



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 24-10-2014

Αριθμός απόφασης:3362

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ Δ.Ο.Υ., με αντικείμενο εργασιών

..... και έδρα την, κατά των υπ' αριθ./2014 για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010 και υπ' αριθ./2014 για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./2014 για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010 και υπ' αριθ./2014 για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις υπ' αριθ. /2014 για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010 και υπ' αριθ. /2014 για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010 ποσού 42895,15€, πλέον 48900,47€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011 ποσού 514741,84€, πλέον 401.498,64€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν καταλογισμού Φ.Π.Α. επί εκρών υποκειμένων στον Φ.Π.Α. οι οποίες καταλογίστηκαν από τον έλεγχο κατόπιν της από Έκθεση Πλήρους Ελέγχου Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

«Ι. Κατά παγία νομολογία, οι φορολογικές διατάξεις, ιδίως δε εκείνες, που επιβάλλουν κυρώσεις εις βάρος των διοικουμένων στο πεδίο της φορολογίας, πρέπει να ερμηνεύονται στενά, με εφαρμογή αποκλειστικώς της γραμματικής ερμηνευτικής μεθόδου, όπως επιτάσσουν οι αρχές της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, που θεμελιώνονται στις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Η κατά τα ανωτέρω στενή – γραμματική ερμηνεία αναγνωρίζεται και από την παγία νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 1922/1959, ΣτΕ 2243/1963, ΣτΕ 2733/1974, ΣτΕ 454-455/1976, ΣτΕ 1056-1057/1977, ΣτΕ 4135-7/1977, ΣτΕ 2765/1979, ΣτΕ 2895/1981, ΣτΕ 192/1983, ΣτΕ 3113/1989 ΔΦΝ 1990.696, ΣτΕ 2052/1990 ΔΦΝ 1992.394 ΔΔίκη 1991.455 Λογιστής 1992.204, ΣτΕ 2312/1992 ΔΦΝ 1993.870 Αρμ 1992.766, ΣτΕ 1305/1999, ΣτΕ 3587/2001 ΔΕΕ 2003.99) και τις γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ 191/1999, ΝΣΚ 530/2008).

II. Στις διατάξεις του άρθρου 1§§1,2,4 του Ν. 2523/1997, με τίτλο «Πρόσθετοι φόροι», όπως ίσχυαν κατά τις επίδικες χρήσεις, ορίζονταν τα ακόλουθα: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης... 2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται ... σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση ... 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή...».

Στις δε διατάξεις του άρθρου 4§1 εδ. α' και β' του Ν. 2523/1997 με τίτλο «Πρόστιμα», όπως ίσχυαν κατά τις επίδικες χρήσεις, αναφέρονταν τα κατωτέρω: «1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.».

Από τη συνδυασμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων, πάντοτε υπό το πρίσμα της ευθέως υπαγορευομένης από το ίδιο το Σύνταγμα στενής – γραμματικής ερμηνευτικής μεθόδου, προκύπτουν τα ακόλουθα:

α. Πρόσθετος φόρος επί ανακριβούς δηλώσεως επιβάλλεται μόνον εφ' όσον διαπιστώνεται διαφυγή φόρου και υπολογίζεται ακριβώς επί του διαφυγόντος αυτού φόρου («... επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε»).

β. Η ανακρίβεια της δηλώσεως προϋποθέτει ποσό φόρου που καταλογίζεται και συνίσταται ακριβώς στη διαφορά αυτού με τον φόρο εκείνο, που προέκυψε βάσει της δηλώσεως («... μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά»).

γ. Στις περιπτώσεις, στις οποίες διαπιστώνεται μεν παράβαση, πλην όμως δεν προκύπτει η καταβολή φόρου, χωρεί μόνον η επιβολή προστίμου των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, κυμαινόμενου μεταξύ 117,00 και 1.170,00 Ευρώ.

