε έντυπη μορφή. Η αξιολόγηση υλοποιείται στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (Ο.Π.Σ.) Elenxis με περιοδικότητα τουλάχιστον 15 ημερών. Οι αξιολογημένες αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αναρτώνται στην εφαρμογή Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis σε αρχεία, χαρακτηρισμένες με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ» ή «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», και είναι ορατές στις Δ.Ο.Υ. και στις Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Φ.Ε.Υ.), κατά λόγο αρμοδιότητας. Πριν τη διαδικασία αξιολόγησης των αιτημάτων προηγείται τυχόν εφαρμογή της διαδικασίας διαγραφής αχρεώστητης οφειλής Φ.Π.Α. βάσει τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1104/2015.

3. Διαχείριση αιτήσεων επιστροφής που αξιολογήθηκαν. Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για την επιστροφή του φόρου υποχρεούται να ανακτήσει αμελλητί τα προαναφερόμενα αρχεία της παραγράφου 2 από την εφαρμογή Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis και να προβεί, εντός δέκα (10) εργασίμων ημερών από την ανάκτηση, στις ακόλουθες ενέργειες, κατά περίπτωση: Α. Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ

ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ», το οποίο αναρτάται τόσο στις Δ.Ο.Υ. με Τμήμα Ελέγχου όσο και στις Δ.Ο.Υ. στις οποίες έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου, να τις ερευνήσει, πριν την επιστροφή, προβαίνοντας στις ενέργειες σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην παράγραφο Α.1. του Παραρτήματος Ι της παρούσας, χωρίς την αναζήτηση δικαιολογητικών από τον φορολογούμενο. Εφόσον διαπιστωθεί η συνδρομή έστω ενός εκ των ειδικότερα οριζόμενων κριτηρίων της παραγράφου Α.1. του Παραρτήματος Ι της παρούσας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την παραλαβή της δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου που αφορά το αίτημα επιστροφής, ενημερώνει τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ελέγχου, εφόσον είναι διαφορετικός. Ο αρμόδιος για τον έλεγχο Προϊστάμενος, εντός της προθεσμίας των δέκα (10) εργασίμων ημερών του πρώτου εδαφίου, εισηγείται την επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο πριν την επιστροφή, με πλήρη αιτιολόγηση. Β. Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τον έλεγχο προβαίνει σε έκδοση εντολής ελέγχου εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την ημερομηνία που εμφανίζονται στο Ο.Π.Σ. Elenxis ως «ΥΠΟΨΗΦΙΕΣ ΣΤΗ Φ.Ε.Υ.».

