



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ.: 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX: 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 16.01.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 267

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

**3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

**4. Την από 18.09.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ....., και τον διακριτικό τίτλο ....., με Α.Φ.Μ. ...., που εδρεύει στην ....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά: **1)** της υπ' αριθμ. .... / **20.07.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.ΠΑ., φορολογικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, **2)** της υπ' αριθμ. .... / **20.07.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.ΠΑ., φορολογικής περιόδου 01.01 – 31.12.2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, **3)** της υπ' αριθμ. .... / **20.07.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.ΠΑ., φορολογικής περιόδου 01.01 – 31.12.2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, **4)** της υπ' αριθμ. .... / **20.07.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.ΠΑ., φορολογικής περιόδου 01.01 – 31.12.2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

**5. Τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.**

**6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.**

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.09.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ....., και τον διακριτικό τίτλο ....., με 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:

**1)** Με την υπ' αριθ. .... /**20.07..2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, το προς έκπτωση ποσό φπα περιορίστηκε από 830.575,60 € σε 120.780,24 €.

**2)** Με την υπ' αριθ. .... /**20.07..2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, το προς έκπτωση ποσό φπα περιορίστηκε από 775.429,90 € σε 30.319,28 €.

**3)** Με την υπ' αριθ. .... /**20.07..2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 88.334,32 € πλέον προστίμων ποσού 34.349,80 €, ήτοι σύνολο 122.684,12 €.

**4)** Με την υπ' αριθ. .... /**20.07..2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 19.885,06 € πλέον προστίμων ποσού 9.942,54 €, ήτοι σύνολο 29.827,60 €.

Με τις υπ' αριθ. .... /12.04.2018 και .... /13.06.2018 εντολές μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος στη προσφεύγουσα για τις διαχειριστικές χρήσεις 01.01-31.12.2012 έως και 31.03.2016, συνεπεία της με αρ. πρωτ. .... /04.05.2016 αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου 01.03.2016 – 31.03.2016 λόγω αδυναμίας συμψηφισμού από κατασκευή ακινήτου.

Η προσφεύγουσα με την ως άνω αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ζήτησε την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 652.592,99 € €.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν ελέγχου, εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

*1.να ακυρωθούν όλες οι ανωτέρω προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.*

*2.να επιστραφεί νομιμοτόκως από την επόμενη της παρόδου των προθεσμιών που ορίζονται στην ΠΟΛ 1090/2012, ήτοι από 31.10.2013 ή άλλως από την επομένη άσκησης της παρούσης μέχρι εξοφλήσεως, το ποσό των 665.316,41 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στο μη παραγεγραμμένο πιστωτικό υπόλοιπο των ετών 2009 και 2010, στο βαθμό που δεν συμψηφίστηκε με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των φορολογικών ετών 2015 και 2016.*

*3.άλλως και όλως επικουρικώς και σε περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι το πιστωτικό υπόλοιπο των φορολογικών ετών 2009 και 2010 δεν δύναται να συμψηφιστεί με τον επιβληθέντα Φ.Π.Α. των επόμενων φορολογικών ετών 2015 και 2016, να επιστραφεί ολόκληρο το πιστωτικό υπόλοιπο των άνω ετών 2009 και 2010, συνολικού ποσού 773.535,79 ευρώ, νομιμοτόκως από την επομένη της παρόδου των προθεσμιών που ορίζονται στην ΠΟΛ 1090/2012, ήτοι από 31.10.2013 ή άλλως από την επομένη άσκησης της παρούσας μέχρι εξοφλήσεως.*

*4.να επιστραφεί νομιμοτόκως το ποσό των 179.568,33 ευρώ, που καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, το οποίο η εταιρεία κατέβαλε, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, με το νόμιμο επιτόκιο υπερημερίας,*

