



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-05-2018
Αριθμός Απόφασης: 1026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεση και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση κοινοπραξίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, με έδρα στο, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της υπό εκκαθάρισης κοινοπραξίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν η έκθεση Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. με ημερομηνία θεώρησης, αριθμό υπόθεσης και με αρ. πρωτ. αποστολής του (αρ. εισ. πρωτ.), το με αρ. πρωτ. της (αρ. εισ.), η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φ.Ε.Ν.Π., οικ έτους 2012 (διαχείριση 01/01/2011- 31/12/2011 και η με αρ. πρωτ. υποβολή δήλωσης μεταβολής εργασιών και συγκεκριμένα η λύση και εκκαθάριση του Ν.Π. εκπρόθεσμα με ημερομηνία 31/03/2011. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Φ.Π.Α. (Ν.2859/00), σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, για το Οικονομικό έτος 2012, διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011, συντάχθηκε η από Έκθεση Φ.Π.Α.. Σύμφωνα με την από Έκθεση Φ.Π.Α. ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου που μεταφέρθηκε στην Εκκαθαριστική Δήλωση έτους 2011, ύψους ΕΥΡΩ 1.643.048,89 δεν μπορούσε να γίνει αποδεκτό, λόγω παραγραφής του δικαιώματος έκπτωσης κατά το άρθρο 30 σε συνδυασμό με το άρθρο 50 του Ν.2859/2000. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει επακριβώς τη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, έλαβε υπόψη του και τη διαπίστωση της προαναφερόμενης έκθεσης του, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα, στην ελεγχόμενη χρήση, δεν είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 25.947,40 (560,00 + 24.934,40) και αναλογούντα Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.864,40 (128,80 + 5.735,60).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Φ.Π.Α ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε ποσό φόρου ύψους **ΕΥΡΩ 3.568.165,22.**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν έγινε νόμιμη κοινοποίηση του από Έγγραφου Αιτήματος προσκόμισης των Βιβλίων και Στοιχείων της προσφεύγουσας και ούτε δόθηκε ο νόμιμος χρόνος προσκόμισης των ζητούμενων εγγράφων διότι την ίδια μέρα εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Συνεπώς υπάρχει ακυρότητα κοινοποίησης Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α..
2. Το πιστωτικό υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου 2005 για το οποίο δεν υποβλήθηκε αίτηση επιστροφής δεν παραγράφεται στην τριετία όπως αναφέρει ο έλεγχος δηλαδή «την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης έτους 2008», διότι το δικαίωμα της έκπτωσης και της μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δεν περιορίζεται από καμιά ειδική διάταξη και ισχύει καθ' όλο το χρονικό διάστημα της πενταετίας που διατηρεί το Δημόσιο το δικαίωμα προς έλεγχο. Κατόπιν των ανωτέρω πρέπει να γίνει δεκτή η μεταφορά του Πιστωτικού Υπολοίπου ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 2005 που μεταφέρθηκε νόμιμα και συμψηφίστηκε τον Ιανουάριο του 2011 (τιμολόγια πώλησης) με τη δήλωση του Φεβρουαρίου 2011.
3. Πρέπει να υπάρχουν ίση μεταχείριση και ίδια δικαιώματα μεταξύ ιδιωτών ή επιχειρήσεων και Δημοσίου. Συνεπώς, για το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ προκύπτει ότι πρέπει να εφαρμόζεται ο ίδιος χρόνος που ισχύει και το δικαίωμα παραγραφής του Δημοσίου, δηλαδή για πέντε έτη και οι διατάξεις περιορισμού του δικαιώματος των ιδιωτών είναι ανίσχυρες και αντισυνταγματικές, διότι παραβιάζουν τα άρθρα 4 (αρχή της ισότητας αλλά - της δικονομικής ισότητας των διαδίκων) 20 και 25 του Συντάγματος. Επιπρόσθετα, το δικαίωμα έκπτωσης και της μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. δεν περιορίζεται από καμία ειδική διάταξη.
4. Πρέπει να γίνει εφαρμογή επεικέστερων διατάξεων σε προγενέστερες χρήσεις και να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 42 του Ν.4174/2013, που ορίζουν ότι η παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου, καθορίζεται σε ίδιο χρόνο με το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση πράξης προσδιορισμού, κατά τα οριζόμενα στις παρ.1 και 2 του άρθρου 36 αυτού.
5. Ο ΦΠΑ είναι κοινοτικός φόρος με την έννοια ότι τα κράτη μέλη της ΕΕ είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν την σχετική κοινοτική οδηγία για τον ΦΠΑ (2006/112/EK) με τρόπο ομοιόμορφο ενώ ο τρόπος εφαρμογής ελέγχεται από τα αρμόδια Ευρωπαϊκά Όργανα. Με την εφαρμοζόμενη νομοθεσία (άρθρα 32 και 57 Ν2859/2000) δεν θα πρέπει να παραβιάζονται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας Κατόπιν όλων των ανωτέρω το δικαίωμα της έκπτωσης και της

μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δεν μπορεί να περιοριστεί σε χρόνο μικρότερο από το χρόνο που το Δημόσιο διατηρεί το δικό του δικαίωμα προς έλεγχο.

6. Οι προσauξήσεις πρέπει να υπολογιστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς ένα (1) έως πέντε (5), της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 3 και 6 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας,....

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της».

Επειδή, ο έλεγχος, μετά την έκδοση της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετέβη στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση στο σύστημα TAXIS, της έδρας, της υπό εκκαθάρισης επιχείρησης και διαπίστωσε ότι το κτίριο ήταν κλειστό, προκειμένου δε να επιδώσει το υπ. αριθ. πρωτ. «Έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων (Άρθρου 14 παρ.2 του Ν.4174/2013)» επικοινωνήσε τηλεφωνικώς με τον εκκαθαριστή, ο οποίος τον παρέπεμψε στον εκκαθαριστή, Στη συνέχεια ο έλεγχος ήρθε σε τηλεφωνική επικοινωνία με τον εκκαθαριστή, ο οποίος γνώρισε στον έλεγχο το email του, προκειμένου να του αποστείλουν το προαναφερόμενο έγγραφο. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος απέστειλε στις, το υπ. αριθ. πρωτ. «Έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων (Άρθρου 14 παρ.2 του Ν.4174/2013)» στο email και των τριών εκκαθαριστών της υπό εκκαθάρισης επιχείρησης. Στις ο εκκαθαριστής προσκόμισε στη Φορολογική Αρχή τα ζητηθέντα Βιβλία και Φορολογικά Στοιχεία, χρήσης 2011. Νωρίτερα στις ο έλεγχος κοινοποίησε το υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρων βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) – Κλήση προς Ακρόαση (άρθρου 6 του Ν.2690/1999) στους τρεις εκκαθαριστές.

Επειδή, ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε μέσω email, το υπ. αριθ. πρωτ. «Έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων (Άρθρου 14 παρ.2 του Ν.4174/2013)» στους τρεις εκκαθαριστές της προσφεύγουσας, στις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 το έγγραφο θεωρείται ότι κοινοποιήθηκε νόμιμα μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή.

Επειδή, το υπ. αριθ. πρωτ. «Έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων (Άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4174/2013)» έδινε στην προσφεύγουσα τη δυνατότητα να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία εντός προθεσμίας 5 ημερών, σύμφωνα με τις διατάξεις του των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, δόθηκε στην προσφεύγουσα η κατά το νόμο προθεσμία προσκόμισης των ζητούμενων εγγράφων. Το γεγονός ότι την ίδια ημέρα εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρων βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) – Κλήση προς Ακρόαση (άρθρου 6 του Ν.2690/1999) στον εκκαθαριστή δεν αναιρεί την προαναφερόμενη προθεσμία προσκόμισης των ζητούμενων εγγράφων. Για αυτό το λόγο, στο υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρων βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) – Κλήση προς Ακρόαση (άρθρου 6 του Ν.2690/1999) δε διαπιστώνεται παράβαση για μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, τα πορίσματα του υπ. αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρων βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) – Κλήση προς Ακρόαση (άρθρου 6 του Ν.2690/1999), τόσο στο Εισόδημα όσο και στο Φ.Π.Α. είναι πλήρως αιτιολογημένα και στηρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υπέβαλε με τις δηλώσεις της η προσφεύγουσα, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η **Δ.Ο.Υ.** Συνεπώς, η έκδοση του υπ. αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρων βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) – Κλήση προς Ακρόαση (άρθρου 6 του Ν.2690/1999), προτού προσκομιστούν τα βιβλία και στοιχεία δε δημιουργεί θέμα ακυρότητας του.