4. Επιλογή δείγματος προς έλεγχο. Για τις περιπτώσεις δικαιούχων που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο, δύναται να διενεργείται εκ των υστέρων έλεγχος σε δείγμα που επιλέγεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κ.Φ.Δ.. {..} **Άρθρο 4. Προϋποθέσεις και διαδικασία καταβολής ποσού επιστροφής.** 1. Για τα αιτήματα επιστροφής που διεκπεραιώνονται με τη διαδικασία του άρθρου 2 της παρούσας, με την υποβολή της δήλωσης αίτησης επιστροφής, η αρμόδια Διεύθυνση της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. εκδίδει κεντρικά ατομικά φύλλα έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ.), τα οποία, μετά την πάροδο της δεκαήμερης προθεσμίας οριστικοποίησης του αρχείου των αιτήσεων επιστροφής, της περίπτωσης 3 του άρθρου 2 της παρούσας, χαρακτηρίζονται ως ακολούθως: α) ως Α.Φ.ΕΚ. «ΑΜΕΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ», για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αντίστοιχο αρχείο, τα οποία εκκαθαρίζονται κεντρικά από την αρμόδια Διεύθυνση της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. και αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα για διεκπεραίωση, β) ως Α.Φ.ΕΚ. «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αντίστοιχο αρχείο, τα οποία αποστέλλονται προς εκκαθάριση στις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα. Εφόσον ολοκληρωθεί ο έλεγχος, τα Α.Φ.ΕΚ. ενημερώνονται από την Δ.Α.Φ.Ε. με τη σχετική ένδειξη μεταβολής και διενεργείται η εκκαθάριση από τις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα. 2. Τα Α.Φ.ΕΚ. «ΑΜΕΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ» που εκδίδονται και εκκαθαρίζονται, κεντρικά, από τη Δ.Α.Φ.Ε., φέρουν την υπογραφή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με μηχανογραφική σήμανση και τη σφραγίδα της Α.Α.Δ.Ε. στις θέσεις υπογραφών της σύνταξης και εκκαθάρισης, ενώ τα Α.Φ.ΕΚ. «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», που εκδίδονται, κεντρικά, χωρίς να εκκαθαρίζονται από την Δ.Α.Φ.Ε., φέρουν την υπογραφή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με μηχανογραφική σήμανση και τη σφραγίδα της Α.Α.Δ.Ε. μόνο στη θέση υπογραφής της σύνταξης. 3. Η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 4. Τα Α.Φ.ΕΚ. δύναται να εκτυπωθούν είτε ατομικά ανά Α.Φ.Μ. είτε συγκεντρωτικά, σε περίπτωση συμψηφιστικής εξόφλησης του τίτλου....»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1267/2011, διευκρινίσθηκε ότι: **Άρθρο 1..{..}. Άρθρο 2. Τρόπος καταβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολής του φόρου.** 1. Για φορολογικές περιόδους από 1.1.2012 και εφεξής οι εμπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet. 2. Για φορολογικές περιόδους από 1.1.2011 και εφεξής οι εκπρόθεσμες και τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονται στην αρμόδια ΔΟΥ σε έντυπη μορφή ή μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet, ενώ οι δηλώσεις αυτές από 1.4.2012 υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet. 3. Για φορολογικές περιόδους μέχρι 31.12.2010 οι εκπρόθεσμες και τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο στην αρμόδια ΔΟΥ σε έντυπη μορφή. 4. Η περιοδική δήλωση θεωρείται υποβληθείσα εφόσον με την υποβολή της καταβάλλεται στο δημόσιο το σύνολο του χρεωστικού υπολοίπου και των ενδεχόμενων φορολογικών προσαυξήσεων, ή