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. εσφαλμένη κρίση περί παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου φπα φορολογικών περιόδων 2009 και 2010.
2. αναβίωση του δικαιώματος επιστροφής του άνω πιστωτικού υπολοίπου λόγω έκδοσης οριστικής πράξης προσδιορισμού φπα, φορολογικής περιόδου 2012, με την οποία οριστικοποιήθηκε το προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α..
3. παράθεση και ερμηνεία του νομοθετικού πλαισίου που ισχύει στην παρούσα υπόθεση.
4. η εμπρόθεσμη υποβολή αιτήσεως επιστροφής εκ μέρους της εταιρείας ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και οι έννομες συνέπειες αυτής (νόμιμη αναβίωση επιστροφής).
5. η αδιαμφισβήτητη ύπαρξη εμπρόθεσμης αίτησης επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. των φορολογικών ετών 2009 και 2010, η οποία ούτε έγινε δεκτή ούτε απορρίφθηκε μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής.
6. η φορολογική αρχή παραβίασε τις προθεσμίες που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1090/2012, αναφορικά με το χρόνο επιστροφής του οικείου πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α..
7. εσφαλμένη εκτίμηση του περιεχομένου της αιτήσεως ανάκλησης και εσφαλμένη παράλειψη απάντησης στην ανωτέρω αίτηση ανάκλησης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως όφειλε, με αποτέλεσμα η αρχική αίτηση επιστροφής να διατηρεί όλα τα έννομα αποτελέσματά της.
8. εσφαλμένη και ανατιολόγητη μη απόρριψη της αιτήσεως ανακλήσεως, λόγω αφενός κατάργησης της κανονιστικής διάταξης, στην οποία αυτή στηριζόταν και αφετέρου λόγω της δυνατότητας υποβολής αίτησης ανακλήσεως, μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που προβλέπεται στο άρθρο 57 παρ. 7 του Ν. 2859/2000, ήτοι μετά τη πάροδο τριετίας από την υποβολή της οικείας εκκαθαριστικής δήλωσης.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α 248/7.11.2000), ορίζουν, ότι:

**Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου**

“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.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ’ αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

\*\*\*\*\* Η παράγραφος 1 του άρθρου 30 τέθηκε όπως ισχύει με την παράγραφο 9 του άρθρου 39 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α’ 66 /31.3.2011). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου, από 1.1.2011”.

**Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου**

“1. 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 οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) ..., δ) ..., ε) ....”

**Άρθρο 33. Διακανονισμός εκπτώσεων**

“4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.....”

#### **Άρθρο 34 για την επιστροφή του φόρου**

“1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) ..., ii) ....., iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33

11. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία υποβολής των αιτήσεων επιστροφής, ο χρόνος επιστροφής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πραγματοποίηση αυτής.”

\*\*\*\*\* Η παρ. 11 του άρθρου 34 καταργήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 (ΦΕΚ Α 160/8-8-2014). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 8-8-2014”.

**Επειδή**, οι διατάξεις του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247/27.11.1995) ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ - ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ κλπ. Διατάξεις, ορίζουν, ότι:

#### **Άρθρο 93. Διακοπή παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου**

“Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο:

α) Με την υποβολή της υποθέσεως στο δικαστήριο ή σε διαιτητές, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδικιών, του δικαστηρίου ή των διαιτητών.

β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή”.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1166/1991 Κοινοποίηση γνωμοδότησης σχετικά με το χρόνο έναρξης παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής Φ.Π.Α. (Υπ. Οικ. 1071252/30.7.91, πολ. 1166)

“Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι, μέσω της αρμόδιας διεύθυνσης, υποβάλαμε σχετικό ερώτημα στη Νομική Υπηρεσία του Υπουργείου μας, η οποία εξέδωσε την αριθ. 452/90 γνωμοδότηση της, την οποία κάναμε αποδεκτή και σας κοινοποιούμε, κατά την εφαρμογή της οποίας θα έχετε υπόψη σας τα παρακάτω ειδικότερα:.....

2. Η υποβολή αίτησης προς επιστροφή μέσα στο χρόνο της παραγραφής επιφέρει διακοπή της παραγραφής της αξίωσης για ίσο χρόνο, δηλαδή για μια τριετία, η οποία αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία της έγγραφης απάντησης που τυχόν θα δώσει η Δ.Ο.Υ. στο έγγραφο αίτημα της επιστροφής που θα της υποβάλλει ο υποκείμενος, σε περίπτωση δε μη απάντησης μετά την πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αίτησης. (ΑΠ 1190/1984 ΝοΒ 33,798, ΣτΕ 1416/1982 ΔΦΝ 1983,371,ΣτΕ 2864/1978 ΔΦΝ 1980, 894, ΣτΕ 750-751 ΔΦΝ 1979,705)....”

