



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 19/05/2023

Αριθμός απόφασης: 203ε

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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).
- 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 28/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στα, στη θέση, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό/29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 και της με αριθμό/29-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ

φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

Επί της από 28/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αρ./**29-12-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση στο ποσό των **38.696,85 €**, αντί ποσού Φ.Π.Α. για έκπτωση, βάσει δήλωσης, ύψους 347.592,21 €.

2. Με την υπ' αρ. υπ' αρ./**29-12-2022** Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **1.800,00 €** διότι :

α. Δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη δήλωση για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψης υπηρεσιών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ΚΦΔ και του άρθρου 36 του Ν.2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ. Ποσό καταλογισμού **100,00 €**.

β. Δεν υπέβαλε δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων μηνών 1^ο – 12^ο του 2016 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 5 περ. β' και παρ. 5β περ. β' του Ν.2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ. Ποσό καταλογισμού $100,00 \times 12 =$ **1.200,00 €**.

γ. Εξέδιδε αποδείξεις λιανικής πώλησης για παροχή υπηρεσιών χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 12 των ΕΛΠ (Ν.4308/2014), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. ια' και παρ. 2 περ. στ' του ΚΦΔ. Ποσό καταλογισμού **500,00 €**.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε, δυνάμει της με αριθμό//.../28-6-2022 εντολής ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε με την με αριθμό//.../14-12-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, σύμφωνα με την με ΠΟΛ. 1036/9-3-2017 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία αποφασίστηκε ότι κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.6.2015. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η προσφεύγουσα μετέφερε για έκπτωση την 01/01/2016 πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 388.786,81 €, από το οποίο έχει παραγραφεί την 05/06/2016 (μετά την παρέλευση τριετίας από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012), Φ.Π.Α. ποσού 261.627,58 €, το οποίο αφορά πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της 31/12/2012. Συγκεκριμένα, την

φορολογική περίοδο 01/12/2012 - 31/12/2012 η προσφεύγουσα παρουσίαζε στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του μήνα Δεκεμβρίου 2012 (αριθ./2013), πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 333.542,01 €. Την τριετία 2013-2015 συμψηφίσε με τον φόρο εκροών, ποσό Φ.Π.Α. 71.914,43€, ήτοι δεν συμψηφίστηκε ποσό **261.627,58 €**, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

Πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. κατά την 31/12/2012	333.542,01
Φ.Π.Α. Εκροών 2013	436,36
Φ.Π.Α. Εκροών 2014	30.488,87
Φ.Π.Α. Εκροών 2015	40.989,20
Φ.Π.Α. που δεν συμψηφίστηκε και παραγράφηκε	261.627,58

Ακολούθως κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. .../8-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρων και προστίμων, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη υπέβαλε τις με αρ. πρωτ./28-12-2022 απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

- Εσφαλμένο το συμπέρασμα του ελέγχου ως προς το συμψηφισμό φερόμενου ως παραγραμμένο στις 05/06/2016 πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 261.627,58 €.
- Το χρηματικό ποσό των 261.627,58€ αφορούσε τη διαχειριστική περίοδο 2012, για την οποία έχει υποβληθεί εμπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση, με αποτέλεσμα, η πενταετής προθεσμία παραγραφής για τον έλεγχο ΦΠΑ που ανάγεται στην ως άνω χρήση, να έχει εκκινήσει από τον 6/2013 και να έχει παρέλθει ήδη από τον 6/2018

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη παραγραφής του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρεται από τη χρήση 2012

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 όπως ίσχυε από 1/1/2006 (κωδικοποίηση με Ν.3522/2006) μέχρι την 7/8/2014 οριζόταν ότι:

«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 περι παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34»

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.2859/2000 όπως ίσχυε από 23/4/2010 (κωδικοποίηση με Ν.3842/2010) μέχρι την 7/8/2014 οριζόταν ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή*
- β) το αχρεώστητο 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 13 αυτή δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.....».*

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.2859/2000 όπως ισχύει από 8/8/2014 (κωδικοποίηση με Ν.4281/2014) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1166/1991 Κοινοποίηση γνωμοδότησης σχετικά με το χρόνο έναρξης παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής ΦΠΑ. (Υπ. Οικ. 1071252/30.7.91, πολ. 1166) :

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι, μέσω της αρμόδιας διεύθυνσης, υποβάλαμε σχετικό ερώτημα στη Νομική Υπηρεσία του Υπουργείου μας, η οποία εξέδωσε την αριθ. 452/90 γνωμοδότηση της, την οποία κάναμε αποδεκτή και σας κοινοποιούμε, κατά την εφαρμογή της οποίας θα έχετε υπόψη σας τα παρακάτω ειδικότερα:..

2. Η υποβολή αίτησης προς επιστροφή μέσα στο χρόνο της παραγραφής επιφέρει διακοπή της παραγραφής της αξίωσης για ίσο χρόνο, δηλαδή για μια τριετία, η οποία αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία της έγγραφης απάντησης που τυχόν θα δώσει η Δ.Ο.Υ. στο έγγραφο αίτημα της επιστροφής που θα της υποβάλλει ο υποκείμενος, σε περίπτωση δε μη απάντησης μετά την πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αίτησης. (ΑΠ 1190/1984 ΝοΒ 33,798, ΣΤΕ 1416/1982 ΔΦΝ 1983,371,ΣΤΕ 2864/1978ΔΦΝ 1980, 894, ΣΤΕ 750 - 751 ΔΦΝ 1979,705)..»