τουλάχιστον ποσό δέκα ευρώ (10,00 €) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ. 5. Ο ΦΠΑ που οφείλεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή λήψη αγαθών ή υπηρεσιών που φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τα άρθρα 13 και 14 του Κώδικα ΦΠΑ, από υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, καταβάλλεται από τον εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υπόχρεο στο φόρο με την περιοδική δήλωση που υποβάλλεται για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 16 και 18 του Κώδικα ΦΠΑ. Με την ίδια περιοδική δήλωση ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, εφόσον και στο βαθμό που παρέχεται τέτοιο δικαίωμα. 6. Προκειμένου να αναγνωρισθεί επιφύλαξη που έχει τεθεί σε περιοδική δήλωση που υποβάλλεται ηλεκτρονικά, απαιτείται η αποστολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εγγράφου με συστημένη επιστολή μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής, στο οποίο αναφέρονται οι λόγοι της επιφύλαξης. **Άρθρο 3. Διαδικασία υποβολής της περιοδικής δήλωσης με ηλεκτρονική μέθοδο μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet.** 1. Οι υποκείμενοι στο φόρο για να υποβάλλουν ηλεκτρονικά την περιοδική δήλωση ΦΠΑ θα πρέπει να εγγραφούν ως χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1178/7.12.2010 (ΦΕΚ 1916Β/9.12.2010). 2. Για την καταβολή του χρεωστικού υπολοίπου των περιοδικών δηλώσεων που υποβάλλονται μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet, οι υποκείμενοι υποχρεούνται να δώσουν εντολή πληρωμής μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των εν λόγω δηλώσεων, σε Τράπεζες που έχουν συμβληθεί με το Υπουργείο Οικονομικών για να παρέχουν την υπηρεσία αυτή. Η εντολή πληρωμής αφορά σε ανάληψη των εν λόγω ποσών από τους οικείους λογαριασμούς ή χρέωση των πιστωτικών καρτών και μεταφορά των ποσών αυτών μέσω του Διατραπεζικού συστήματος στον λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου. Μη ύπαρξη επαρκούς υπολοίπου στον τραπεζικό λογαριασμό από τον οποίο πραγματοποιείται η καταβολή του φόρου ή επαρκούς πιστωτικού ορίου στην πιστωτική κάρτα ή εκ παραδρομής λανθασμένη εντολή ανάληψης ή χρέωσης μικρότερου του οφειλόμενου ποσού, έχει ως αποτέλεσμα την απόρριψη της δήλωσης που απεστάλη μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet. 3. Ως ημερομηνία υποβολής θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρησης αυτής στο σύστημα TAXISnet, με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα - υποκείμενο μοναδικού αριθμού καταχώρησης της περιοδικής δήλωσης. Ειδικά στην περίπτωση υποβολής χρεωστικής περιοδικής δήλωσης προκειμένου να θεωρείται η δήλωση αυτή ως υποβληθείσα απαιτείται η επιτυχής ολοκλήρωση της διαδικασίας πληρωμής μέσω Τραπεζής μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής. Ως ημερομηνία υποβολής θεωρείται η ημερομηνία πληρωμής. **Άρθρο 4. Διαχείριση των περιοδικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά.** Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διαχειρίζεται τις δηλώσεις που παρελήφθησαν μέσω του συστήματος TAXISnet, όπως τις δηλώσεις που παρέλαβε σε έντυπη μορφή μηχανογραφικά μέσω TAXIS ή χειρόγραφα. Η εκτύπωση των εν λόγω δηλώσεων υπογεγραμμένη από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ πιστοποιεί την υποβολή της δήλωσης και αποτελεί τίτλο εξόφλησης ή πίστωσης για χρήση από οποιαδήποτε αρμόδια αρχή. Στην περίπτωση που για την ίδια φορολογική περίοδο έχει καταχωρηθεί περιοδική δήλωση μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet και πριν την καταβολή του οφειλόμενου ποσού στο δημόσιο η ίδια δήλωση υποβάλλεται και στη ΔΟΥ, απορρίπτεται η καταχωρηθείσα μέσω TAXISnet δήλωση. **Άρθρο 5. Υποβολή της δήλωσης σε έντυπη μορφή στη ΔΟΥ.** 1. Κατά παρέκκλιση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στις εξής περιπτώσεις: α) Ζητείται συμψηφισμός του χρεωστικού υπολοίπου, εν όλω ή εν μέρει, με απαιτήσεις κατά του δημοσίου σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66 Α731.3.2011). β) Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται από τους κληρονόμους θανόντος υποκείμενου στο φόρο. γ) Μετά από έγκριση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., για υποκείμενους στο φόρο που τηρούν βιβλία Β` κατηγορίας του ΚΒΣ, εφόσον κρίνεται ότι συντρέχει πραγματική αδυναμία υποβολής της δήλωσης με ηλεκτρονικό τρόπο. Πραγματική αδυναμία υποβολής ενδεικτικά συντρέχει στην περίπτωση υποκειμένων που είναι εγκατεστημένοι σε απομακρυσμένες περιοχές, μεγάλης ηλικίας ή που