**Επειδή**, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: “(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**, οι διατάξεις του άρθρου 57 περί Παραγραφής του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α 248/7.11.2000), ορίζουν, ότι:

\*\*\*\*\*Το άρθρο 57 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 62 του νόμου 3842/2010 και ισχύει από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.(23.4.2010)

“1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

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 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.**

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 την ΠΟΛ 1100/24-6-2010 , για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν σε θέματα ΦΠΑ μετά τις τροποποιήσεις των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 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.

Τέλος η παραπομπή στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος σχετικά με την αναβίωση της αξίωσης κατά του δημοσίου σε περίπτωση κοινοποίησης πράξεως προσδιορισμού του φόρου καταργείται καθόσον δεν είναι εφικτή η αντίστοιχη εφαρμογή και

εισάγεται αυτούσια διάταξη με την οποία ορίζονται οι περιπτώσεις καθώς και ο χρόνος αναβίωσης του δικαιώματος. Έτσι η αξίωση κατά του δημοσίου προς επιστροφή φόρου, αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, δηλαδή για τρία χρόνια από της κοινοποιήσεως της πράξης, μόνον εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης, συμπληρώθηκε δε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς την ικανοποίηση του αιτήματος ή την αιτιολογημένη απόρριψη αυτού, από υπαιτιότητα του δημοσίου. Για όλα τα λοιπά θέματα, αναστολή, διακοπή, συνέπειες παραγραφής κλπ. έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

**Επειδή,** η προσφεύγουσα εταιρεία την **12.05.2010**, υπέβαλλε εμπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την με αρ.καταχ. «.....» εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου από 01.01-31.12.2009 από την οποία προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 869.738,76 €.

**Επειδή,** η προσφεύγουσα εταιρεία την **12.05.2011**, υπέβαλλε εμπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την με αρ.καταχ. «.....» εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου από 01.01-31.12.2010 από την οποία προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 806.242,87 €.

**Επειδή,** εν προκειμένω οι με αρ. καταχ. «...../12.05.2010» και «...../12.05.2011» εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ αποτελούν αφετήριο γεγονός του επιγενόμενου λόγου-απαιτήσεων κατά του Δημοσίου- και η ημερομηνία υποβολής των ήτοι **12.05.2010** και **12.05.2011** αποτελούν τον χρόνο έναρξης της τριετούς παραγραφής, για την επιστροφή του φπα διαχειριστικών χρήσεων 2009 και 2010.

**Επειδή,** την **08.05.2013**, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, τη με αρ. πρωτ. .... "ΑΙΤΗΣΗ" με ΘΕΜΑ: Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1073/21.07.2004, ποσού 789.190,50 € της διαχειριστικής περιόδου **01.01-31.12.2012**, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού φπα κατασκευής ακινήτου. Στο αιτηθέν πιστωτικό υπόλοιπο περιλαμβανόταν τόσο το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 2009 και 2010, όσο και το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 2011.

**Επειδή,** την **21.08.2013**, ήτοι πριν τη πάροδο εξαμήνου, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, τη με αρ. πρωτ. .... ΑΙΤΗΣΗ "ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΠΑ", με το εξής περιεχόμενο: "Παρακαλώ όπως ανακληθεί η αίτησή μας επιστροφής του κατασκευαστικού ΦΠΑ αριθ. πρωτ. ..../8-5-13 λόγω επικείμενου σταδιακού συμψηφισμού με ΦΠΑ μισθωμάτων των συγκεκριμένων ακινήτων".

**Επειδή,** οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ΦΕΚ Α' 45/09.03.1999), ορίζουν, ότι:

**Άρθρο: 3**

*"1. Αίτηση του ενδιαφερομένου, για την έκδοση διοικητικής πράξης, απαιτείται όταν το προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις.*

*2. Ο ενδιαφερόμενος μπορεί, πριν από την έκδοση της διοικητικής πράξης, να παραιτηθεί από την αίτησή του χωρίς συνέπειες, εκτός αν υπάρχει ειδική αντίθετη ρύθμιση. Ανάκληση της παραίτησης δεν μπορεί να γίνει".*

