



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 591

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604553  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. 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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... με έδρα ....., κατά της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-28/02/2022.

**5.** Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

**6.** Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., η οποία υπεβλήθη **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:

### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-28/02/2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 18.135,25 €, πλέον προστίμου άρθ. 58<sup>A</sup> του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 9.067,63 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **27.202,88 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. .... εντολής ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε για τον εκ των υστέρων έλεγχο (σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα του άρθρου 2 της Α. 1104/2020) της υπ' αριθμόν ..... Απόφασης για επιστροφή Φ.Π.Α., η οποία είχε εκδοθεί δυνάμει της υπ' αριθμόν ..... Αίτησης για επιστροφή Φ.Π.Α. που είχε υποβάλει η προσφεύγουσα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα είχε αιτηθεί και είχε εισπράξει ως επιστροφή Φ.Π.Α. το ποσό των **18.135,25 €** (πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης Φ.Π.Α. περιόδου Φεβρουαρίου 2022).

Ο έλεγχος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (όπου μεταφέρθηκε η ελεγκτική αρμοδιότητα από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ), ελέγχοντας τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, διαπίστωσε ότι αιτία δημιουργίας του ανωτέρω πιστωτικού υπολοίπου ήταν η πραγματοποίηση εξόδων-δαπανών (φορολογητέων εισροών) από την ημερομηνία ίδρυσής της (Νοέμβριος 2019) έως και την ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής (δαπάνες για νομικές συμβουλές, λογιστικές και μηχανογραφικές υπηρεσίες, υπηρεσίες μεσιτών, μηχανικών κλπ.), σε συνδυασμό με την ανυπαρξία εσόδων (φορολογητέων εκροών), λόγω του ότι βρισκόταν στα πρώτα έτη λειτουργίας της και δεν είχε ολοκληρώσει ακόμη κάποιο Φ/Σ προς εκμετάλλευση ή πώληση.

Ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα είχε μεν το δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών, αλλά ότι **υποχρεούτο** να τον μεταφέρει προς συμψηφισμό σε επόμενες φορολογικές περιόδους μέχρι την παρέλευση της νόμιμης περιόδου περί παραγραφής και όχι να αιτηθεί την επιστροφή του άμεσα.

Σε αυτή τη βάση, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα αυτούσιο το ποσό του επιστραφέντος Φ.Π.Α. ως μη νομίμως επιστραφέν και παράλληλα υπολόγισε επί αυτού πρόστιμο 50% κατά το άρθρο 58<sup>A</sup> του Κ.Φ.Δ. λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1ος λόγος:** Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

**2ος λόγος:** Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 58<sup>A</sup> του Κ.Φ.Δ..

**3ος λόγος:** Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

**Επειδή** οι διατάξεις των άρθρων 32, παρ. 3 και 34, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, πριν την τροποποίησή τους με το άρθρο 1 του Ν. 4281/2014, είχαν ως εξής:

- Άρθρο 32, παρ. 3: «Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. **Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34»**
- Άρθρο 34, παρ. 1: Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:
  - α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή
  - β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
    - i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή
    - ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκρών- εισρών ή
    - iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού».

**Επειδή** οι διατάξεις των άρθρων 32, παρ. 3 και 34, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 1 του Ν. 4281/2014, έχουν ως εξής:

- Άρθρο 32, παρ. 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»
- Άρθρο 34, παρ. 1: Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:
  - α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή
  - β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
    - i) 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 εκρών- εισρών ή
    - iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού».

**Επειδή** σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4281/2014: «Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 6 προβλέπεται ότι το δικαίωμα επιστροφής υφίσταται, ανεξάρτητα από την

αιτία στην οποία οφείλεται η δημιουργία του πιστωτικού υπολοίπου. Με τη διάταξη αυτή ευθυγραμμίζεται πλήρως η εθνική νομοθεσία με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου (οδηγία 2006/112/ΕΚ)».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 183 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας Φ.Π.Α. (2006/112/ΕΚ) «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**».

**Επειδή** με βάση όλα τα ανωτέρω, συνάγεται πως από 08/08/2014 (ημερομηνία δημοσίευσης στο ΦΕΚ του Ν. 4281/2014), ο τρόπος χειρισμού του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει σε μία δεδομένη φορολογική περίοδο **εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του υποκειμένου στο φόρο**, δύναται δηλαδή να αποφασίσει εάν θα το μεταφέρει σε επόμενες περιόδους προς έκπτωση/συμψηφισμό με μελλοντικό Φ.Π.Α. εκρών ή θα αιτηθεί άμεσα την επιστροφή του, με την επιφύλαξη πάντα των διατάξεων περί παραγραφής.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προσβάλλει μόνο το επιβληθέν πρόστιμο 50%, ισχυριζόμενη ότι δε στοιχειοθετείται ανακρίβεια δήλωσης, ωστόσο, στα πλαίσια των αρχών της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, από την Υπηρεσία μας αποφασίστηκε ότι θα πρέπει να κριθεί και ο καταλογισμός του επιστραφέντος πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α..

**Επειδή** στην οικεία Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι η προσφεύγουσα **είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α.** (βλ. σελ. 23).

**Επειδή** συνεπώς, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, κρίνεται πως μη ορθώς καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 18.135,25 € που της είχε ήδη επιστραφεί, δεδομένου ότι είχε το δικαίωμα να αιτηθεί άμεσα την επιστροφή του.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-28/02/2022

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

0,00 €

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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