



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 16/04/2014

Αριθμός απόφασης: 816

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 20/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2013, ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **Α.Φ.Μ.** :, με έδρα την επί της οδού αρ., κατά της παρακάτω πράξης προσδιορισμού φόρου :

της με αριθ. (...../14-11-2013)/15-11-2013 πράξης προσδιορισμού **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 - 31/12/2009.

4. τη με αριθ. (...../14-11-2013)/15-11-2013 φύλλο πράξη προσδιορισμού **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και η από 11/11/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 14/04/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 20/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2013, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «....., **Α.Φ.Μ.** :», 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:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης.

Η προσβαλλόμενη πράξη προέκυψε από προσωρινό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009 - 31/12/2009 που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία με την επωνυμία «.....» συνεπεία των με αριθμό πρωτ./28-01-2011 και/3-11-2011 αιτήσεων της για την επιστροφή του 100% του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 786.565,78 €, των διαχειριστικών περιόδων 19/02/2003 - 21/12/2011.

Σύντομο ιστορικό: Η προσφεύγουσα κοινοπραξία με την επωνυμία «.....» συνεστήθη με το από ημερομηνία 19/02/2003 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των κοινοπρακτούντων μελών «.....» και «.....», το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου και καταχωρήθηκε με α/α/19-02-2003 με επωνυμία «.....». Εν συνεχεία δια τροποποίησης του συμφωνητικού την 9/09/2004 η κοινοπραξία φέρει την **επωνυμία** «.....» με έδρα στην οδό στη Ν. Ιωνία και σκοπό την εκτέλεση του έργου **«Κατασκευή Ολυμπιακού Κέντρου (Ελληνικό)**.

Η κοινοπραξία υπέβαλε τις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 & 2011. Η προσφεύγουσα κοινοπραξία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθ. πρωτ./28-01-2011 αίτηση με το αίτημα το ποσό των 136.350,84 ευρώ που προέκυπτε για καταβολή με το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010, να συμψηφιστεί με το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 786.565,78 ευρώ που είχε δημιουργηθεί μέχρι το μήνα Νοέμβριο του έτους 2010 (υποβάλλοντας συνημμένη την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.) Η φορολογική αρχή γνώρισε στη Δ.Ο.Υ. ότι το Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 786.565,78 ευρώ έχει παραγραφεί.

Με την με αριθ. πρωτ..... /3-11-2011 αίτηση της η προσφεύγουσα υπέβαλε εκ νέου το αίτημα για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 786.565,78 ευρώ που προέκυπτε έως το μήνα Σεπτέμβριο του έτους 2011 και ακολούθως το συμψηφισμό του ποσού αυτού με το ποσό των 136.350,84 ευρώ που προέκυπτε για καταβολή με το εκκαθαριστικό σημείωνα περαίωσης του Ν. 3888/2010 και το υπόλοιπο να συμψηφιστεί με χρέη των εταιρειών - μελών της.

Συνεπεία των ως άνω αιτήσεων επιστροφής Πιστωτικού Υπολοίπου Φ.Π.Α. διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος Φ.Π.Α. εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α., καθώς και τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21-07-2004 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών με την οποία έχει καθοριστεί η διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α. και ισχύει, από τον οποίο προέκυψε ότι το Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α. που αιτείτο η προσφεύγουσα **παρεγράφη στο έτος 2010 (10/05/2010)** και η ελεγχόμενη δεν είχε δικαίωμα να το συμψηφίσει σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

1^{ος})Προβαλλόμενος λόγος (μη αναδρομική ισχύς του νόμου) .

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι το άρθρο 57 Κώδικα ΦΠΑ αντικαταστάθηκε εξολοκλήρου με το άρθρο 62 Ν. 3842/2010, το οποίο δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Α΄/23-4-2010, ενώ στην προγενέστερη μορφή του δεν προέβλεπε τίποτε σχετικό με παραγραφή της αξίωσης προς επιστροφή ΦΠΑ και άρα η εν λόγω διάταξη δεν έχει αναδρομική ισχύ και η σχετική αξίωση δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή, η τριετής παραγραφή της αξιώσεως του υποκειμένου κατά του Δημοσίου δια επιστροφή φόρων τελών κ.λ.π., ρυθμιζόταν από τις διατάξεις των άρθρων 91 παρ 2,93 και 95 εδάφ β΄ του Ν.Δ. 321/1969 « περί Κώδικος Δημοσίου Λογιστικού».