**Επειδή,** κατά το άρθρο 3 § 2 του ΚΔΔιαδ ο διοικούμενος μπορεί να παραιτηθεί από την αίτησή του χωρίς συνέπειες, πριν την έκδοση της αιτούμενης διοικητικής πράξης. Ανάκληση της παραίτησης δεν μπορεί να γίνει, μπορεί όμως ενδεχομένως να υποβληθεί νέα αίτηση. Αν στο μεταξύ έχει εκδοθεί η αιτούμενη διοικητική πράξη, η παραίτηση του διοικούμενου από την αίτησή του αποτελεί λόγο ανάκλησης της διοικητικής πράξης. Εννοείται ότι η παραίτηση του διοικούμενου από την αίτηση δεν υποχρεώνει τη Διοίκηση να προβεί πλέον σε διεκπεραίωση της υπόθεσής του. Όπως αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση του νόμου, η αδυναμία ανάκλησης της παραίτησης είναι αναγκαία για τη σταθερότητα των διοικητικών καταστάσεων και την αποφυγή καταστρατήγησης των νόμιμων προϋποθέσεων άσκησης των

δικαιωμάτων των διοικούμενων. Μετά την παραίτηση από την αίτηση, ο ενδιαφερόμενος έχει τη δυνατότητα υποβολής νέας αίτησης με το ίδιο αίτημα αν εξακολουθούν να συντρέχουν οι διαδικαστικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η από **08.05.2013** υποβληθείσα αίτηση προς επιστροφή φπα επιφέρει τη διακοπή της παραγραφής, και η εκ νέου παραγραφή αρχίζει από την ημερομηνία της έγγραφης απάντησης της αρμόδιας φορολογικής αρχής, και σε περίπτωση μη απαντήσεως η παραγραφή αρχίζει μετά την πάροδο έξι μηνών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης, ήτοι από την **08.11.2013**.

**Επειδή**, την **21.08.2013** η προσφεύγουσα, υπέβαλε την με αρ. πρωτ. ....../21.08.2013 αίτηση, με την οποία **ανακαλούσε** την με αρ. πρωτ. ....../08.05.2013 αίτηση για επιστροφή φπα, και *“η παραίτηση του διοικούμενου από την αίτηση δεν υποχρεώνει τη Διοίκηση να προβεί πλέον σε διεκπεραίωση της υπόθεσής του”*, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα στον ΚΔΔιαδ. Εξάλλου, η προσφεύγουσα, μετέφερε προς έκπτωση στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του μηνός ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 2013, το αιτηθέν προς επιστροφή ποσό της με αρ. πρωτ. ....../08.05.2013 αιτήσεως (σελίς 56 της οικείας έκθεσης ελέγχου φπα). Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί των όσων ισχυρίζεται ως προς την αίτηση ανάκλησης της αίτησης για επιστροφή φπα, δεν ευσταθούν, και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

**Επειδή**, ακολούθως, στις **04.05.2016**, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκ νέου στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, τη με αρ. πρωτ. .... “ΑΙΤΗΣΗ” για επιστροφή ποσού 652.592,99 € της φορολογικής περιόδου **01.03.2016-31.03.2016**, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού από κατασκευή ακινήτου.

Το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο προέρχεται από διαχειριστικές δαπάνες και εισροές λόγω κατασκευής ακινήτου και συγκεκριμένα Κτίριο εμπορικών καταστημάτων με υπόγειο χώρο στάθμευσης επί των οδών .....

Με την προαναφερόμενη αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, συνυποβλήθηκαν τα ακόλουθα δικαιολογητικά :

**α)** Υπεύθυνη Δήλωση ν.1599/1986 του ..... με ημερομηνία 04.05.2016 στην οποία αναφέρεται ότι, οι συναλλαγές που θεμελιώνουν δικαίωμα έκπτωσης έχουν πραγματοποιηθεί, τα αναγραφόμενα στην υποβαλλόμενη κατάσταση είναι ακριβή και αληθή και ότι τα σχετικά παραστατικά υπάρχουν και φυλάσσονται στην επιχείρηση.

**β)** Υπεύθυνη Δήλωση ν.1599/1986 επίσης του ..... με ημερομηνία 04.05.2016 με την οποία δηλώνεται ότι το επενδυτικό ακίνητο κτίριο που ανεγέρθηκε επί του οικοπέδου ..... βάση της με αριθμό ...../2006 άδειας Οικοδομής δεν προορίζεται για μεταπώληση και θα χρησιμοποιηθεί για πράξεις φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης που θα πραγματοποιηθούν επί της ως άνω αναγραφόμενης διεύθυνσης.