Κατά συνέπεια, με βάση τα προαναλυθέντα, ο περιορισμός του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μετά από έλεγχο, λόγω υποβολής φερομένης ως ανακριβούς δηλώσεως, αφ' ης στιγμής δεν εχώρησε ακόμη επιστροφή φόρου και δεν συνεπάγεται τον καταλογισμό φόρου, δεν επιτρέπει νομίμως την επιβολή προσθέτου φόρου, καθώς ούτε διαφυγή φόρου υφίσταται ούτε καταλογισμός φόρου διενεργείται.

Αντιθέτως, μόνο νοητό πρόστιμο στην περίπτωση αυτή θα ήταν εκείνο των διατάξεων του άρθρου 4§1 του Ν. 2523/1997, καθώς δεν προκύπτει η υποχρέωση καταβολής φόρου.

III. Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 10§1 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1073/2004 με τίτλο «*Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000)*»

προβλέπονται τα εξής: «1. Αν από τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι ο υποκείμενος έτυχε επιστροφής φόρου που δεν δικαιούται, ο φόρος αυτός καταλογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (άρθρα 48, 49, 50) και επιβάλλονται κατά περίπτωση οι αντίστοιχοι πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα με βάση τις ισχύουσες διατάξεις.».

Επομένως, από τη γραμματική ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι και η ίδια η Φορολογική Διοίκηση αναγνωρίζει ότι, επί πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., νόμιμη περίπτωση καταλογισμού Φ.Π.Α. και επιβολής προσθέτου φόρου συντρέχει μόνον οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο έτυχε παρανόμως και αδικαιολογήτως επιστροφής φόρου.

Εξ αντιδιαστολής, έδαφος καταλογισμού Φ.Π.Α. και επιβολής προσθέτου φόρου ουδόλως καταλείπεται, εάν ο υποκείμενος στον φόρο, παρά την τυχόν ανακρίβεια της δηλώσεώς του, δεν έτυχε επιστροφής φόρου, παρά εμφάνισε αρχικώς αυξημένο πιστωτικό υπόλοιπο, χωρίς, όμως, να καρπωθεί την αμφισβητούμενη διαφορά.

IV. Τέλος, στις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1219/1998 με τίτλο «*Συμπληρωματικές οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1144/20.5.1998 "Έλεγχος ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και επίλυση φορολογικών διαφορών"*» προβλέπονται τα κατωτέρω: «4. Αν κατά την ελεγκτική διαδικασία διαφοροποιείται το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κάποιας διαχειριστικής περιόδου, θα γίνεται άμεση αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρθηκε στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους. Στην περίπτωση που διαφοροποιείται το πιστωτικό υπόλοιπο της τελευταίας από τις ελεγχόμενες χρήσεις, τότε θα εκδίδεται αμέσως εντολή προσωρινού ελέγχου για την επόμενη ή τις επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις ή φορολογικές περιόδους, εκτός αν υποβληθούν από τον υπόχρεο σχετικές τροποποιητικές - συμπληρωματικές δηλώσεις. Η τυχόν χρεωστική διαφορά ΦΠΑ βεβαιώνεται στη διαχειριστική ή τη φορολογική περίοδο που θα προκύψει και επιβάλλονται οι κυρώσεις που

προβλέπονται για την οικεία χρήση, σύμφωνα και με τα ειδικότερα οριζόμενα στην απόφαση. Διευκρινίζεται ότι η μείωση του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κάποιας χρήσης δεν επισύρει την επιβολή προστίμου του άρθρου 4, παρ. 1 του Ν. [2523/1997](#) (άρθρο 48, παρ. 1 του Ν.1642/1986), δεδομένου ότι, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, από την αναμόρφωση των μεταφερόμενων πιστωτικών υπολοίπων οι τυχόν χρεωστικές διαφορές που θα προκύψουν θα καταλογισθούν με τις οικείες προσαυξήσεις.».