Επειδή , σύμφωνα με το Ν. 2362/1995 « περί Δημοσίου Λογιστικού ,ελέγχου των δαπανών του κράτους και άλλες διατάξεις » καταργήθηκε το Ν.Δ. 321/1969 και από 1/01/1996 τα θέματα που αναφέρονται στην παραγραφή απαιτήσεων κατά του Δημοσίου , ρυθμίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ.2 του Ν. 2362/1995 σύμφωνα με τις οποίες , η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σε αυτά χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από της καταβολής.

Επειδή , σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών Ε.Δ.Υ.Ο 1111822/1992/4861-21/2003ΠΟΛ.1292/29-12-1992(Γνωμ. Ν.Σ.Κ 450/1992) ορίσθηκε αρχικά ο χρόνος έναρξης της παραγραφής .

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών Ε.Δ.Υ.Ο 1096766/4861-21/2003 ΠΟΛ.1005/2003 (Γνωμ. Ν.Σ.Κ 656/2002) σε περίπτωση κατά την οποία η καταβολή είναι κατ' αρχήν νόμιμη ,αλλά εκ των υστέρων προκύπτει λόγος αξίωσης , η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο «επελεύσεως του επιγενομένου λόγου».

Επειδή , σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ. 1076/7-5-2007

Α.Υ.Ο. Υπ. Οικονομικών ορίσθηκε ο χρόνος έναρξης της παραγραφής όπως ισχύει σήμερα και ορίζει ότι σε περίπτωση υποβολής εμπρόθεσμης εκκαθαριστικής δήλωσης με πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, κρίσιμο χρονικό σημείο για την έναρξη της τριετούς παραγραφής της σχετικής απαίτησης κατά του Δημοσίου αποτελεί η ημερομηνία πραγματικής υποβολής της δήλωσης και όχι η υπό του νόμου οριζόμενη ως καταληκτική .

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ 5 του Νόμου 2859/2000 ορίζουν το χρόνο έναρξης της παραγραφής όσον αφορά τον ΦΠΑ και ισχύουν για όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 57 του ν2859/2000 περί ΦΠΑ η κατά του δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή 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 τρία (3) 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 ή κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως. Το εν λόγω άρθρο τέθηκε με τη σημερινή του μορφή, ύστερα από αντικατάστασή του με το άρθρο 64 παρ. 14 του Ν. 3842/2010, προκειμένου να συμπληρωθούν και να διευκρινιστούν έτι περαιτέρω οι διατάξεις σχετικά με την παραγραφή υπέρ και κατά του Δημοσίου.

Επειδή, μέχρι τη δημοσίευση του Ν.3842/2010 (23.04.2010) η παραγραφή της αξίωσης επιστροφής Φ.Π.Α., κατά του Δημοσίου , ρυθμιζόταν από τις διατάξεις του Ν. 2362/1995 περί Δημοσίου Λογιστικού . Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ.2 του Ν. 2362/1995 ,η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σε αυτά χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία(3) έτη από της καταβολής.

Επειδή, με τις νέες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 διατηρείται ο ίδιος χρόνος παραγραφής της αξίωσης κατά του Δημοσίου όπως ορίζεται στις διατάξεις του Δημοσίου λογιστικού για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (τριετία).

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η τριετής παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου για επιστροφή του φόρου θεσπίστηκε με το Ν. 3842/2010 είναι **νόμω αβάσιμος και απορριπτέος** ,όπως **αβάσιμος** είναι και ο **ισχυρισμός** της, ότι η υπό κρίση υπόθεση έτυχε αναδρομικής εφαρμογής του νόμου.

Επειδή, με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1060481/4643/810/Α0014/**ΠΟΛ.1073/21-07-2004** απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών έχει καθοριστεί η διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α. και ισχύει σήμερα.