**γ)** Φωτοαντίγραφο της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. Μαρτίου 2016, φωτοαντίγραφα των εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ των ετών 2007-2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, των περιοδικών δηλώσεων ετών 2014, 2015 καθώς και των περιοδικών Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου του 2016.

Σημειώνεται, ότι, από τη Πολεοδομία Πειραιά εκδόθηκε την 08.02.2006 η με αριθμό ..... άδεια οικοδομής για την εταιρεία ..... Λόγω όμως της μεταβίβασης του οικοπέδου στην προσφεύγουσα, στις 27.11.2007 έγινε αναθεώρηση της άδειας οικοδομής, με αριθμό ..... και άλλαξε ο ιδιοκτήτης που είναι πλέον η προσφεύγουσα εταιρεία.

Οι κατασκευαστικές εργασίες (όπως προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών) άρχισαν στις 30.08.2007 και ολοκληρώθηκαν στις 28.12.2009.

**Επειδή**, από τον φορολογικό έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

| ΕΤΟΣ | ΔΗΛΩΣΗΣ             | ΕΛΕΓΧΟΥ    |
|------|---------------------|------------|
| 2009 | Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | 869.738,76 |

| ΕΤΟΣ | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ |
|------|---------|---------|
|------|---------|---------|

|             |                     |             |             |
|-------------|---------------------|-------------|-------------|
| <b>2010</b> | ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ          | 127.991,10  | 127.991,10  |
|             | Π.Υ. 2009           | 869.738,76  | 869.738,76  |
|             | ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ         | 64.495,23   | 64.495,23   |
|             | ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ    | 0,02        | 0,02        |
|             | Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | -806.242,87 | -806.242,87 |

Το δε πιστωτικό υπόλοιπο προέρχεται από: 741.747,66 € Π.Υ. 2009 και 64.495,21 € Π.Υ. 2010

| ΕΤΟΣ        |                     | ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΕΛΕΓΧΟΥ     |
|-------------|---------------------|-------------|-------------|
| <b>2011</b> | ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ          | 27.972,43   | 27.972,43   |
|             | Π.Υ. 2009           | 806.242,87  | 741.747,66  |
|             | Π.Υ. 2010           |             | 64.495,21   |
|             | ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ         | 42.994,49   | 42.994,49   |
|             | ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ    | 32.245,87   | 32.245,87   |
|             | Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | -789.019,06 | -789.019,06 |

Το δε πιστωτικό υπόλοιπο προέρχεται από: 713.775,23 € Π.Υ. 2009, 64.495,21 € Π.Υ. 2010 και 10.748,62 € Π.Υ. 2011

Αρ. πράξης ...../20.07.2018

| ΕΤΟΣ        |                     | ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΕΛΕΓΧΟΥ     |
|-------------|---------------------|-------------|-------------|
| <b>2012</b> | ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ          | 4.734,65    | 4.734,65    |
|             | Π.Υ. 2009           | 789.019,10  | 713.775,23  |
|             | Π.Υ. 2010           |             | 64.495,21   |
|             | Π.Υ. 2011           |             | 10.748,62   |
|             | ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ         | 37.739,19   | 37.739,19   |
|             | ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ   | 0,02        | 0,02        |
|             | ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ    | 32.833,12   | 32.833,12   |
|             | ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ       |             | 754,78      |
|             | Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | -789.190,54 | -788.435,76 |

Το δε πιστωτικό υπόλοιπο προέρχεται από: **709.040,58 € Π.Υ. 2009**, 64.495,21 € Π.Υ. 2010, 10.748,62 € Π.Υ. 2011 και 4.151,31 € Π.Υ. 2012

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης κατά του Δημοσίου, η με αρ. κατ. ....../12.05.2010 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 2009, αποτελεί το αφετήριο γεγονός του επιγενόμενου λόγου της απαίτησης κατά του Δημοσίου, η δε ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής την 12.05.2010 αποτελεί το χρόνο της έναρξης της τριετούς παραγραφής, για την επιστροφή του φπα διαχειριστικής χρήσης 2009. Το εναπομείναν Π.Υ. της 31.12.2009 ποσού 709.040,58 €, το οποίο δεν συμψηφίστηκε με φόρο εκροών, υπέπεσε σε παραγραφή, την 12.05.2013 ήτοι τρία έτη μετά την υποβολή της ως άνω εκκαθαριστικής δήλωσης, καθώς μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν υποβλήθηκε αίτηση για επιστροφή του. Δηλαδή το Π.Υ. που μεταφέρεται την επόμενη χρήση 2013 είναι 79.395,14 €, ήτοι το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2010, 2011 και 2012.

