



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45,
Ταχ. Κώδικας: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη 20/12/2016

Αριθμός Απόφασης: 1638

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ 2562 Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
 3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.:** και με διεύθυνση: κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Ελεγχόμενης Περιόδου
 4. Τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Ελεγχόμενης Περιόδου
 5. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
 6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.:** 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:

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α..

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, ποσού 53.672,00 € προς την ΔΟΥ, η οποία συμπεριλαμβανόταν ως εκκρεμής αίτηση προς έλεγχο στις καταστάσεις επεξεργασίας που αποστέλλει η Γ.Γ.Π.Σ. στις Δ.Ο.Υ..

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. ήταν η έκδοση:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, βάσει της οποίας μηδενίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ύψους ΕΥΡΩ 53.672,00, διότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε εκπρόθεσμα την αίτηση επιστροφής του ποσού αυτού (το Δεκέμβριο του, ενώ είχε προθεσμία μέχρι και το Μάιο του).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη για τους παρακάτω λόγους:

1. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995 η σχετική αξίωση της εταιρίας για επιστροφή του ποσού των 53.672,00 € υπόκειται στην πενταετή παραγραφή και όχι στην τριετή, ως εσφαλμένως κρίθηκε από την προσβαλλόμενη πράξη, αφού το ποσό του ΦΠΑ καταβλήθηκε νομίμως και όχι για αιτία αχρεωστήτως ως αβασίμως (νόμω και ουσία) δέχθηκε η υπηρεσία ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε. Δ.Ο.Υ.
2. Τα οριζόμενα στο άρθρο 57, παρ. 5 του Ν.2859/2000 ισχύουν για επιστροφή φόρου καταβληθέντος αχρεωστήτως και όχι όπως στην περίπτωση μας που αφορά φόρο νομίμως καταβληθέντος, ο οποίος μεταφέρθηκε προς συμψηφισμό ως υπόλοιπο πιστωτικό (εκ του αρχικού του οποίου ήδη τμήμα συμψηφίσθηκε-γενόμενο αποδεκτό από την Δ.Ο.Υ. και με τις προσβαλλόμενες πράξεις) δηλαδή συμψηφίσθηκε τμήμα εκ του υπολοίπου πιστωτικού, το οποίο ήδη κατά τους αβάσιμους ισχυρισμούς της Διοίκησης είχε παραγραφεί),
3. Σύμφωνα με το άρθρο 140 του Ν. 4270/2014, οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου, πλην εκείνων για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διοίκησης (Ν. 4174/2013 Α 170), παραγράφεται μετά την παρέλευση πενταετίας, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90, παρ. 1 του Ν. 2362/1995 ορίζεται ότι: «1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, **εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 140, παρ. 1 του Ν. 4270/2014 ορίζεται ότι: «1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου, πλην εκείνων για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), Α' 170), παραγράφεται μετά την παρέλευση πενταετίας, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32, παρ. 3 του Ν. 2859/2000 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 του άρθρου 57, παρ. 5 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».....

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 14, της ΠΟΛ. 1100/2010: «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.2362/1995 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.

Επειδή, από την προαναφερόμενη νομοθεσία και τη διευκρινιστική ΠΟΛ1100/2010 είναι ξεκάθαρο ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του Φ.Π.Α. 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. Το χρονικό αυτό διάστημα ορίζεται ρητώς στο άρθρο 57, παρ. 5 του Ν.2859/2000 και είναι το ίδιο χρονικό διάστημα που ορίζεται στις διατάξεις του δημοσίου λογιστικού για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (τριετία), αν και στην περίπτωση μας δεν πρόκειται για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων. Υπάρχει δε σαφής διαφοροποίηση στο χρόνο εκκίνησης της τριετίας για την επιστροφή Φ.Π.Α. σε σχέση με την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων. Επιπρόσθετα, τόσο ο Ν. 2362/1995 όσο και ο Ν. 4270/2014 δίνουν τη δυνατότητα σε ένα νόμο να ορίσει μικρότερο χρονικό διάστημα παραγραφής του δικαιώματος οποιασδήποτε απαίτησης κατά του Δημοσίου από το γενικό χρονικό όριο της πενατετίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ποσό επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 53.672,00 € που αιτείται η προσφεύγουσα με την με αριθμό πρωτ. αίτηση της προέρχεται από πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργήθηκε κατά τη διαχειριστική περίοδο έως, είχε δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του μέχρι το Μάιο του, συνεπώς ορθώς η **Δ.Ο.Υ.** διαπίστωσε ότι η με αριθμό πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας είναι εκπρόθεσμη και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.:** και την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Ελεγχόμενης Περιόδου, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
-------------------------------	--

Πιστωτικό Υπόλοιπο	6.403,85
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.403,85

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης - Επανεξέτασης,
και Νομικής Υποστήριξης

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).