



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1869

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ .. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία 21/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., κατά της από 18/01/2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 30/06/2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία από 18/01/2024 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /18-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 30/06/2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, απορρίφθηκε η με αριθμό πρωτ. /31-07-2023 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρίας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 2.750.000,00 ευρώ, το οποίο προσδιορίστηκε με την υπ' αριθ. /31-07-2023 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 6^{ου} μήνα του 2023, και επαναπροσδιορίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από 1.373.299,05 ευρώ βάσει δήλωσης σε 4.123.299,05 ευρώ βάσει ελέγχου.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 18/01/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. /11-09-2023 εντολής μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αιτία του ελέγχου ήταν η υπ' αριθ. /31-07-2023 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρίας, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά μετά την υποβολή της υπ' αριθ. /31-07-2023 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. του 6^{ου} μήνα του 2023, με την οποία ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 2.750.000,00 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 01/11/2022 – 30/06/2023.

Η ανωτέρω εντολή ελέγχου μαζί με την πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022 για παροχή πληροφοριών κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρία, η οποία ανταποκρινόμενη έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. που υπέβαλε η προσφεύγουσα για το διάστημα 01/11/2022 – 30/06/2023 είναι τα ακόλουθα:

1. Υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις για το διάστημα 01/11/2022 – 30/06/2023

Αρ. Δήλωσης	Έτος Δήλ.	Διαχειριστική περίοδος	Συνολικές Εκροές	Φορολογητέες εκροές	Φορολογητέες εισροές	Πιστωτικό Υπόλοιπο	Ενδ/κές Αποκτ.	Ενδ/κες Παραδ.
.....	2022	01/11/2022 – 30/11/2022	187.723,80	154.310,46	1.337.825,18	367.817,85	9.882,67	24.141,97
.....	2022	01/12/2022 – 31/12/2022	273.001,31	236.994,66	20.246.012,99	2.800.192,37	9.572,00	26.346,77
.....	2022	01/12/2022 – 31/12/2022	273.001,31	236.994,66	11.904.503,71	2.800.192,37	9.572,00	26.346,77
.....	2023	01/01/2023 – 31/01/2023	62.258,93	28.222,21	754.285,69	174.251,32	6.122,00	24.100,00
.....	2023	01/02/2023 – 28/02/2023	138.229,18	110.651,94	458.520,11	83.477,57	8.478,00	20.167,40
.....	2023	01/02/2023 – 28/02/2023	138.229,18	110.651,94	1.069.500,11	230.112,77	8.478,00	20.167,40
.....	2023	01/03/2023 – 31/03/2023	1.839.204,70	1.809.701,20	1.493.015,94	- 76.008,03	10.742,00	23.191,58
.....	2023	01/04/2023 – 30/04/2023	71.771,13	37.027,49	542.092,29	121.206,24	85,00	26.780,60

.....	2023	01/05/2023 – 31/05/2023	133.845,17	97.276,25	974.571,69	210.541,33	14.441,00	27.100,17
.....	2023	01/06/2023 – 30/06/2023	87.694,10	48.506,05	1.278.444,41	295.185,20	4.281,00	26.996,78

2. Διαμόρφωση πιστωτικού υπολοίπου μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής

Αρ. δήλωσης / ημ/νία υποβολής	Είδος δήλωσης/ Φορολογική περίοδος	Πιστωτικό υπόλοιπο	Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου	Ποσό για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο	Αιτούμενο ποσό για επιστροφή
...../ 22-12-2022	Αρχική 11 ^{ος} /2022	284.043,53	83.774,32	367.817,85	
...../ 30-01-2023	Αρχική 12 ^{ος} /2022	2.800.197,37	367.817,85	3.168.010,22	
...../ 04-04-2023	Τροπ/κή 12 ^{ος} /2022	2.800.192,37	367.817,85	3.168.010,22	
...../ 28-02-2023	Αρχική 1 ^{ος} /2023	174.251,32	3.168.010,22	3.342.261,54	
...../ 2023	Αρχική 2 ^{ος} /2023	83.477,57	3.342.261,54	3.425.739,11	
...../ 04-04-2023	Τροπ/κή 2 ^{ος} /2023	230.112,77	3.342.261,54	3.572.374,31	
...../ 28-04-2023	Αρχική 3 ^{ος} /2023	- 76.008,03	3.572.374,31	3.496.366,28	
...../ 29-05-2023	Αρχική 4 ^{ος} /2023	121.206,24	3.496.366,28	3.617.572,52	
...../ 27-06-2023	Αρχική 5 ^{ος} /2023	210.541,33	3.617.572,52	3.828.113,85	
...../ 31-07-2023	Αρχική 6 ^{ος} /2023	295.185,20	3.828.113,85	1.373.299,05	2.750.000,00

Κατ' εφαρμογή της Οδηγίας Ο.3024/24-03-2023, από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης έγινε δειγματοληπτικός έλεγχος στις μεγαλύτερες δαπάνες του χρονικού διαστήματος 01/11/2022 – 30/06/2023, εντός του οποίου σχηματίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε από τον φόρο εκροών τον φόρο εισροών, για τις οποίες δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., διότι:

- στα τιμολόγια υπάρχει γενική περιγραφή των τιμολογούμενων υπηρεσιών,
- το αντικείμενο εργασιών της εταιρίας δε συνάδει με την αιτιολογία των τιμολογίων, τα περισσότερα εκ των οποίων έχουν εκδοθεί τον Δεκέμβριο του 2022,
- δεν απέδειξε σε όλες τις περιπτώσεις την εξόφληση των τιμολογίων και επιπλέον, ακόμα και στις περιπτώσεις που προσκομίστηκαν αποδεικτικά τραπεζικής εξόφλησης οι πληρωμές φαίνεται να έλαβαν χώρα πολύ νωρίτερα από την έκδοση των τιμολογίων,
- σε ορισμένες περιπτώσεις οι εξοφλήσεις έγιναν είτε με μετρητά, όπως περιγράφεται και στα συναφθέντα συμφωνητικά, είτε συμψηφιστικά.

Οι ανωτέρω διαπιστώσεις, που σύμφωνα με τον έλεγχο είχαν ως αποτέλεσμα τη διαφοροποίηση της φορολογικής υποχρέωσης της επιχείρησης σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. /2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α.

Με την υποβολή του υπ' αριθ./23-11-2023 υπομνήματος η προσφεύγουσα εξέθεσε τις αντιρρήσεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, οι οποίες λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο χωρίς ωστόσο να μεταβάλλουν την αρχική του θέση, με συνέπεια την έκδοση και κοινοποίηση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., που δε διαφοροποιήθηκε από τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένα απορρίφθηκε το αίτημα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. από τη φορολογική αρχή με την αιτιολογία ότι τα τιμολόγια που ελέγχθηκαν δεν παρείχαν τη δυνατότητα νόμιμης έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών δεδομένου ότι:

α) με όλους τους προμηθευτές / εκδότες των επίδικων τιμολογίων έχει συναφθεί σύμβαση από την οποία προκύπτει είτε η πώληση / μεταβίβαση οπτικοακουστικών μέσων είτε η ανάθεση εκτέλεσης τηλεοπτικής παραγωγής,

β) η εξόφληση των τιμολογίων έγινε είτε με τραπεζικό μέσο πληρωμής είτε συμψηφιστικά, ενώ στις περιπτώσεις της προκαταβολικής εξόφλησης ακολουθήθηκε η καθόλα νόμιμη εμπορική πρακτική της προκαταβολής του τιμήματος,

γ) τα τιμολόγια δε χαρακτηρίζονται από ελλιπή και γενική περιγραφή αλλά αντίθετα φέρουν όλα τα νόμιμα χαρακτηριστικά, αναφέρουν δε και τον αριθμό της σύμβασης σε εκτέλεση της οποίας εκδόθηκαν,