Επειδή, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 32 παρ 3 και 34 παρ. 1 του Ν2859/2000 προκύπτει ότι όταν το ποσόν της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον ΦΠΑ που οφείλεται στην ίδια περίοδο , η επί πλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση στην επόμενη

περίοδο και μόνο κατ' εξαίρεση η διαφορά αυτή επιστρέφεται με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 34 του ίδιου νόμου , εφόσον δεν έχει παραγραφεί η προς επιστροφή αξίωση. Αυτό βέβαια δε σημαίνει ότι το μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο προς συμψηφισμό παύει να θεωρείται φόρος αναγόμενος στη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία προέκυψε. Με άλλες λέξεις , ο οφειλόμενος ΦΠΑ εξακολουθεί να θεωρείται φόρος αναγόμενος στη φορολογική περίοδο κατά την οποία προέκυψε.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1076/7-5-2007 σε περίπτωση υποβολής εμπρόθεσμης εκκαθαριστικής δήλωσης με πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κρίσιμο χρονικό σημείο για την έναρξη της τριετούς παραγραφής της σχετικής απαίτησης κατά του Δημοσίου αποτελεί η ημερομηνία πραγματικής υποβολής της δήλωσης και όχι η υπό του νόμου οριζόμενη ως καταληκτική .

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται αναλυτικά σε ποια διαχειριστική περίοδο δημιουργήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο , σε ποια διαχειριστικά έτη μεταφέρθηκε για συμψηφισμό, μέχρι πότε έπρεπε να μεταφερθεί και πότε παρεγράφη.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α. της **πρώτης διαχειριστικής περιόδου 19/02/2003 - 31/12/2004** ανερχόταν στο ποσό των 1.08.459,62 ευρώ και υπεβλήθη η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. στις 20/05/2005 . Το Π.Υ. έπρεπε να συμψηφιστεί μέσα στα επόμενα τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης, μέχρι δηλαδή 20/05/2008 ,σε περίπτωση δε που δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός, έπρεπε να ζητηθεί για επιστροφή.

Επειδή, από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις προέκυπτan τα εξής δεδομένα:

Χρήση 2004: Πιστωτικό υπόλοιπο 1.084.459,62.

Χρήση 2005 : Φόρος Εκρών =480.675,17 ευρώ,	Φόρος Εισρών=199.698,86 ευρώ
Χρήση 2006: Φόρος Εκρών = 0,00 ευρώ	Φόρος Εισρών = 6.297,77 ευρώ
Χρήση 2007: Φόρος Εκρών = 23.215,13 ευρώ	Φόρος Εισρών = 0,00 ευρώ
Χρήση 2008: Φόρος Εκρών = 0,00 ευρώ	Φόρος Εισρών = 0,00 ευρώ
Χρήση 2009: Φόρος Εκρών = 0,00 ευρώ	Φόρος Εισρών = 0,00 ευρώ
Χρήση 2010: Φόρος Εκρών = 0,00 ευρώ	Φόρος Εισρών = 0,00 ευρώ
Χρήση 2011: Φόρος Εκρών = 0,00 ευρώ	Φόρος Εισρών = 0,00 ευρώ

Το Πιστωτικό Υπόλοιπο ΦΠΑ της **πρώτης διαχειριστικής περιόδου 19/2/2003-31/12/2004** μετά την έκπτωση του φόρου εισρών από τον φόρο εκρών ανέρχονταν σε 1.084.459,62 ευρώ, το οποίο μεταφέρει για συμψηφισμό στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Κατά την διαχειριστική περίοδο 2005 παρουσιάζει συνολικά φόρο εκρών 480.675,17 ευρώ και φόρο εισρών 199.698,86 ευρώ . Κατά συνέπεια παρουσιάζει στη διαχειριστική αυτή περίοδο Πιστωτικό Υπόλοιπο.: 803.483,13 ευρώ (1.084.459,62 μείον(-) 480.675,17 πλέον(+) 199.698,86) το οποίο μεταφέρεται για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο 2006.

Κατά την διαχειριστική περίοδο 2006 παρουσιάζει συνολικό Φόρο Εκροών 0,00 ευρώ και Φόρο Εισροών 6.297,77 ευρώ. Επομένως στο τέλος της διαχειριστικής αυτής περιόδου παρουσιάζει Πιστωτικό Υπόλοιπο: 809.780,91 ευρώ (803.483,13 μείον(-) 0,00 πλέον(+))6.297,77) το οποίο μεταφέρεται για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο 2007.