Αρ. πράξης ...../20.07.2018

| ΕΤΟΣ        |            | ΔΗΛΩΣΗΣ   | ΕΛΕΓΧΟΥ   |
|-------------|------------|-----------|-----------|
| <b>2013</b> | ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ | 13.478,13 | 13.478,13 |

|                     |             |             |
|---------------------|-------------|-------------|
| Π.Υ. 2009           | 789.190,54  | 0,00        |
| Π.Υ. 2010           |             | 64.495,21   |
| Π.Υ. 2011           |             | 10.748,62   |
| Π.Υ. 2012           |             | 4.151,31    |
| ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ         | 78.581,35   | 78.581,35   |
| ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ    | 23.718,12   | 23.718,12   |
| Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | -830.575,64 | -120.780,24 |

Το δε πιστωτικό υπόλοιπο προέρχεται από: **51.017,08 € Π.Υ. 2010**, 10.748,62 € Π.Υ. 2011, 4.151,31 Π.Υ. 2012 και 54.863,23 € Π.Υ. 2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης κατά του Δημοσίου, η με αρ. κατ. ....../12.05.2011 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 2010, αποτελεί το αφετήριο γεγονός του επιγενόμενου λόγου της απαίτησης κατά του Δημοσίου, η δε ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής την 12.05.2011 αποτελεί το χρόνο της έναρξης της τριετούς παραγραφής, για την επιστροφή του φπα διαχειριστικής χρήσης 2010. Το εναπομείναν Π.Υ. της 31.12.2010 ποσού 51.017,08 €, το οποίο δεν συμψηφίστηκε με φόρο εκροών, υπέπεσε σε παραγραφή, την 12.05.2014 ήτοι τρία έτη μετά την υποβολή της ως άνω εκκαθαριστικής δήλωσης, καθώς μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν υποβλήθηκε αίτηση για επιστροφή του. Δηλαδή το Π.Υ. που μεταφέρεται την επόμενη χρήση 2014 είναι 69.763,06 €, ήτοι το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2011, 2012 και 2013.

Ήτοι, αναλυτικά:

| ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ<br>ΥΠΟΛΟΙΠΟ<br>ΧΡΗΣΗΣ | Ποσό που συμψηφίστηκε κατά<br>χρήση με φόρο εκροών |           |           | ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΥ<br>ΠΑΡΑΓΡΑΦΕΤΑΙ | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ<br>ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ |
|---------------------------------|----------------------------------------------------|-----------|-----------|------------------------------|--------------------------|
| 2009                            | 2010                                               | 2011      | 2012      |                              |                          |
| 869.738,76                      | 127.991,10                                         | 27.972,43 | 4.734,65  | <b>709.040,58</b>            | <b>12.05.2013</b>        |
| 2010                            | 2011                                               | 2012      | 2013      |                              |                          |
| 64.495,21                       | 0,00                                               | 0,00      | 13.478,13 | <b>51.017,08</b>             | <b>12.05.2014</b>        |

**Επειδή**, εν συνεχεία

Αρ. πράξης ...../20.07.2018

| ΕΤΟΣ        |                     | ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΕΛΕΓΧΟΥ    |
|-------------|---------------------|-------------|------------|
| <b>2014</b> | ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ          | 86.779,92   | 86.779,92  |
|             | Π.Υ. 2010           | 830.575,60  | 0,00       |
|             | Π.Υ. 2011           |             | 10.748,62  |
|             | Π.Υ. 2012           |             | 4.151,31   |
|             | Π.Υ. 2013           |             | 54.863,23  |
|             | ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ         | 47.336,05   | 47.336,05  |
|             | ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ    | 15.701,83   | 0,00       |
|             | Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | -775.429,90 | -30.319,29 |