δ) ουδεμία επιρροή ασκεί το ύψος της τιμολογηθείσας αξίας των τιμολογίων στη δυνατότητα έκπτωσης του αναγραφόμενου Φ.Π.Α.,

ε) από τους Κ.Α.Δ. που έχει δηλώσει στο μητρώο της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτει αναντίρρητα ότι το αντικείμενο δραστηριότητάς της συναρτάται ευθέως με τις υπηρεσίες που έλαβε από τους εκδότες των εν λόγω τιμολογίων.

2. Παράνομα η φορολογική αρχή αντιστρέφει το βάρος της απόδειξης, ζητώντας επί της ουσίας από την προσφεύγουσα να αποδείξει ότι συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις επιστροφής του πιστωτικού Φ.Π.Α. ενώ στην πραγματικότητα υποχρεούται η ίδια να αιτιολογήσει, στη βάση συγκεκριμένων κανόνων δικαίου, τους λόγους απόρριψης του σχετικού αιτήματος.

3. Η οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδεται η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού πάσχει επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας, γεγονός που συνεπάγεται την ακυρότητα της πράξης.

Επειδή με τον τρίτο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει ειδικής και σαφούς αιτιολογίας ενώ η οικεία έκθεση ελέγχου χρησιμοποιεί αντιφατικούς ισχυρισμούς προκειμένου να στηρίξει το πόρισμά της περί απόρριψης της αίτησής της για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022 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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» 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 η διοικητική πράξη πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία στα οποία απαιτείται να γίνεται μνεία (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), χωρίς να γίνεται επανάληψη στερεοτυπικών εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να βασίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

[...]

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 τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα ευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της πράξης καταλογισμού του φόρου, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το Δικαστήριο, κατά πόσο

η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο την νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου §5, Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προβαλλόμενη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (ΣτΕ 2054/1995, 565/2008, 1542/2016).

Επειδή εν προκειμένω, η αρμόδια φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας την ως άνω Απόφαση Α.1104/2020 της Διοίκησης, διενήργησε έλεγχο κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ./31-07-2023 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρίας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 2.750.000,00 ευρώ, το οποίο δημιουργήθηκε το χρονικό διάστημα από 01/11/2022 - 30/06/2023, και έκρινε, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία από 18/01/2024 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., ότι λανθασμένα εξέπεσε με τις προηγούμενες περιοδικές δηλώσεις τον Φ.Π.Α. των εισροών τον οποίο μετέφερε στο ποσό προς επιστροφή με την τελευταία περιοδική της δήλωση, καθώς δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου διότι στα αντίστοιχα τιμολόγια που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της υφίσταται γενική περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Επειδή ωστόσο, με την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 2.750.000,00 ευρώ δε διαγράφεται αλλά, σε αναντιστοιχία με την αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου, μεταφέρεται από το ποσό προς επιστροφή της υποβληθείσας δήλωσης της προσφεύγουσας εταιρίας στο ποσό προς έκπτωση.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις και δη την περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 34, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, συνάγεται σαφώς ότι δεν υφίσταται περιορισμός στο δικαίωμα επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, εφόσον για το ίδιο ποσό παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης από τον Φ.Π.Α. εκροών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. που αποτελεί το νόμιμα έρεισμα της προσβαλλόμενης πράξης, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και ως εκ τούτου να κρίνεται ακυρωτέα για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

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

[...]

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 63 «Ειδική διοικητική διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η έκδοση νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., κατά την παράγραφο 6 του άρθρου 63 του ν.4987/2022, απαλλαγμένης από την ως άνω τυπική πλημμέλεια.

Επειδή βάσει των ανωτέρω γίνεται αποδεκτός ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας και παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 21/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της υπ' αριθ. /18-01-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 30/06/2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.