Κατά την διαχειριστική περίοδο 2007 παρουσιάζει συνολικό Φόρο Εκροών 23.215,13 ευρώ και Φόρο Εισροών 0,00 ευρώ. Επομένως Πιστωτικό Υπόλοιπο: 786.565,78 ευρώ (809.780,91 μείον (-) 23.215,13 πλέον (+) 0,00) το οποίο μεταφέρεται για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Από το **Πιστωτικό Υπόλοιπο** των 786.565,78 ευρώ το ποσό των 580.569,32 ευρώ (1.084.459,62 – 503.890,30) είναι μέρος του Π.Υ. που προέρχεται από τη διαχειριστική περίοδο **19/02/2003 - 31/12/2004**, διότι το υπόλοιπο 503.890,30 του έτους αυτού συμψηφίστηκε με το φόρο εκροών των διαχειριστικών περιόδων 2005,2006 και 2007 (480.675,17 +23.215,13 +0,00 = 503.890,30). Επομένως το μη συμψηφιζόμενο ποσό των 580.569,32 ευρώ Π.Υ. διαχειριστικής περιόδου 19/02/2003 - 31/12/2004 έπρεπε να ζητηθεί για επιστροφή με αίτηση ή με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2007 και το αργότερο μέχρι 20/05/2008. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε αίτηση ,ούτε το δήλωσε για επιστροφή με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2007 ή με κάποια περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και επομένως **παρεγράφη στο έτος 2008** και η ελεγχόμενη δεν είχε δικαίωμα ούτε να το συμψηφίσει σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Το ποσό των **199.698,86** είναι **Πιστωτικό Υπόλοιπο** που δημιουργήθηκε τη διαχειριστική περίοδο **1/01/2005 - 31/12/2005**. Η **εκκαθαριστική δήλωση** υπεβλήθη **2/05/2006**. Επομένως το Π.Υ. έπρεπε να συμψηφιστεί μέσα στα επόμενα τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης, μέχρι δηλαδή **2/05/2009** ,σε περίπτωση δε που δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός, έπρεπε να ζητηθεί για επιστροφή. Επειδή δεν υπήρχε φόρος εκροών για να συμψηφιστεί έπρεπε να ζητηθεί για επιστροφή με αίτηση ή με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2008 και το αργότερο μέχρι 2/05/2009. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε αίτηση ,ούτε το δήλωσε για επιστροφή με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2008 ή με κάποια περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και επομένως **παρεγράφη στο έτος 2009** και η ελεγχόμενη δεν είχε δικαίωμα ούτε να το συμψηφίσει σε επόμενη διαχειριστική περίοδο. (Επομένως το Πιστωτικό Υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009 - 31/12/2009 διαμορφώνεται στο ποσό των **6.297,77 ευρώ**).

Το ποσό των **6.297,77** είναι **Πιστωτικό Υπόλοιπο** που δημιουργήθηκε τη διαχειριστική περίοδο **1/01/2006 - 31/12/2006**. Η εκκαθαριστική δήλωση υπεβλήθη **10/05/2007**. Επομένως το Πιστωτικό Υπόλοιπο έπρεπε να συμψηφιστεί μέσα στα επόμενα τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της

οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης, μέχρι δηλαδή **10/05/2010**, σε περίπτωση δε που δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός, έπρεπε να ζητηθεί για επιστροφή. Επειδή δεν υπήρχε φόρος εκροών για να συμψηφιστεί έπρεπε να ζητηθεί για επιστροφή με αίτηση ή με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2009 και το αργότερο μέχρι 10/05/2010. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε αίτηση, ούτε το δήλωσε για επιστροφή με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2009 ή με κάποια περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και επομένως **παρεγράφη στο έτος 2010 (10/05/2010)** και η ελεγχόμενη δεν είχε δικαίωμα να το συμψηφίσει σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

2^{ος}) Προβαλλόμενος λόγος (περί παραβίασης της αρχής της φορολογικής ισότητας)

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι η διάταξη του άρθρου 57 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ με την οποία περιορίζεται το δικαίωμα να ζητηθεί η επιστροφή του φόρου που οφείλεται από το Δημόσιο, έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος που καθιερώνει την αρχή της ισότητας, διότι είναι μικρότερος από τον χρόνο παραγραφής που προβλέπεται αφενός για όλες τις χρηματικές αξιώσεις του Δημοσίου ,αφετέρου για τις χρηματικές αξιώσεις του Δημοσίου κατά τρίτων.

