



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-01-2019

Αριθμ. Αποφ.: 248

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
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.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. 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.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία **28-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «. . του ..» με **ΑΦΜ.** .., κατοίκου .. του Ν. ..- Τ.Κ. ... με διεύθυνση έδρας στον .. του Ν. .. και δραστηριότητα αγρότισσα κανονικού καθεστώτος-καλλιέργεια αγροτικών προϊόντων, η οποία προέβη σε διακοπή εργασιών στις 22/06/2018, κατά της με αριθμό **.../05-09-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2018-22/06/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **28-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. **.../05-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων φορολογικής περιόδου 01/04/2018-22/06/2018 αναγνωρίστηκε προς επιστροφή ποσό ΦΠΑ ύψους 407,02 €, από αιτούμενο ποσό ΦΠΑ ύψους 4.940,60 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/04/2018-22/06/2018 από την Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013, τη ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../17-08-2018** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. **.../29-06-2018** αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα στην Δ.Ο.Υ. Τρικάλων για τη φορολογική περίοδο 01/04/2018-22/06/2018, με την οποία αιτούνταν ποσό επιστροφής ύψους 4. 940,60 €.

Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής και με βάση τα προβλεπόμενα με τις διατάξεις της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013, για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, διαπιστώθηκαν, τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ. καταχ. **.../29-06-2018**, περιοδική δήλωση ΦΠΑ 2^{ου} τριμήνου του έτους 2018, με την οποία αιτούνταν προς επιστροφή ποσό φόρου 4.940,60 € (ΚΩΔ 503), το οποίο μετέφερε προς συμψηφισμό από προηγούμενη φορολογική περίοδο, ως ακολούθως:

ΕΤΗ	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ	ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΠΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΠΑ ΓΙΑ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟ
2013	193,37	557,54	364,17	4.722,92	5.087,09

2014	536,08	324,81	-211,27	5.087,09	4.875,80
2015	17,43	82,21	64,78	4.875,80	4.940,60
2016	0,00	0,00	0,00	4.940,60	4.940,60
2017	0,00	0,00	0,00	4.940,60	4.940,60
2018	0,00	0,00	0,00	4.940,60	4.940,60

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το εν λόγω δικαίωμα της προσφεύγουσας είχε υποπέσει σε παραγραφή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ 5 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), ως προς το ποσό των 4.533,58 €, κατά την 17/04/2017, καθόσον αφορά σε πιστωτικό υπόλοιπο που προέκυψε και μεταφέρονταν προς έκπτωση και συμψηφισμό από το 2013, βάσει της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ του οικείου έτους. Περαιτέρω ο έλεγχος αναγνώρισε προς επιστροφή ποσό ύψους 407,02 €.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επικαλούμενη τον παρακάτω λόγο:

- Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε για επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 4.533,58 €. Ωστόσο, όλες οι δηλώσεις της ελέγχθηκαν από τη φορολογική αρχή και δεν διαπιστώθηκαν παραποιήσεις εισροών-εκροών ΦΠΑ. Η λειτουργία της ατομικής της επιχείρησης, διεκόπη επισήμως κατά την 22/06/2018, εντούτοις, ήταν σε αδράνεια από την 10/05/2016. Κατά το εν λόγω διάστημα δεν είχε καμία ενημέρωση από τον φοροτεχνικό, ότι είχε το δικαίωμα να αιτηθεί της επιστροφής ΦΠΑ, ή να ζητήσει συμψηφισμό του ποσού αυτού με τυχόν οφειλές.

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο του συνολικού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « **Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...», στο άρθρο 5 παρ 1 ότι: « 1.Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.», στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι, «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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 σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 3. Το

δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ΄ αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «*1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:*

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή*
- β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:*
 - i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση 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 στο άρθρο 57 παρ. 5 του Ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 14 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-4-2010) και ισχύει για φορολογικές περιόδους έως και 31/12/2013, 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.. Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν».*

Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 42 του ν.4174/2013 προβλέπεται 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».* Δηλαδή με

τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Δ. από 01-01-2014 η τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ κατά του Δημοσίου, γίνεται πενταετής και εξομοιώνεται με το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Περαιτέρω με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 (νυν 72), του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 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 (31.12.2013), προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα. Με την ως άνω δηλαδή διάταξη, διευκρινίζεται ότι για πιστωτικό υπόλοιπο που αφορά σε διαχειριστικές περιόδους έως και την 31/12/2013, ισχύει η τριετής παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου.

Επειδή, με την Αριθ.Πρωτ: **ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: **«1.2.Έλεγχος αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής του κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Εξετάζεται αν μετά την υποβολή σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση, όχι νόμιμα, συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση, στις επόμενες περιόδους, το ποσό του οποίου ζήτησε την επιστροφή. Ελέγχεται επίσης η εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής για το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό του Φ.Π.Α.»**.

Επειδή η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήγγησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν». Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του

παρέχοντος υπηρεσίες,», το άρθρο 14 ορίζει: «1. Ως "παράδοση αγαθών" θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. ... Το άρθρο 63 ορίζει: «η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.» Το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.», και στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 183 της ως άνω οδηγίας ορίζεται ότι: «Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο **είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν**. Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται την μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα».