δεν έχουν εξοικείωση με τη χρήση του διαδικτύου. δ) Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet και δεν είναι δυνατό να τροποποιηθεί πριν την ημερομηνία πληρωμής του χρεωστικού υπολοίπου αυτής, μέσω των τραπεζών. Στην περίπτωση αυτή η περιοδική δήλωση μπορεί να υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι τη μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα προσκομίζοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το αποδεικτικό υποβολής της αρχικής δήλωσης μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet. ε) Το ειδικό δίκτυο TAXISnet δεν μπορεί και για όσο χρόνο αυτό δεν είναι δυνατόν, να αναγνωρίσει ως εμπρόθεσμη την περιοδική δήλωση που υποβάλλεται σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 1. Στην περίπτωση αυτή η περιοδική δήλωση μπορεί να υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι τη μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα. στ) Εφόσον την καταληκτική ημερομηνία διαπιστώνεται ότι υπάρχει τεχνική αδυναμία του ειδικού δικτύου TAXISnet να κάνει αποδεκτή την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων που αναγνωρίζεται από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων ή υπάρχει τεχνική αδυναμία πληρωμής αυτών μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων και του διατραπεζικού συστήματος ΔΙΑΣ. Στην περίπτωση αυτή και μετά από έγγραφο που αποστέλλεται σε όλες τις Δ.Ο.Υ., η περιοδική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι τη μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα. ζ) Εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης κατά παράταξη της προθεσμίας υποβολής της, λόγω τοπικής αργίας ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας. η) Απόρριψης της περιοδικής δήλωσης που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά, λόγω λανθασμένης απόδοσης του χρεωστικού υπολοίπου, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: i. η περιοδική δήλωση είχε αρχικά καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στο ειδικό δίκτυο TAXISnet, ii. είχε δοθεί εμπρόθεσμα η ορθή εντολή πληρωμής στην τράπεζα, iii. υπήρχε τουλάχιστον το ακριβές υπόλοιπο του χρεωστικού υπολοίπου της περιοδικής δήλωσης στον τραπεζικό λογαριασμό από τον οποίο πραγματοποιήθηκε η καταβολή, την ημερομηνία πληρωμής. Στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται εκ νέου η απορριφθείσα περιοδική δήλωση σε έντυπη μορφή στην αρμόδια ΔΟΥ, μέχρι και την πέμπτη (5η) ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής, συνυποβάλλοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά από τα οποία πρέπει να προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται ανωτέρω. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, μέσω του TAXISnet, ενημερώνει τον υποκείμενο και την αρμόδια ΔΟΥ, με ηλεκτρονική μέθοδο, για την απορριφθείσα δήλωση και το προς καταβολή ποσό. 2. Για την υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ σε έντυπη μορφή στις ΔΟΥ χρησιμοποιούνται είτε έντυπα που προεκτυπώνονται με μηχανογραφικά μέσα σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1177/1993 (ΦΕΚ 357B/17.5.1993), είτε τα έντυπα που αναρτώνται στις επίσημες ιστοσελίδες του Υπουργείου Οικονομικών τα οποία μπορεί να εκτυπώνονται σε έγχρωμη ή ασπρόμαυρη μορφή. 3. Στις ανωτέρω περιπτώσεις οι περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονται σε τρία αντίτυπα. 4. Επίσης στις ανωτέρω περιπτώσεις όλα τα στοιχεία των δηλώσεων θα καταχωρούνται υποχρεωτικά από τις ΔΟΥ μέσω της εφαρμογής διαχείρισης δηλώσεων TAXIS. {...} **Άρθρο 7. Αφετηρία για την επιβολή του προστίμου και τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου. 1.** Ως αφετηρία για το χρόνο επιβολής του προστίμου στην περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής αρχικών δηλώσεων, για τις οποίες υπάρχει σχετική υποχρέωση και δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α711.9.1997) όπως ισχύει, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα της καταληκτικής προθεσμίας για την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης. 2. Ως αφετηρία για τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου στην περίπτωση εκπρόθεσμης, ανακριβούς ή μη υποβολής περιοδικής δήλωσης, για τις οποίες προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα της καταληκτικής προθεσμίας για την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης. 3. Η προθεσμία κατά παράταξη υποβολής εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης, για οποιοδήποτε λόγο, δεν ισχύει για τις εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις, για τις οποίες λαμβάνεται υπόψη η αρχική προθεσμία υποβολής όπως καθορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 1, προκειμένου να υπολογιστεί ο πρόσθετος φόρος ανάλογα με τους μήνες καθυστέρησης, ανεξάρτητα από τις συμπίπτουσες αργίες.