Από τη γραμματική ερμηνεία των προαναφερθεισών διατάξεων απορρέει ότι η Φορολογική Διοίκηση αναγνωρίζει πως η μείωση του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου μετά από έλεγχο δεν επισύρει καν την επιβολή προστίμου των διατάξεων του άρθρου 4§1 του Ν. 2523/1997, καθώς η επιβολή κυρώσεων θα λάβει χώρα μόνον στον πραγματικό χρόνο, που τυχόν δημιουργείται υποχρέωση καταβολής φόρου, ήτοι υφίσταται χρεωστικό υπόλοιπο. Ούτε, δε, θεωρεί δεδομένο ότι θα συντρέξει τέτοια περίπτωση, ήτοι δημιουργία χρεωστικής διαφοράς, γι' αυτό και ρητώς χρησιμοποιείται η λέξη «*τυχόν*». Σε κάθε περίπτωση, ευθέως συνάγεται ότι μόνος ο περιορισμός του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου επ' ουδενί λόγω δεν επισύρει την επιβολή προσθέτου φόρου εξ αυτού μόνου του λόγου.

V. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου (σελ. 72), στη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010 η Εταιρεία μας φέρεται ότι «*δεν μετέφερε τις φορολογητέες εκροές και δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο*», γι' αυτό και η υπ' αριθμ./2011 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. αυτής κρίνεται «*ανακριθής*».

Εντούτοις, όπως προκύπτει από τον παρατιθέμενο σε αυτή πίνακα εκκαθαρίσεως του φόρου, το ποσό του φόρου εκροών, που φέρεται ότι δεν δήλωσε η Εταιρεία μας, ανέρχεται σε 42.895,15 Ευρώ, τη στιγμή, που το υπόλοιπο του φόρου εισροών ανέρχεται σε 5.278.908,26 Ευρώ. Κατά συνέπεια, στη χειρότερη για την Εταιρεία μας περίπτωση, που οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τον δήθεν μη δηλωθέντα Φ.Π.Α. εκροών είναι βάσιμες και αληθείς, τότε απλώς περιορίζεται αντιστοίχως το ως άνω ποσό του φόρου εισροών.

Αντιθέτως, σε καμιά περίπτωση δεν καταλείπεται χρεωστική διαφορά προς καταλογισμό, διότι το ποσό του φόρου εισροών υπερκαλύπτει, υπό κάθε εκδοχή, αυτό του φόρου εκροών.

Έσφαλε, δε, ο έλεγχος, ο οποίος καταλόγισε ως χρεωστική διαφορά το ποσό του ως άνω φόρου εκροών, αυτοτελώς αξιολογούμενο, ήτοι αγνοώντας τον προπεριγραφέντα φόρο εισροών, που υπερκαλύπτει αυτόν. Με άλλο λόγια, το ποσό του φόρου εκροών, το οποίο δεν δηλώθηκε, δεν συνιστά άνευ ετέρου και χρεωστικό υπόλοιπο προς καταλογισμό, διότι πρέπει να συνεκτιμηθεί και το υφιστάμενο υπόλοιπο φόρου εισροών, το οποίο δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο ως προς το ύψος του και υπερκαλύπτει τον εν λόγω φόρο εκροών.

Συνακόλουθα, ο πρόσθετος φόρος, που υπολογίζεται επί της ως άνω φερομένης ως χρεωστικής διαφοράς, επιβάλλεται, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, καθ' όλα παράνομα, διότι ούτε ποσό φόρου προς καταλογισμό προκύπτει ούτε παράνομης επιστροφής Φ.Π.Α. έτυχε η Εταιρεία μας.

