



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05-01-2018

Αριθμός Απόφασης: 80

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ. «.....»/07-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. «.....»,που εδρεύει στο Π. Ψυχικό, οδός «.....», κατά της με αρ. «.....»/05-07-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/-31/10/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. «.....»/05-07-2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου 01/01/-31/10/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ. «.....»/07-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. «.....»/05-07-2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου 01/01/-31/10/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, εγκρίθηκε ποσό φόρου προστιθεμένης αξίας προς επιστροφή ύψους 14.367,29 € από το αιτούμενο (με την υπ'αρ. πρωτ. «.....»/05-12-2014 αίτηση) ποσό των 100.582,54 €.

Με την υπ'αρ. «.....»/25-04-2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία Μερικός Έλεγχος ΦΠΑ των άρθρων 48 & 50 του Ν.2859/2000 & ΠΟΛ. 1073/2004 κατόπιν της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/05-12-2014 αίτησής της προσφεύγουσας με την οποία αιτήθηκε να της επιστραφεί το ποσό των 100.582,54 ευρώ, το οποίο αφορά μέρος του πιστωτικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/10/2014 ποσού ύψους 183.447,54 € διατηρώντας ποσό ύψους 82.865,00 € για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο. Το πιστωτικό υπόλοιπο προέκυψε λόγω αδυναμίας συμψηφισμού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 περ. β' εδάφιο i του Ν.2859/2000. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το μεταφερόμενο στον Οκτώβριο του 2014 πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου ποσού 181.249,40 € αφορούσε μέρος του πιστωτικού υπολοίπου των χρήσεων 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 και προήλθε από την αδυναμία να συμψηφιστεί το πιστωτικό υπόλοιπο λόγω της ύπαρξης φορολογητέων εισροών (αγορών-δαπανών) και της μη ύπαρξης φορολογητέων εκροών αλλά μόνο απαλλασσόμενων εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (ενοίκια). Περαιτέρω διαπίστωσε ότι η αξίωση για επιστροφή μέρους αυτού και συγκεκριμένα του ποσού του μη συμψηφισθέντος πιστωτικού υπολοίπου που δημιουργήθηκε στη χρήση 2008 ύψους 33.147,82 € και του ποσού του μη συμψηφισθέντος πιστωτικού υπολοίπου που δημιουργήθηκε στη χρήση 2009 ύψους 53.067,42 €, ήτοι συνολικό ποσό 86.215,25 είχε παραγραφεί. Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος προσδιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/10/2014 στο ποσό των 97.232,29 €. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις ως άνω διαπιστώσεις και τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 περ. i&ii του Ν.2859/2000 καθώς και τις ΠΟΛ.1073/2004 και ΠΟΛ.1082/2013, ενέκρινε, από το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο, για επιστροφή στην προσφεύγουσα το ποσό των 14.367,29 € ενώ το υπόλοιπο ποσό των 82.865,00 €, αναγνώρισε ότι διατηρείται προς έκπτωση λόγω του ότι μέρος αυτού ζητήθηκε προς επιστροφή τις επόμενες φορολογικές περιόδους. Κατόπιν, λαμβάνοντας υπόψη τα

ανωτέρω, προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά της οποίας η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

- Με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2859/2000, προκύπτει ότι στις περιπτώσεις ανέγερσης, με σκοπό την διάθεση, ακινήτου, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του αναλογούντος φόρου εισροών παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης, που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας έλαβε χώρα η υπογραφή του οριστικού συμβολαίου παράδοσης αυτού. Τούτο δε προκύπτει με σαφήνεια και κατηγορηματικά από τις αναλυτικά αναφερόμενες διατάξεις, δεδομένου ότι στις περιπτώσεις ανέγερσης, με σκοπό την διάθεση, ακινήτου, η απαίτηση προς επιστροφή του αναλογούντος φόρου εισροών 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(άρθ. 57παρ. 5 Ν. 2859/2000), το οποίο(δικαίωμα)γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός(άρθ. 30παρ. 3 Ν. 2859/2000), ήτοι κατά τον χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου παράδοσης αυτού(άρθ. 16 και 6 Ν. 2859/2000).
- Η αξίωση για την εν λόγω επιστροφή φόρου δεν έχει παραγραφεί καθόσον αφορά τον ΦΠΑ που αναλογεί στις δαπάνες κατασκευής του Γ κτιρίου, που βρίσκεται επί συγκροτήματος τριών κτιρίων-κατοικιών επί της οδού «.....» Π. Ψυχικό, το οποίο παραμένει απούλητο και κατ επέκτασιν δεν έχει λάβει χώρα << γέννηση >>του δικαιώματος έκπτωσης του υπό κρίσιν φόρου, ούτως ώστε να αρχίσει να μετρά η τριετής προθεσμία παραγραφής.
- Με την με αριθ. «.....»/2014 απόφαση του Εφετείου Αθηνών η εδαφική έκταση που έχει ανεγερθεί το συγκρότημα των τριών κατοικιών επί της οδού «.....» στο Π.Ψυχικό, αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **6 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι, ως ίσχυε: «1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά, εφόσον πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση, με οποιοδήποτε τρόπο, των κτιρίων ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Όταν με τα κτίσματα μεταβιβάζεται οικόπεδο μεγαλύτερο εκείνου που ορίζεται ως οικοδομήσιμο από τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, η παράδοση του επί πλέον οικοπέδου υπάγεται στο φόρο του παρόντος νόμου, εφόσον αυτό δεν είναι οικοδομήσιμο σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις. 2. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης : α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1, β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις

εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών. 3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. 4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2006».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) 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 ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 34 § 1 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «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 εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1073/2004 Απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «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)», ορίζεται ότι ':

«Άρθρο 1 Δικαίωμα επιστροφής'

Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για : α) πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή, β) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου, γ) εισαγωγές, αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α., δ) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους.

.Άρθρο 4 'Απαιτούμενα Δικαιολογητικά '

Για την επιστροφή του φόρου ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει: α) Αίτηση επιστροφής εις διπλούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τη συμπλήρωση ειδικού εντύπου, όπως το συνημμένο υπόδειγμα 1. Η αίτηση αυτή

υποβάλλεται μετά την υποβολή των δηλώσεων του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. β) Αναλυτική κατάσταση για το σύνολο των πράξεων των περιπτώσεων α', β' και γ' του άρθρου 1 της παρούσας, από την οποία θα προκύπτουν : Το είδος, ο αριθμός και η ημερομηνία του σχετικού παραστατικού παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης τυχόν πιστωτικού τιμολογίου ή των διασαφήσεων εισαγωγής. Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή η χώρα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών για τις πράξεις των περιπτώσεων α' και β' του άρθρου 1 της παρούσας, ενώ για τις πράξεις της περίπτωσης γ' του ίδιου άρθρου τα προαναφερόμενα στοιχεία για τον προμηθευτή των αγαθών ή των τελωνείων εισαγωγής. Ο αριθμός και η ημερομηνία δικαιολογητικού, με βάση το οποίο πραγματοποιήθηκε η απαλλασσόμενη συναλλαγή, όπως το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. ή Δελτίο Προμήθειας Υλικών και Αντικειμένων ή οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό με το οποίο πραγματοποιήθηκε συναλλαγή χωρίς Φ.Π.Α. όπου αυτό προβλέπεται. Η συνολική αξία των πράξεων αυτών που απαλλάσσονται του φόρου ή για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου. Επίσης, για τις πράξεις του άρθρου 24 στην κατάσταση θα συμπληρώνονται και τα στοιχεία της διασάφησης εξαγωγής, ενώ για πράξεις του άρθρου 28 θα συμπληρώνονται και τα παραστατικά στοιχεία της μεταφοράς των αγαθών στα άλλα κράτη μέλη. γ) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, προκειμένου για τις πράξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 1 της παρούσας, με την οποία δηλώνει ότι τα επενδυτικά αγαθά δεν προορίζονται για μεταπώληση, ότι θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων ή απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (έστω και κατά ποσοστό), καθώς και τον τόπο εγκατάστασής τους. Ειδικά, για τις κατασκευές ακινήτων ο υποκείμενος υποβάλλει με την πρώτη αίτηση, σε φωτοτυπία, τα σχετικά με την επένδυση στοιχεία. Κάθε αίτημα επιστροφής θα συνοδεύεται και από τις σχετικές επιμετρήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί, από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά για το διάστημα που ζητείται η επιστροφή, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης. δ) Κατάσταση για πράξεις της περίπτωσης δ' του άρθρου 1 της παρούσας, στην οποία θα αναφέρονται οι αγορές και οι πωλήσεις της φορολογικής ή διαχειριστικής περιόδου για την οποία ζητείται η επιστροφή κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσοστό συμμετοχής τους στις συνολικές αγορές ή πωλήσεις της ίδιας περιόδου αντίστοιχα, καθώς και τα ποσά και ποσοστά της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. ε) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, η οποία συνυποβάλλεται σε κάθε περίπτωση με την αναλυτική κατάσταση και στην οποία θα αναφέρεται ότι οι συναλλαγές που θεμελιώνουν το Δικαίωμα επιστροφής έχουν πραγματοποιηθεί, τα αναγραφόμενα στην υποβαλλόμενη κατάσταση είναι ακριβή και αληθή και ότι τα σχετικά παραστατικά υπάρχουν και φυλάσσονται στην επιχείρηση.