Επειδή, η έκτη οδηγία του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλων εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (οδηγία 77/388/ΕΟΚ, ΕΕ L 1450 - ειδ. έκδοση στην ελληνική γλώσσα Κεφ. 09 τόμος 1, σελ. 49), προβλέπει αναφορικά με το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών τα ακόλουθα: Στο άρθρο 17 παρ. 1 και παρ. 2 στοιχείο α' αυτής, όπως διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που επέφερε σ' αυτό το άρθρο 28στ παρ. 1 της ίδιας οδηγίας (προστέθηκε με το άρθρο 1 παρ. 22 της οδηγίας 91/680 /ΕΟΚ (ΕΕ L 376), ότι: «1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας». Περαιτέρω, στο άρθρο 18 της ίδιας οδηγίας, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του ως άνω άρθρου 28στ, ότι: «1. Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει: α) για την αναφερόμενη στο άρθρο 17 παράγραφος 2 στοιχείο α) έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22 παράγραφος 3. 2. ... 3. ... 3α. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν σε υποκείμενο στο φόρο που δεν διαθέτει τιμολόγιο σύμφωνα με το άρθρο 22 παράγραφος 3, να προβεί σε έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 17 παράγραφος 2 στοιχείο δ), και καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης».

Επειδή, ακολούθως, το άρθρο 22 της οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που επέφερε σ' αυτό το άρθρο 28η της οδηγίας αυτής (προστέθηκε επίσης με το άρθρο 1 παρ. 22 της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ), ορίζει στην παρ. 3 αυτού ότι «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που να επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που εκτελεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο. ... Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να διατηρεί αντίγραφο όλων των εκδοθέντων εγγράφων. ... β) Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά, η τιμή άνευ φόρου και ο φόρος που αναλογεί για κάθε διαφορετικό συντελεστή, καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή . γ) Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου».

Επειδή, κατά την θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα των διατάξεων της έκτης οδηγίας, ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής,

κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των υπαγομένων στον ΦΠΑ πράξεων του.

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ήδη Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης), το κατά τα ανωτέρω δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του φόρου προστιθεμένης αξίας και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορισθεί, αποσκοπεί δε στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στην διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ. Εν τούτοις, η άσκηση του ως άνω δικαιώματος εκπτώσεως εξαρτάται από τη κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπτώσεως (ΔΕΚ απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996, C-85/95 John Reisdorf, βλ. επίσης απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-141/96 Langhorst). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφόσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrade, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gep Centrum Kft, απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaepito Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Scarpowej v. Bialumstoku) (πρβλ σκέψη 5 Σ.Τ.Ε. 3690/2013).

Επειδή, οι αντίστοιχες διατάξεις της 6^{ης} οδηγίας θεσπίσθηκαν με το Ν. 1642/1986 και κωδικοποιήθηκαν με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Α' 248) του Κώδικα ΦΠΑ, ο οποίος στο άρθρο 30 ορίζει 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. [...] 3) Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, [...]». Το ίδιο

άρθρο ρητά προσδιορίζει τις συγκεκριμένες περιπτώσεις εισροών των οποίων και μόνο ο αναλογών ΦΠΑ δεν εκπίπτει και ειδικότερα, στην παρ. 4 ορίζει ότι: «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 οινοπνευματωδών 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».

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών προϋποθέσεων. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για να μπορεί να γίνει χρήση του εν λόγω δικαιώματος, πρέπει αφενός ο ενδιαφερόμενος να είναι **«υποκείμενος στον φόρο»**, κατά την έννοια της οδηγίας αυτής. Αφετέρου πρέπει, αρχικά, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση να **παραδοθούν ή να παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο** και, εν συνεχεία, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες να **χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων**. Όσον αφορά τις ειδικότερες λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, τις σχετικές με την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο που εκδόθηκε σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της ίδιας οδηγίας (πρβλ. Υπόθεση ΔΕΕ/2020 σκέψη 26 και την εκεί αναφερόμενη νομολογία), ενώ όπως έχει κριθεί, η **θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ** απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται εφόσον τόσο οι ουσιαστικές όσο και οι τυπικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το

δικαίωμα αυτό τηρούνται από τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να το ασκήσουν (πρβλ. Υπόθεση ΔΕΕ./2020 σκέψεις 33, 31 και την εκεί αναφερόμενη νομολογία).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 32, σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, ορίζει ότι: «1. 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά».