Ομοίως, δε, στη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011, στην οποία, σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου (σελ. 73), η Εταιρεία μας επίσης φέρεται ότι «*δεν μετέφερε τις φορολογητέες εκροές και δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο*», γι' αυτό και η υπ' αριθμ./2012 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. αυτής κρίνεται «*ανακριθής*», από τον παρατιθέμενο σε αυτή πίνακα εκκαθαρίσεως του φόρου προκύπτει ότι το ποσό του φόρου εκροών, που φέρεται ότι δεν δήλωσε η Εταιρεία μας, ανέρχεται σε 514.741,84 Ευρώ, ενώ το υπόλοιπο του φόρου εισροών ανέρχεται σε 1.622.673,19 Ευρώ.

Επομένως, και πάλι το φερόμενο ως μη δηλωθέν ποσό φόρου εκροών υπερκαλύπτεται από τον φόρο εισροών, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει κανένα χρεωστικό ποσό προς

καταλογισμό και να μην υπολογίζεται νομίμως πρόσθετος φόρος επί μόνο του φόρου εκροών, χωρίς ούτε να συνιστά ποσό προς καταλογισμό, αφού καλύπτεται από τον φόρο εισροών, ούτε η Εταιρεία μας να έχει τύχει αντίστοιχης επιστροφής Φ.Π.Α. κατ' αγνόησή του.

VI. Από το σύνολο των ανωτέρω καθίσταται σαφές και πρόδηλο ότι όλως παρανόμως εχώρησε εις βάρος της Εταιρείας μας καταλογισμός Φ.Π.Α. και επιβολή αντιστοιχών προσθέτων φόρων επί μόνου του ποσού Φ.Π.Α. εκροών εκάστης επίδικης χρήσεως, το οποίο φέρεται ότι δεν δηλώθηκε στις οικείες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., καθιστώντας τες «ανακριβείς». Αντιθέτως, τα ποσά αυτά θα έπρεπε, σε κάθε χρήση, να συγκριθεί με το υπόλοιπο του φόρου εισροών και να λειτουργήσει απλώς και μόνο μειωτικώς αυτού. Η δε προκύπτουσα κατά τον τρόπο αυτό διαφορά συνιστά απλώς περιορισμό του πιστωτικού υπολοίπου και όχι, βεβαίως, διαφορά φόρου προς καταλογισμό ή ποσό φόρου, που τυχόν επιστράφηκε αχρεωστήτως. Κατά συνέπεια, η ως άνω συλλογιστική της Εκθέσεως Ελέγχου, που αποτελεί και την αιτιολογία του επίμαχου καταλογισμού, παρίσταται απολύτως εσφαλμένη και παράνομη.

VII. Ο έλεγχος επικαλείται (βλ. σελ. 73 της Εκθέσεως Ελέγχου) ότι «με το υπ' αριθμ. πρωτ./2014 έγγραφό της η ελεγχόμενη αποδέχεται όλες τις διαπιστώσεις του ελέγχου για την φορολογία του ΦΠΑ...». Ωστόσο, ο τρόπος, με τον οποίο παρουσιάζεται το ανωτέρω έγγραφο της Εταιρείας μας, πλήρως διαστρεβλώνει το περιεχόμενό του.

Συγκεκριμένα, με το εν λόγω έγγραφο η Εταιρεία μας ρητώς ανέφερε ότι «αποδεχόμαστε όλες τις διαπιστώσεις του ελέγχου», ήτοι, καθ' όσον αφορά στον Φ.Π.Α., ότι ορθώς προστίθενται τα ποσά του φόρου εκροών, που δεν περιλήφθηκαν στις εκκαθαριστικές δηλώσεις της. Εντούτοις, ουδόλως αποδέχεται στο ως άνω έγγραφο ότι τα ποσά αυτά συνιστούν χρεωστική διαφορά, που δύναται να καταλογισθεί εις βάρος της και να αποτελέσει και αιτία επιβολής προσθέτου φόρου. Άλλως, εάν αποδεχόταν κάτι τέτοιο, θα το περιελάμβανε ρητώς και στη διατύπωση του ανωτέρω εγγράφου, αναφέροντας ότι αποδέχεται τα καταλογιζόμενα δυνάμει του ελέγχου ποσά φόρων και κυρώσεων.