Αρ. πράξης ...../20.07.2018

| ΕΤΟΣ        |            | ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΕΛΕΓΧΟΥ    |
|-------------|------------|------------|------------|
| <b>2015</b> | ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ | 130.033,54 | 130.033,55 |

|                     |             |                  |
|---------------------|-------------|------------------|
| Π.Υ. 2014           | 775.429,90  | 30.319,29        |
| ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ         | 11.379,94   | 11.379,94        |
| ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ   | 19.945,30   | 0,00             |
| ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ    | 4.243,54    | 0,00             |
| Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | -672.478,06 |                  |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ  |             | <b>88.334,32</b> |

| ΕΤΟΣ     |                     | ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΕΛΕΓΧΟΥ         |
|----------|---------------------|-------------|-----------------|
| 1ος/2016 | ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ          | 8.900,54    | 8.900,54        |
|          | Π.Υ. 2013           | 672.478,06  | 0,00            |
|          | ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ         | 1.807,41    | 1.807,41        |
|          | Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | -665.384,93 |                 |
|          | ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ  |             | <b>7.093,13</b> |

| ΕΤΟΣ     |                     | ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΕΛΕΓΧΟΥ         |
|----------|---------------------|-------------|-----------------|
| 2ος/2016 | ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ          | 8.763,62    | 8.763,62        |
|          | Π.Υ. 2013           | 665.384,93  | 0,00            |
|          | ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ         | 4.432,79    | 4.432,79        |
|          | Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | -661.054,10 |                 |
|          | ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ  |             | <b>4.330,83</b> |

| ΕΤΟΣ     |                     | ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΕΛΕΓΧΟΥ         |
|----------|---------------------|-------------|-----------------|
| 3ος/2016 | ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ          | 9.113,66    | 9.113,66        |
|          | Π.Υ. 2013           | 661.054,10  | 0,00            |
|          | ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ         | 652,56      | 652,56          |
|          | ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ    | 0,01        | 0,01            |
|          | Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | -652.592,99 |                 |
|          | ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ  |             | <b>8.461,09</b> |

Ήτοι συνολικά από 01.01. – 31.03.2016

Αρ. πράξης ...../20.07.2018

|                     | ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΕΛΕΓΧΟΥ   |
|---------------------|-------------|-----------|
| ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ          | 26.777,82   | 26.777,82 |
| Π.Υ. 2015           | -672.478,06 |           |
| ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ         | 6.892,76    | 6.892,76  |
| ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ    | 0,01        |           |
| Π.Υ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ | -652.592,99 | 19.885,06 |

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και τα σχετικώς αναφερόμενα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, “περί εσφαλμένης κρίσης περί παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου φπα διαχειριστικών χρήσεων 2009 και 2010”, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, καθόσον η προσφεύγουσα, ανακάλεσε την υποβληθείσα αίτησή της περί επιστροφής Φ.Π.Α., το δε πιστωτικό υπόλοιπο των διαχειριστικών χρήσεων 2009 και 2010, ήτοι πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 709.040,58 € και 51.017,08 €, το οποίο μέχρι και τις διαχειριστικές χρήσεις 2012 και 2013 αντίστοιχα δεν συμψηφίστηκε με φόρο εκροών, παραγράφηκε, καθώς μέχρι την 12.05.2013 και 12.05.2014, ήτοι τρία

έτη από την υποβολή των εκκαθαριστικών δηλώσεων διαχειριστικών χρήσεων 2009 και 2010 αντίστοιχα, στις οποίες δημιουργήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο, δεν υποβλήθηκε εκ μέρους της προσφεύγουσας, αίτηση για την επιστροφή του.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, “αναβίωση του δικαιώματος επιστροφής του άνω πιστωτικού υπολοίπου λόγω έκδοσης οριστικής πράξης προσδιορισμού φπα, φορολογικής περιόδου 2012, με την οποία οριστικοποιήθηκε το προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.”, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος, διότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 § 5 του ν. 2859/2000, όπως ισχύει και της ΠΟΛ 1100/24.06.2010, “Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποιήσεως 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”. Το αίτημα της προσφεύγουσας, για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, **υποβλήθηκε την 04.05.2016**, ήτοι, μετά το χρόνο παραγραφής, καθώς όπως προαναφέρθηκε, η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική χρήση 2009 και 2010 παραγράφηκε την 12.05.2013 και 12.05.2014 αντίστοιχα, ήτοι τρία έτη μετά την υποβολή των αντίστοιχων εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. των διαχειριστικών χρήσεων 2009 και 2010, καθόσον η υποβληθείσα με αρ. πρωτ. .... αίτηση προς επιστροφή φπα την 08.05.2013, θεωρείται ως μη υποβληθείσα, λόγω ανάκλησης αυτής, με την με αρ. πρωτ. ..../21.08.2013 αίτηση περί ανακλήσεως της ως άνω αίτησης.