Επειδή, στην από οικεία Έκθεση Φ.Π.Α., που διακρίνεται για την πληρότητα και ακρίβεια της, γίνεται αναφορά σε όλα τα βήματα που ακολουθήθηκαν όπως ότι κατόπιν πρόσκλησης προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας και ότι λόγω του ότι διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση Φ.Π.Α. συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρων βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) – Κλήση προς Ακρόαση (άρθρου 6 του Ν.2690/1999), με το οποίο η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για τις διαπιστώσεις του ελέγχου και κλήθηκε εντός είκοσι (20) ημερών, ήτοι εντός των χρονικών ορίων που ορίζει το άρθρο 28 του Ν.4174/2013, να καταθέσει

εγγράφως τις απόψεις της γεγονός που συνετελέσθη, εντός της ταχθείσας προθεσμίας με την κατάθεση του υπ. αριθ. πρωτ. Υπομνήματος. Στη συνέχεια όπως αναφέρει η προαναφερόμενη έκθεση ο έλεγχος αφού δεν αποδέχθηκε τις απόψεις της προσφεύγουσας προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Συνεπώς από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και τις διαδικασίες που ορίζει ο Κ.Φ.Σ (Ν.4174/2013).

Σχετικά με το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά το 2011, ορίζεται 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 περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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 κοινοποίησεως 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 τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1219/06-08-1998: «...3. Σε ό,τι αφορά το δικαίωμα μεταφοράς του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, 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' αυτή τη 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 το συμψηφισμό του, με τον αντίστοιχο φόρο εκρών που προκύπτει κατά τις τρεις (3) επόμενες διαχειριστικές περιόδους και μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο συνολικός φόρος εκρών των τριών (3) 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1082/18-04-2013: «...3α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 του Κώδικα ΦΠΑ, η παραγραφή του δικαιώματος επιστροφής ΦΠΑ επέρχεται μετά την πάροδο τριών ετών από την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης ή την προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.»...

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. δε διαπιστώθηκε υποβολή σχετικής αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.. Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφενός το πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργήθηκε το 2005 δε μπορούσε να μεταφερθεί για έκπτωση μετά την-2009, ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης έτους 2008, λόγω παραγραφής άσκησης δικαιώματος έκπτωσης του φόρου (παρέλευση τριετίας) και αφετέρου ότι δεν μπορούσε να αναβιώσει η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου από της κοινοποίησής πράξης προσδιορισμού του φόρου λόγω του ότι η προσφεύγουσα δεν είχε αιτηθεί εμπροθέσμως την επιστροφή του εν λόγω ποσού λόγω αδυναμίας συμψηφισμού.

Σχετικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη συνδυαστικά, τα οριζόμενα της παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000, σύμφωνα με την οποία, 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, με τα οριζόμενα της παρ. 5 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, σύμφωνα με την οποία 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, συμπεραίνουμε ότι η μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου δεν μπορεί να γίνεται πέρα από τρία έτη.