Με άλλα λόγια, μόνη η αποδοχή των διαπιστώσεων του ελέγχου δεν αποτελεί και αποδοχή του ενδίκου καταλογισμού, διότι η Εταιρεία μας ευλόγως ανέμενε, όπως υποστηρίζει και στην παρούσα Προσφυγή της, ότι οι προαναφερθείσες διαπιστώσεις θα έχουν απλώς ως τελικό αποτέλεσμα τον περιορισμό του πιστωτικού υπολοίπου και σε καμιά περίπτωση, βεβαίως, δεν θα ερμηνευθούν ως «χρεωστικά υπόλοιπα» προς καταλογισμό, επισύροντα, μάλιστα, και την επιβολή προσθέτων φόρων, χωρίς κάτι τέτοιο να βρίσκει έρεισμα στον νόμο.

Ως εκ τούτου, το προμνημονευθέν έγγραφο ουδόλως συνιστά αποδοχή του ενδίκου καταλογισμού από πλευράς της Εταιρείας μας».

Επειδή σύμφωνα με το με Α.Π./2014 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. (ΔΕΔ/2014) τα καταλογισθέντα στην προσφεύγουσα από τον έλεγχο ποσά Φ.Π.Α. που αφορούν τις υποκείμενες στον φόρο εκροές της διαχειριστικών περιόδων 1-12/10/31-12-2010 και 1-1-2011/31-12-2011, καταλογίστηκαν στο τέλος της κάθε ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου 2010 (31-12-2010- ως η υπ' αριθμ./..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.) και 2011 (31-12-2011- ως η υπ' αριθμ./.... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.).

Επειδή βάσει της παρ. 3 του άρθρου 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» ... «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.»

Επειδή στην σχετική με τον καταλογισμό Φ.Π.Α. παρ. 1 με θέμα «Ι. Επιμερισμός διαφορών, αντιμετώπιση πιστωτικών υπολοίπων και λοιπά θέματα Φ.Π.Α.» ΠΟΛ. 1219/ Αθήνα, 6 Αυγούστου 1998 διαταγής του Υπ.Οικ. προβλέπεται ότι «1. Η τυχόν διαφορά ακαθαρίστων εσόδων ή αγορών κατά περίπτωση, που προκύπτει σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, από επαναπροσδιορισμό των βάσει βιβλίων ακαθαρίστων εσόδων ή αγορών λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων ή από την ισομερή κατανομή της διαφοράς εσόδων ή αγορών λόγω έλλειψης συνάφειας (άρθρο 7 παράγρ. Α.3 και Α.4 της απόφασης), επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζομένων συντελεστών στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ακαθάριστα έσοδα ή αγορές.

Διευκρινίζεται ότι για τον επιμερισμό αυτό δε θα λαμβάνονται υπόψη τα απαλλασσόμενα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών ακαθάριστα έσοδα όπως π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις επενδυτικών αγαθών με αναστολή καταβολής του φόρου, πωλήσεις σε πλοία, πρεσβείες κλπ., καθόσον για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης δεν λαμβάνονται υπόψη και οι κάθε είδους επιδοτήσεις, οικον. ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. και τούτο διότι και για τις περιπτώσεις αυτές υπάρχουν συνήθως συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δε μπορούν να αμφισβητηθούν.

2. Όταν διαπιστώνεται απόκρυψη εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, που αποδεδειγμένα αφορά συγκεκριμένο συντελεστή Φ.Π.Α., τότε το ποσό της απόκρυψης προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα ή τις αγορές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

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.

4. Αν κατά την ελεγκτική διαδικασία διαφοροποιείται το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. κάποιας διαχειριστικής περιόδου, θα γίνεται άμεση αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρθηκε στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους.