Επειδή , σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “ Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “ συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους”. Από τη συνταγματική αυτή διάταξη παρέχεται καταρχήν ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη προς διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος, υπό τον όρο πάντοτε ότι η σχετική ρύθμιση, θεσπιζόμενη ενόψει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, δεν παραβιάζει την αρχή της ισότητας.

Επειδή, η τριετής παραγραφή της αξιώσεως του υποκειμένου δια επιστροφή του ΦΠΑ έχει θεσπισθεί κατ’ αρχήν με τις διατάξεις των άρθρων 91 παρ 2, 93 και 95 εδάφ β’ Ν.Δ. 321/1969 περί Δημοσίου Λογιστικού. Από 1/01/1996 τα θέματα που αναφέρονται στην παραγραφή απαιτήσεων κατά του Δημοσίου , ρυθμίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ.2 του Ν. 2362/1995 σύμφωνα με τις οποίες , η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σε αυτά χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία(3) έτη από της καταβολής. Όσον αφορά την επιστροφή του Φ.Π.Α., εφαρμόζονται οι ανωτέρω διατάξεις σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν 2859/2000 περί ΦΠΑ. Έχουν δε θεσπιστεί για λόγους δημοσίου συμφέροντος. Επομένως η διάταξη περί τριετούς παραγραφής δεν αντίκειται στην συνταγματική αρχή της ισότητας .

Επειδή, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα με αριθμό 953/2011 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, έκρινε το άρθρ. 90 παρ.3 του ν. 2362/94 με την οποία θεσπίζεται διετής παραγραφή των αξιώσεων των επί σχέσει δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπαλλήλων του Δημοσίου κατ’ αυτού από καθυστερούμενες αποδοχές κ.λ.π., επομένως δεν δύναται να ληφθεί υπ’ όψιν,

καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.5 του Ν. 2859/2004 περί Φ.Π.Α. όσον αφορά την τριετή παραγραφή της αξιώσεως του υποκειμένου δια επιστροφή του ΦΠΑ λόγω παραβίασης της αρχής της φορολογικής ισότητας πρέπει **να απορριφθούν ως αβάσιμοι**.

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.

3^{ος}) Προβαλλόμενος λόγος (η απόφαση της μη επιστροφής του ανωτέρω ποσού έρχεται σε αντίθεση με τις αρχές της χρηστής διοίκησης)

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι η απόφαση της μη επιστροφής του ανωτέρω ποσού έρχεται σε αντίθεση με τις αρχές της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, τα διοικητικά όργανα πρέπει να ασκούν τις αρμοδιότητές τους στα πλαίσια που ορίζονται από το Σύνταγμα και τους νόμους. Οι περιορισμοί που θέτει η νομιμότητα στη διοικητική δράση αποτελούν τη μεγαλύτερη εγγύηση για την προστασία των διοικούμενων από αυθαίρετες πράξεις της, δεδομένου ότι μια διοικητική πράξη που δεν βρίσκει έρεισμα στο νόμο δεν είναι νόμιμη. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, η οποία δεσμεύεται κατ' αρχήν από την αρχή της νομιμότητας, ενήργησε σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ.2 του Ν. 2362/1995 και τις διατάξεις της ΑΥΟ 1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004(διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου δεν ευσταθεί εν προκειμένω και **είναι απορριπτέος**.

Επειδή, η κοινοπραξία δεν έχει λυθεί ακόμη, διότι υπάρχει οικονομική εκκρεμότητα με το δημόσιο, όσον αφορά το συγκεκριμένο έργο, δεν σημαίνει ότι δεν έπρεπε να υποβάλει περιοδικές ή εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ με τις οποίες να ζητά την επιστροφή, μέσα στον χρόνο της παραγραφής, του ανωτέρω ποσού ΦΠΑ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 20/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της με αριθ. (...../14-11-2013)/15-11-2013 πράξης προσδιορισμού **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 - 31/12/2009.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Επί της με αριθ. (...../14-11-2013)/15-11-2013 πράξης προσδιορισμού **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 - 31/12/2009.

Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α.	6.297,77
---------------------------	----------

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).