Άρθρο 6 Επιστροφή Φ.Π.Α. λοιπών περιπτώσεων. 1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος: α) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκτός από αυτές που ρυθμίζονται με το άρθρο 1 της παρούσας, β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός όλου ή μέρους αυτού, γ) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα, επιστρέφεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού. 2. Προκειμένου να διενεργηθεί η επιστροφή του φόρου, υποβάλλεται αίτηση επιστροφής, όπως το συνημμένο υπόδειγμα 1, ύστερα από την υποβολή της εκκαθαρισ-

τικής δήλωσης της χρήσης που θεμελιώνεται το δικαίωμα της επιστροφής. Εξαιρετικά, η αίτηση επιστροφής μπορεί να υποβληθεί πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, με βάση περιοδική δήλωση, στις περιπτώσεις που η αναμονή του απαιτούμενου χρόνου για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, επιφέρει τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής της απαίτησης κατά του δημοσίου, όπως στην περίπτωση επιχείρησης που βρίσκεται υπό εκκαθάριση. Επίσης, η αίτηση επιστροφής που υποβάλλεται από τον υπόχρεο μη υποκείμενο σε περίπτωση αχρεώστητης από αυτόν καταβολής του φόρου, μπορεί να ακολουθεί την έκτακτη δήλωση που υποβλήθηκε από αυτόν και με την οποία καταβλήθηκε αχρεώστητα ο φόρος. Αρμόδιος να κρίνει αν συντρέχει περίπτωση αχρεώστητης καταβολής σε κάθε περίπτωση είναι ο Προϊστάμενος της οικείας Δ.Ο.Υ.. Στην αίτηση περιγράφεται η αιτία της επιστροφής και συνυποβάλλονται τα κατά περίπτωση δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει η ορθότητα του αιτήματος. 3. Η επιστροφή ενεργείται μετά από προσωρινό έλεγχο και μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών από την υποβολή της αίτησης. Ο υποκείμενος στο φόρο ή ο υπόχρεος κατά περίπτωση, δικαιούται να ζητήσει το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. με τη διαδικασία του άρθρου αυτού, εφόσον έχει εξαντλήσει πρώτα τη δυνατότητα μεταφοράς του για συμψηφισμό. Σε περιπτώσεις, όμως, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του. Αδυναμία συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους συνήθως υπάρχει, όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησής του ή η αξία των φορολογητέων εκροών είναι χαμηλότερη από την αξία των φορολογητέων εισροών κ.λ.π. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει σε κάθε περίπτωση εάν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού.

Άρθρο 7 'Μη έκπτωση επιστρεπτέου φόρου'

Το ποσό του φόρου του οποίου ζητείται η επιστροφή δεν μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενη φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο για έκπτωση, εκτός αν ανακληθεί εγγράφως η αίτηση της επιστροφής. Σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης επιστροφής, η έκπτωση του φόρου ενεργείται κατά τη φορολογική περίοδο γνωστοποίησης της απόρριψης του αιτήματος, εφόσον είναι νόμιμη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 43 του ν. 4174/2013**, με ισχύ από 1.1.2014, ορίζεται ότι : «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 τις διατάξεις του άρθρου **57 § 5 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ)**, ορίζεται ότι : «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 κοινοποίησης 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.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την με αρ. πρωτ. «.....»/05/12/2014 αίτησή της ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου φπα ποσού 100.582,54 €, εκ του συνολικού πιστωτικού υπολοίπου φπα της φορολογικής περιόδου 01/01-31/10/2014, ποσού 183.447,54 €, . λόγω αδυναμίας συμψηφισμού σύμφωνα με τις διατάξεις του εδαφίου i περ. β παρ 1 του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1073/2004.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 05/07/2017 οικείας έκθεσης ελέγχου το μεταφερόμενο στον Οκτώβριο του 2014 πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου ποσού 181.249,40 ευρώ, αφορά μέρος του πιστωτικού υπολοίπου των χρήσεων 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 και προήλθε από την αδυναμία να συμψηφιστεί το πιστωτικό υπόλοιπο λόγω της ύπαρξης φορολογητέων εισροών (αγορών-δαπανών) και της μη ύπαρξης φορολογητέων εκροών αλλά μόνο απαλλασσόμενων εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (ενοίκια).