Επειδή « η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Astone*, [C-332/15](#), EU:C:2016:614, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 47 Έτσι, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει **ότι η αποσβεστική προθεσμία** της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, ως κύρωση κατά του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι αρκούντως επιμελής και έχει παραλείψει να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, **δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία 2006/112, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα φορολογικά δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας)** και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Astone*, [C-332/15](#), EU:C:2016:614, σκέψεις 34 και 35 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)». (ΔΕΕ C-533/16 σκέψεις 46 και 47).

Επειδή, «.... η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου η οποία επιτάσσει να μην

υπόκειται επ' αόριστον σε αμφισβήτηση η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο σε ό,τι αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής (αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 44, καθώς και της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 48).

34 Υπό την έννοια αυτή, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο πλαίσιο της εφαρμογής του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, η αποκλειστική προθεσμία της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση, ως κύρωση κατά όσων υποκειμένων στον φόρο δεν είναι αρκούτως επιμελείς και έχουν παραλείψει να ζητήσουν την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, **δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία ΦΠΑ, 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 δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (αρχή της αποτελεσματικότητας)** (αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 49).

35 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει αν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφαρμόζεται ή όχι ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης. Τούτο ωστόσο είναι άνευ σημασίας για την απάντηση στο πρώτο από τα υποβληθέντα ερωτήματα, δεδομένου ότι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ οι οποίες υπενθυμίζονται με τις σκέψεις 31 και 32 της παρούσας απόφασης δεν ορίζουν, όσον αφορά την αποκλειστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση την οποία δύνανται να προβλέπουν τα κράτη μέλη κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών, ότι πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων όπου έχει εφαρμογή ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης και περιπτώσεων όπου τούτο δεν ισχύει.

38 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, το Δικαστήριο έχει επίσης διαπιστώσει ότι μια διετής αποκλειστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη την οποία προβλέπει το άρθρο 19, παράγραφος 1, του διατάγματος 633, δεν μπορεί αφ' εαυτής να καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, δεδομένου ότι το άρθρο 167 και το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπουν στα κράτη μέλη να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα (βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 48). **(ΔΕΕ C-332/2015 σκέψεις 33, 34, 35 και 38).**

Επειδή, σύμφωνα με το διατακτικό της υπόθεσης C-332/2015 «τα άρθρα 167, 168, 178, το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, και τα άρθρα 180 και 182 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει αποκλειστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης,

υπό τον όρο ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει».

Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα μετέφερε κατά την υποβολή της υπ' αριθ. .../29-06-2018 αρχικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που αφορά στο 2^ο τρίμηνο του έτους 2018, πιστωτικό υπόλοιπο από προηγούμενες φορολογικές περιόδους ύψους 4.940,60 €, που είχε προκύψει Συγκεκριμένα με την με αριθ. καταχ. .../17-04-2014 υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013, η προσφεύγουσα μετέφερε προς έκπτωση και συμψηφισμό πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 5.087,09 € στην επόμενη φορολογική περίοδο. Το ΦΠΑ των εκροών το έτος 2014 ανήλθε στο ποσό των 536,08 €, το έτος 2015 στο ποσό των 17,43 € και το έτος 2016 σε 0,00 €. Από το ως άνω μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 5.087,09 €, ποσό ύψους 4.533,58 €, (5.087,09 - 536,08 -17,43), παραγράφηκε κατά την 16/04/2017. Περαιτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι από το αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 4.940,60 €, το ποσό των 4.533,58 €, είχε ήδη παραγραφεί κατά τον χρόνο υποβολής του σχετικού αιτήματος, καθώς υπόκειται σε τριετή παραγραφή, με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 57 παρ 5 του Ν. 2859/2000, ως ίσχυαν μέχρι και την 31/12/2013 και η προσφεύγουσα δικαιούται επιστροφή φόρου ποσού 407,02 €, δεδομένου ότι μέρος του μεταφερόμενου πιστωτικού υπόλοιπου ύψους 324,81 € δημιουργήθηκε το έτος 2014 και μέρος αυτού ύψους 82,21 €, στο έτος 2015, ήτοι συνολικό ποσό 407,02 €, για το οποίο έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί πενταετούς παραγραφής και κατά το χρόνο υποβολής του σχετικού αιτήματος δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή η αξίωση επιστροφής αυτού.

Συνεπώς στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, ορθά δεν αναγνωρίστηκε και δεν λήφθηκε υπόψη το ως άνω μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου για την εκκαθάριση του φόρου της υπό κρίση περιόδου, το οποίο σε κάθε περίπτωση είχε υποπέσει σε παραγραφή, ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβάσιμα και καταχρηστικά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28-09-2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της «. . του .» με **ΑΦΜ. ..**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/04/2018 – 22/06/2018	
--	--

Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή με την παρούσα απόφαση	407,02 €
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.