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των τασσόμενων από τις διατάξεις του ΦΠΑ προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, χωρίς να ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως στη φορολογία εισοδήματος (πρβλ. Σ.τ.Ε. 444/2017, Σ.τ.Ε. 2112/2013, Σ.τ.Ε. 5372/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση: α) η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης την υπ' αριθμόναίτηση επιστροφής Φ.Π.Α., για την ημερολογιακή περίοδο 01-06/30-06-2021, με αιτούμενο ποσό επιστροφής 24.600,00€, το οποίο και της επιστράφηκε μετά από έλεγχο που διενήργησε η φορολογική αρχή. Κατόπιν υπέβαλε στη Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης χειρόγραφα τις υπ' αριθμ. τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., που αφορούν τις ημερολογιακές περιόδους 01.06/30.06.2021, 01.07/ 31.07.2021, 01.08/31.08.2021, 01.09/30.09.2021, 01.10/31.10.2021 και 01.11/ 30.11.2021, αντίστοιχα, καθότι το σύστημα taxis δεν της επέτρεπε την ηλεκτρονική υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων για την περίοδο που έγινε έλεγχος και στις οποίες καταχωρήθηκαν φορολογητέες εισροές μετά του φόρου αυτών, οι οποίες δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη προσδιορισμού φόρου που εξέδωσε η φορολογική αρχή, β) με την υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου αίτηση της στη Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης η προσφεύγουσα, ζήτησε επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 33.554,00€ (περιοδική δήλωση 10^{ου} του 2022) και με το RUNτης επιστράφηκε χωρίς έλεγχο το αιτούμενο ποσό. Πριν από τη διενέργεια της επιστροφής του ποσού, εστάλη στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας, το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με θέμα: «Ενημέρωση για έκδοση εντολών» στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι: «Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1104/2020 και σε συνδυασμό με το παράρτημα 1 της ΠΟΛ.1103/2017 εισηγούμεθα την επιλογή της παρακάτω υποθέσεως για έλεγχο πριν την επιστροφή του Φ.Π.Α, επειδή, η εταιρία «.....» με ΑΦΜ με την υπ' αριθμόν πρωτοκόλλουαίτησή της ζητά επιστροφή φόρου. ποσού 33.554,00€ και με το RUNεπιλέχθηκε χωρίς έλεγχο (άμεση επιστροφή). Από τις περιοδικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά & χειρόγραφα στην υπηρεσία μας προκύπτει ότι, το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 33.554,00€, προήλθε από τον φόρο των εισροών της φορολογικής περιόδου 01/05/2022-31/10/2022 και από τη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου με τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που υποβλήθηκαν χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., από τον 6ο μήνα του 2021 μέχρι και τον 4ο μήνα του 2022 και δηλώθηκαν φορολογητέες εισροές που δεν έχουν περιληφθεί στις δηλώσεις Φ.Π.Α. και στις πράξεις