**Σημειώνεται, ότι η προσφεύγουσα, με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσβάλλει την υπ’αρ. ..../20.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φπα, φορολογικής περιόδου 2012, και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της, αλυσιτελώς προβάλλεται.**

**Επειδή**, οι διατάξεις της Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 ( 2006/112/ΕΕ) σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζουν, ότι:

#### **Άρθρο 183**

*“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.....”*

**Επειδή**, από το γράμμα του άρθρου αυτού και, ιδίως, από τη φράση «με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν» προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-78/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2001, σ. I-8195, σκέψη 32· της 10ης Ιουλίου 2008, C-25/07, Sosnowska, Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψη 17, και της 12ης Μαΐου 2011, C-107/10, EnelMaritsalztok 3, σκέψεις 33 και 64).

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπέτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, [C-518/14](#), EU:C:2016:691, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

**Επειδή**, το σύστημα των εκπτώσεων και, ως εκ τούτου, των επιστροφών σκοπεύει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, [C-518/14](#),

ΕΥ:C:2016:691, σκέψη 27, και της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, SMS Group, [C-441/16](#), ΕΥ:C:2017:712, σκέψη 40 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

**Επειδή**, το γεγονός αυτό και μόνο δεν σημαίνει ότι το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι οι τρόποι επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ τους οποίους καθορίζουν τα κράτη μέλη δεν υπόκεινται σε κανένα έλεγχο από την άποψη του δικαίου της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-472/08, AlstomPowerHydro, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 15, και EnelMaritsalztok 3, προπαρατεθείσα, σκέψη 28).

**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 & 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**, σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, να τηρεί τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, η αρμόδια φορολογική αρχή, για τη διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, ενήργησε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις καθώς η οδηγία της 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 ( 2006/112/ΕΕ) σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει ενσωματωθεί στο ελληνικό δίκαιο.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδια Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, η δε υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με αριθ. Πρωτ. ....../18.09.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ....., και τον διακριτικό τίτλο ....., με Α.Φ.Μ. ...., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

**1)** της υπ' αριθ. ....../**20.07..2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

**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 :**

|                                    | <b>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ</b>  |
|------------------------------------|----------------------|----------------------|-------------------|
| <b>Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση</b> | <b>830.575,60</b>    | <b>120.780,24</b>    | <b>120.780,24</b> |

**2)** της υπ' αριθ. ....../**20.07..2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

**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 :**

|  | <b>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ</b> |
|--|----------------------|----------------------|------------------|
|--|----------------------|----------------------|------------------|

|                             |            |           |           |
|-----------------------------|------------|-----------|-----------|
| Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση | 775.429,90 | 30.319,28 | 30.319,28 |
|-----------------------------|------------|-----------|-----------|

3) της υπ' αριθ. ....../20.07..2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

**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 :**

|                                          | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ         |
|------------------------------------------|---------------|-------------------|-------------------|
| Πιστωτικό Υπόλοιπο                       | 672.478,06    | 0,00              | 0,00              |
| Χρεωστικό Υπόλοιπο                       |               | 88.334,32         | 88.334,32         |
| Πρόστιμο άρθρ. 58/58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. |               | 34.349,80         | 34.349,80         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>               |               | <b>122.684,12</b> | <b>122.684,12</b> |

4) της υπ' αριθ. ....../20.07..2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01–31.03.2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

**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 :**

|                                          | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ        |
|------------------------------------------|---------------|------------------|------------------|
| Πιστωτικό Υπόλοιπο                       | 0,00          | 0,00             | 0,00             |
| Χρεωστικό Υπόλοιπο                       |               | 19.885,06        | 19.885,06        |
| Πρόστιμο άρθρ. 58/58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. |               | 9.942,54         | 9.942,54         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>               |               | <b>29.827,60</b> | <b>29.827,60</b> |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.