Επειδή, το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο, αφορά μέρος του πιστωτικού υπολοίπου των χρήσεων 2008, 2009, 2010 ως εξής :

Χρήση /Πιστωτικό Υπόλοιπο	Ποσό που συμψηφίστηκε κατά χρήση			Υπόλοιπο ποσό που δεν συμψηφίστηκε
<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>	
48.520,68 €	3.420,00 €	7.812,85 €	4.140,00 €	33.147,83 €
<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>	
55.484,07 €	0,00 €	0,00 €	2.416,65 €	53.067,42 €
<u>2010</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>	
0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
				ΣΥΝΟΛΟ: 86.215,25 €

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι εκκαθαριστικές δηλώσεις των χρήσεων 2008,2009 και 2010 υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος	Αριθμός και ημερομηνία υποβολής της Δήλωσης
01/01 – 31/12/2010	«.....»/13-05-2011
01/01 – 31/12/2009	«.....»/18-05-2010
01/01 – 31/12/2008	«.....»/22-05-2009

Επειδή, η αξίωση για επιστροφή του μη συμψηφισθέντος πιστωτικού υπολοίπου που δημιουργήθηκε στη χρήση 2008, ύψους 33.147,83 €, είχε ήδη παραγραφεί από τις 10-05-2012, ήτοι 3 έτη μετά την υποβολή της με αρ. «.....»/22-05-2009 εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει έως τότε αίτημα επιστροφής του εν λόγω μη συμψηφισθέντος πιστωτικού υπολοίπου.

Επειδή, η αξίωση για επιστροφή του μη συμψηφισθέντος πιστωτικού υπολοίπου που δημιουργήθηκε στη χρήση 2009, ύψους 53.067,42 €, είχε ήδη παραγραφεί από τις 18-05-2013, ήτοι 3 έτη μετά την υποβολή της με αρ. «.....»/18-05-2010 εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει έως τότε αίτημα επιστροφής του εν λόγω μη συμψηφισθέντος πιστωτικού υπολοίπου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 5 του ν. 2859/2000, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο των ετών 2008 και 2009 ποσού ύψους 86.215,25 €, το οποίο δεν συμψηφίσθηκε εντός τριετίας με φορολογητέες εκροές, ούτε υποβλήθηκε αίτηση προς επιστροφή παραγράφηκε καθώς η αίτηση για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου υποβλήθηκε την 05-12-2014 ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από τον σχηματισμό του πιστωτικού υπολοίπου και την ημερομηνία υποβολής των Εκκαθαριστικών Δηλώσεων ΦΠΑ των ετών 2008 και 2009 και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας επί του αντιθέτου είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι .

Επειδή εν προκειμένω ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/10/2014 στο ποσό των 97.232,29 και με την προσβαλλόμενη πράξη ενέκρινε, από το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο, για επιστροφή στην προσφεύγουσα εταιρεία το ποσό των 14.367,29 € ενώ το υπόλοιπο ποσό των 82.865,00 €, αναγνώρισε ότι διατηρείται προς έκπτωση λόγω του ότι μέρος αυτού ζητήθηκε προς επιστροφή τις επόμενες φορολογικές περιόδους

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05-07-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ των άρθρων 48 & 50 του Ν.2859/2000 & ΠΟΛ. 1073/2004 της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. «.....»/07-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....».

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/10/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών					
Αξία φορολογητέων εισροών	149.614,48	149.614,48		149.614,48	

Φόρος εκροών					
Φόρος εισροών	33.951,95	33.951,95		33.951,95	
Προστιθέμενα στο φόρο εισροών (Σύνολο)	159.009,79	72.794,54	-86.215,25	72.794,54	-86.215,25
Αφαιρούμενα στο φόρο εισροών	9.514,20	9.514,20		9.514,20	
Γεν.σύνολο φόρου εισροών	183.447,54	97.232,29	-86.215,25	97.232,29	-86.215,25
Πιστωτικό υπόλοιπο	183.447,54	97.232,29	-79.205,85	97.232,29	-79.205,85
Ποσό για Έκπτωση	82.865,00	82.865,00		82.865,00	
Ποσό για Επιστροφή	100.582,54	14.367,29		14.367,29	
Σύνολο για βεβαίωση ή για καταβολή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					
Διαφορά φόρου	0,00				
Πρόσθετος φόρος και τέλη λόγω αναρίθειας(120%)	0,00				
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ Ε-
ΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.