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 παρ.1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 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 αρχή της ισότητας επιβάλλει την όμοια αντιμετώπιση όμοιων περιπτώσεων και τη διαφορετική αντιμετώπιση διαφορετικών περιπτώσεων, συνεπώς η φύση της επιστροφής του Φ.Π.Α. είναι διαφορετική από τη φύση του δικαιώματος του Δημοσίου να ελέγχει την ορθή εφαρμογή του Φ.Π.Α. από τους υποκείμενους στο φόρο. Συνεπώς, δεν παραβιάζεται η αρχή της ισότητας – αναλογικότητας από τη νομοθεσία που θέτει διαφορετικά χρονικά όρια παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής του Φ.Π.Α. και του δικαιώματος του Δημοσίου να ελέγχει την ορθή εφαρμογή του Φ.Π.Α. από τους υποκείμενους στο φόρο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Συνεπώς, ορθώς ενήργησε η φορολογική αρχή εκδίδοντας την προσβαλλόμενη πράξη, εφαρμόζοντας την κείμενη νομοθεσία, η οποία μέχρι σήμερα δεν έχει κριθεί αντισυνταγματική από τα αρμόδια δικαστήρια.

Σχετικά με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 42 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. (41) 43 του άρθρου 72 (Πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: (41) 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, σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 42 του Ν.4174/2013, σχετικά με την αξίωση παραγραφής, δεν τυγχάνουν εφαρμογής, σε περίπτωση που προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για χρήσεις πριν την 01/01/2014, έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Σχετικά με τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά από το ΔΕΕ, το οποίο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., με το οποίο επιβαρύνθηκε: α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C -4/94, C -165/86). Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03. C-98/98, C-435/05).

Επειδή, η οδηγία Φ.Π.Α. δεν αναφέρεται ρητώς στην προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Η σιγή αυτή δεν εμποδίζει τη θέσπιση τέτοιας προθεσμίας από τα εθνικά δίκαια, για λόγους συνδεόμενους με την ασφάλεια δικαίου. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι «μια αποσβεστική προθεσμία, η λήξη της οποίας συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος προς

έκπτωση ως κύρωση κατά του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι αρκούντως επιμελής και που παρέλειψε να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η έκτη οδηγία, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο, τόσο στα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα, όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά πρακτικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (αρχή της αποτελεσματικότητας)» [Απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C 95/07 και C 96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 46)].

Επειδή, το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν μέτρα για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της απάτης. Ωστόσο, τα μέτρα αυτά –μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται, για λόγους ασφάλειας δικαίου, η θέσπιση προθεσμιών για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση– δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του Φ.Π.Α. [Απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C 183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 62)]

Επειδή, το Δικαστήριο Ε.Ε. έχει επιβεβαιώσει ότι τα κράτη μέλη μπορούν, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, να θεσπίζουν «αποσβεστικές προθεσμίες» για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, υπό τον όρο ότι οι προθεσμίες αυτές δεν καταλήγουν σε κατάργηση, εν τοις πράγμασι ή μέσω της νομοθετικής οδού, του ίδιου αυτού δικαιώματος. [Απόφαση της 9ης Ιουνίου 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C 332/14, EU:C:2016:417, σκέψεις 58 έως 61)].

Επειδή, από τα ανωτέρω είναι προφανές ότι δεν παραβιάζεται η ευρωπαϊκή νομοθεσία με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 διότι αφενός το Ελληνικό Κράτος μπορεί να θεσπίζει «αποσβεστικές προθεσμίες» για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του Φ.Π.Α., για λόγους ασφάλειας δικαίου και αφετέρου η προθεσμία που είχε οριστεί με τις διατάξεις αυτές (τρία χρόνια) δεν παραβιάζει την αρχή της ισοδυναμίας (εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο) και την αρχή της αποτελεσματικότητας (δεν καθιστά πρακτικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση), δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη την ασφάλεια δικαίου και δεν έχει ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του Φ.Π.Α..

Σχετικά με τον έκτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

4. Η παρ. 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, αντικαθίσταται ως εξής:

«18. Εξαιρετικά, για την υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων, που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως τις 31.12.2013, επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του παρόντος, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ.

A/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Διαφορά φόρου: **1.621.893,28 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.946.271,94 €	810.946,64 €	627.510,51 €	1.438.457,15 €	1.438.457,15 €

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης κοινοπραξίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, κατά το μέρος που αφορά τον υπολογισμό προστίμου βάσει των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	1.621.893,28	1.621.893,28
Πρόσθετος φόρος (120%)	1.946.271,94	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013	0,00	810.946,64
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	627.510,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.568.165,22	3.060,350,43

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.