προσδιορισμού Φ.Π.Α. που εκδόθηκαν κατά τους ελέγχους επιστροφής του φόρου, του 6ου και του 9ου μήνα του έτους 2021, καθώς και τον 1ο μήνα του έτους 2022. Παρακαλούμε για τις δικές σας ενέργειες» και γ) ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α. για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/06/2021-31/10/2022 της προσφεύγουσας, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στη με ημερομηνία θεώρησης, έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000 του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, ο οποίος (έλεγχος) διενεργήθηκε με αιτία τα παρακάτω έγγραφα για την ελεγχόμενη νομική οντότητα: αα) το με αριθμό πρωτοκόλλουέγγραφο της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με θέμα: «Υποβολή εκπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για περίοδο για την οποία έγινε έλεγχος» και ββ) το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με θέμα: «Ενημέρωση για έκδοση εντολών». **Ειδικότερα**, με τον προαναφερόμενο έλεγχο Φ.Π.Α. της ελεγκτικής αρχής, κρίθηκε ότι, το ποσό του φόρου εισροών, ύψους **5.736,83€** που αναλογεί σε φορολογητέες εισροές, ύψους 23.903,46€, κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο από 01.06-30.11.2021, **δεν αναγνωρίζεται** προς έκπτωση από το φόρο εκροών της, καθόσον το ποσό αυτό προστέθηκε με τις χειρόγραφα υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις στη Δ' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης, οι οποίες **δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα**. Οι καθαρές αξίες των τιμολογίων (φορολογητέες εισροές) και ο αναλογούν σε αυτές φόρος εισροών, κατά ημερολογιακή περίοδο, της φορολογικής περιόδου 1.1.-30.11.2021 παρατίθενται, ως ακολούθως:

A/A	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ €	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ €
1	1.1.-30.06.2021	13.549,83	3.251,97
2	1.1.-31.07.2021	9.218,97	2.212,55
3	1.1.-31.08.2021	134,60	32,30
4	1.1.-30.11.2021	1.000,00	240,00
	ΣΥΝΟΛΟ	23.903,40	5.736,83

Επειδή, η φορολογική αρχή **δεν αναγνώρισε** για έκπτωση τις φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών, που προστέθηκαν με τις χειρόγραφα υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., μεταξύ των άλλων, **διότι**: έχουν διενεργηθεί έλεγχοι φορολογίας Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους με ημερομηνία ολοκλήρωσης των ελέγχων, όπως παρακάτω:

Ελεγχόμενη φορολογική περίοδος	Αριθμός εντολής ελέγχου	Ποσό επιστροφής	Ημερομηνία Οριστικοποίησης Ελέγχου
01/06- 30/06/2021	24.600,00 €	07/10/2021
01/07- 30/09/2021	36.300,00 €	22/12/2021
01/01- 31/01/2022	10.700,00 €	10/05/2022
01/02 -30/04/2022	8.167,00€	11/10/2022

Στα πλαίσια των ανωτέρω ελέγχων είχαν προηγηθεί «γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού..» σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του Ν. 4512/2018.

Ως εκ τούτου οι υποβληθείσες χειρόγραφα δηλώσεις Φ.Π.Α. **δεν παρήγαγαν κανένα έννομο αποτέλεσμα**. Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή **δεν αναγνώρισε** για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές μετά του φόρου αυτών, τις φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών που προστέθηκαν στις χειρόγραφα υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόθεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ.

Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενοι απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου της νομικής οντότητας με αντικείμενο εργασιώνΑ.Φ.Μ και έδρα στην οδό, ήτοι την επικύρωση των με αριθμό: α)Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/10/2022 και β)Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/06/2021-31/12/2021, της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

1) Επί της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.06-31.12.2021.

Φορολογική περίοδος 01/06/2021-31/12/2021	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών				
Αξία φορολογητέων εισροών	307.792,42	283.889,02	283.889,02	23.903,40
Φόρος εκροών				
Υπόλοιπο φόρου εισροών	13.552,03	7.815,20	7.815,20	5.736,83
Πιστωτικό υπόλοιπο	13.552,03	7.815,20	7.815,20	5.736,83
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.552,03	7.815,20	7.815,20	5.736,83

2) Επί της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.10.2022

Φορολογική περίοδος 01/01/2022-31/10/2022	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	400,00	400,00	400,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	167.974,49	167.974,49	167.974,49	

Φόρος εκροών	96,00	96,00	96,00	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.301,50	(4.435,33)	(4.435,33)	5.736,83
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.205,50			1.205,50
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.531,33	4.531,33	4.531,33
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.		2.265,66	2.265,66	2.265,66
Σύνολο φόρου για καταβολή		6.796,99	6.796,99	6.796,99
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.205,50			1.205,50

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Γραφείου
 Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
 Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
 Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
 Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.