Στην περίπτωση που διαφοροποιείται το πιστωτικό υπόλοιπο της τελευταίας από τις ελεγχόμενες χρήσεις, τότε θα εκδίδεται αμέσως εντολή προσωρινού ελέγχου για την επόμενη ή τις επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις ή φορολογικές περιόδους, εκτός αν υποβληθούν από τον υπόχρεο σχετικές τροποποιητικές - συμπληρωματικές δηλώσεις.

Η τυχόν χρεωστική διαφορά Φ.Π.Α. βεβαιώνεται στη διαχειριστική ή τη φορολογική περίοδο που θα προκύψει και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται για την οικεία χρήση, σύμφωνα και με τα ειδικότερα οριζόμενα στην απόφαση.

Διευκρινίζεται ότι η μείωση του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κάποιας χρήσης δεν επισύρει την επιβολή προστίμου του [άρθ. 4 παράγρ. 1 του Ν. 2523/97](#) ([άρθ. 48 παράγρ. 1 του Ν. 1642/86](#)), δεδομένου ότι όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, από την αναμόρφωση των μεταφερόμενων πιστωτικών υπολοίπων οι τυχόν χρεωστικές διαφορές που θα προκύψουν θα καταλογισθούν με τις οικείες προσαυξήσεις.»

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. με τις με αρ./2014 για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010 και με αρ./2014 για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. παρέλειψε βάσει της παρ. 3 του άρθρου 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. και της παρ Ι της ΠΟΛ. 1219/ Αθήνα, 6 Αυγούστου 1998 διαταγής του Υπ.Οικ. να συμψηφίσει προκύπτον ποσό φόρου εκρών από τον διενεργηθέντα καταλογισμό, με το κατ' έλεγχο πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. για μεταφορά της εκάστοτε φορολογικής περιόδου, των περιόδων 1-12/31-12-2010 & 1-12/31-12-2011, με αποτέλεσμα την λανθασμένη μεταφορά Φ.Π.Α. στις επόμενες περιόδους – χρήσεις και τον αχρεώστητο καταλογισμό Φ.Π.Α. και προσαυξήσεων.

Επειδή παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων λόγων της προσφυγής.

Για τους λόγους αυτούς:

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με Α.Π./2014 ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων Φ.Π.Α. των διαχειριστικών περιόδων 01.01.2010 – 31.12.2010 και 01.01.2011 – 31.12.2011 ως εξής:

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. με βάση την παρούσα απόφαση :

Α. Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010

Αξία φορολογητέων εκρών	186500,67
Αξία φορολογητέων εισροών	24460833,66
Φόρος εκρών	42895,15
Φόρος εισροών	5274192,47
Πιστωτικό προηγούμενης διαχ. περιόδου	4715,79
Λοιπά προστιθέμενα ποσά	
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	
Πιστωτικό υπόλοιπο	5236013,11
Χρεωστικό υπόλοιπο	
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης	
Σύνολο φόρου για καταβολή	

Υπόλοιπο φόρου για μεταφορά (έκπτωση)	1361145,90
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	3874867,21

Β. Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011

Αξία φορολογητέων εκροών	2238008,00
Αξία φορολογητέων εισροών	960269,75
Φόρος εκροών	514741,84
Φόρος εισροών	218632,14
Πιστωτικό προηγούμενης διαχ. περιόδου	1361145,90
Λοιπά προστιθέμενα ποσά	
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	
Πιστωτικό υπόλοιπο	1065036,20
Χρεωστικό υπόλοιπο	
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης	
Σύνολο φόρου για καταβολή	
Υπόλοιπο φόρου για μεταφορά (έκπτωση)	1065036,20
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	0,00

Γ. Το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο στην περίοδο 1-1/31-1-2012 της προσφεύγουσας πρέπει να τροποποιηθεί αντίστοιχα σε 1.065.036,20€ σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1219/ Αθήνα, 6 Αυγούστου 1998 διαταγή του Υπ.Οικ.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).