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17- 10 -2015), ορίζεται ότι:

«43. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα»

Επειδή, με το άρθρο 57 του Ν.2859/2000 όπως ισχύει από 23/4/2010 (κωδικοποίηση με Ν.3842/2010) ορίζεται ότι:

«1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου

φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

.....

5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

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

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής ή η μη αιτιολογημένη απόρριψη αυτού εγγράφως πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/2010 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α) «αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», παρασχέθηκαν οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των ως άνω διατάξεων:

«Παράγραφος 14

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του ίδιου ως άνω άρθρου αντικαθίσταται το άρθρο 57 του Κώδικα ΦΠΑ προκειμένου να συμπληρωθούν και να διευκρινιστούν οι διατάξεις σχετικά με την παραγραφή υπέρ και κατά του δημοσίου.

Αξίωση κατά του δημοσίου

Μέχρι την δημοσίευση του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α), η παραγραφή της αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ, κατά του δημοσίου, ρυθμιζόταν από τις διατάξεις του ν. 2362/95 περί δημοσίου λογιστικού. Έχουν δημιουργηθεί όμως παρερμηνείες λόγω της ιδιαιτερότητας του ΦΠΑ (μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κλπ.) και εξ αιτίας αυτών προστριβές μεταξύ φορολογουμένων και ΔΟΥ. Για το λόγο αυτό κρίθηκε αναγκαία η επαναδιατύπωσή τους και η ενσωμάτωσή τους στον Κώδικα ΦΠΑ. Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 διατηρείται ο ίδιος χρόνος παραγραφής της αξίωσης κατά του δημοσίου όπως ορίζεται στις διατάξεις του δημοσίου λογιστικού για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (τριετία), διευκρινίζεται όμως το σημείο έναρξης του χρόνου αυτού σε κάθε περίπτωση είτε πρόκειται για εκκαθαριστική είτε για έκτακτη δήλωση (ακόμη και στις περιπτώσεις που η υποβολή των σχετικών δηλώσεων έγινε εκπροθέσμως). Έτσι η κατά του δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την υποβολή της εκκαθαριστικής ή της έκτακτης δήλωσης κατά περίπτωση, γεγονός που ίσχυε και με τις προηγούμενες διατάξεις εφόσον η εκκαθαριστική ή η έκτακτη δήλωση αποτελούσαν το αφετήριο γεγονός του επιγενόμενου λόγου από τον οποίο ξεκινούσε η τριετία. Σε περίπτωση δε υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται σε τρία χρόνια από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Τέλος η παραπομπή στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος σχετικό με την αναβίωση της αξίωσης κατά του δημοσίου σε περίπτωση κοινοποίησης πράξεως προσδιορισμού του φόρου καταργείται καθόσον δεν είναι εφικτή η αντίστοιχη εφαρμογή και εισάγεται αυτούσια διάταξη με την οποία ορίζονται οι

περιπτώσεις καθώς και ο χρόνος αναβίωσης του δικαιώματος. Έτσι η αξίωση κατά του δημοσίου προς επιστροφή φόρου, αναβιώνει από της κοινοποίησης πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, δηλαδή για τρία χρόνια από της κοινοποίησης της πράξης, μόνον εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης, συμπληρώθηκε δε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς την ικανοποίηση του αιτήματος ή την αιτιολογημένη απόρριψη αυτού, από υπαιτιότητα του δημοσίου. Για όλα τα λοιπά θέματα, αναστολή, διακοπή, συνέπειες παραγραφής κλπ. έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.....»

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1219/1998 με θέμα «Συμπληρωματικές οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ. 1144/20.5.98 -Έλεγχος ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και επίλυση φορολογικών διαφορών», μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε :

«3. Σε ότι αφορά το δικαίωμα μεταφοράς του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής, διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο μπορεί να μεταφέρεται για έκπτωση κάθε φορά στο σύνολο ή κατά το μέρος που δεν θα συμψηφίζεται, μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής και η οποία αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου υποβλήθηκε νόμιμα η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου που αφορά.

Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σ' αυτήν την χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλεια του ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων.

Τέλος τονίζεται ότι, το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγείται όσον αφορά τον συμψηφισμό του με τον αντίστοιχο φόρο εκρών που προκύπτει κατά τις τρεις επόμενες διαχειριστικές περιόδους και μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο συνολικός φόρος εκρών των τριών επομένων διαχειριστικών περιόδων είναι μικρότερος από το πιστωτικό υπόλοιπο, θεωρείται ότι δεν συμψηφίστηκε και επομένως κατά το μέρος της διαφοράς αυτής μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του με αίτηση του φορολογούμενου η οποία θα ανακόψει το χρόνο της παραγραφής.»

Επειδή από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο και συμψηφίζεται μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής, για περιόδους μέχρι 31/12/2013. Ορθώς η φορολογική αρχή αφείρεσε το ποσό των 261.627,58 € που μεταφέρθηκε την 01/01/2013 και δεν συμψηφίστηκε εντός της τριετίας 2013 - 2015, καθώς παραγράφηκε την 05/06/2016, ήτοι με την παρέλευση τριετίας από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου της χρήσης 2012.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και κοινοποίησης πράξης διαχειριστικής περιόδου 01/01 -31/12/2012 παραγράφηκε στις 31/12/2018 λόγω παρέλευσης πενταετίας, αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε για το φορολογικό έτος 2016, όπου διαπιστώθηκε η μη ορθή μεταφορά ποσού για έκπτωση στο έτος αυτό ύψους 388.786,81 €.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό σχετικά με τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα της πράξης αυτής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Η με αριθμό/29-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	347.592,21€	38.696,85€	38.696,85€

2) Η υπ' αρ./29-12-2022 Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	1.800,00€	1.800,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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