



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 03/12/2019
Αριθμός απόφασης: 3284

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα την, κατά της υπ' αριθ. /21.06.2019 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/09/2017- 30/09/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /21.06.2019 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/09/2017- 30/09/2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /21.06.2019 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/09/2017- 30/09/2017, απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας επιχείρησης για επιστροφή Φ.Π.Α., ποσού 34.887,23 €. Συγκεκριμένα, το ως άνω αίτημα απορρίφθηκε καθόσον το αιτηθέν ποσό δημιουργήθηκε α) με τη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 34.238,70 € από τη φορολογική περίοδο 01/12/2011- 31/12/2011, και β) με τη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 648,53 € από τη φορολογική περίοδο 01/12/2012- 31/12/2012, και συνεπώς έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η θέση του ελέγχου περί παραγραφής είναι εσφαλμένη καθόσον ο προς επιστροφή Φ.Π.Α. προέκυψε από την υποβολή των υπ' αριθ. /13.11.2012 και /25.01.2013 δηλώσεων της υπερδωδεκάμηνης χρήσης 2011- 2012 και έκτοτε το εμφάνιζε και το ζητούσε σε κάθε δήλωση. Περαιτέρω, την 27/05/2019 κοινοποιήθηκε στον εκκαθαριστή της εταιρείας η με αριθμό /24.05.2019 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. με συνέπεια την αναβίωση της αξίωσης που προβλέπεται από το άρθρο 57§5 του ν. 2859/2000.
- Η απόρριψη της πρότασης συμψηφισμού της αξίωσης, ποσού 34.887,23 €, με υφιστάμενες υποχρεώσεις της εταιρείας είναι παράνομη.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 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, με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 και 5 του ν. 2859/2000 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:
 - ι) 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.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο.

Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού. ...

5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται **κατόπιν υποβολής αίτησης** και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38§1β' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Οι Υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι ορμόδια για την Επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α. [...] β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57§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, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 42§4 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72§43 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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, από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι για την εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 34 ν.2859/2000 προβλέπεται η τήρηση των διατάξεων της παραγραφής. Οι διατάξεις για την παραγραφή στο ΦΠΑ περιλαμβάνονταν στο άρθρο 57 του Κώδικα ΦΠΑ. Ωστόσο μετά τη θέση σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ. (ν.4174/213), με ισχύ από 01/01/2014, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του Κώδικα αυτού, δεδομένου ότι κατά το άρθρο 2 §1β του ΚΦΔ οι διατάξεις αυτού έχουν εφαρμογή και στο ΦΠΑ. Ειδικότερα παρόλο που ο Κώδικας ΦΠΑ προέβλεπε την παραγραφή του δικαιώματος του πολίτη να αξιώσει την επιστροφή του πιστωτικού του υπολοίπου ΦΠΑ στα τρία χρόνια από την εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, με την έναρξη εφαρμογής του ΚΦΔ και για πιστωτικά υπόλοιπα που γεννώνται μετά την 01/01/2014, εφαρμόζεται η πενταετία για λόγους ίσης μεταχείρισης, ώστε να παρέχεται δηλαδή στους φορολογούμενους χρόνος για το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που τους αναλογεί ο οποίος θα είναι ίδιος με αυτόν που εφαρμόζεται στην αντίθετη περίπτωση κατά την οποία το Δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε βάρος του φορολογούμενου.

Επομένως, για διαχειριστικές περιόδους πριν τη θέση σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (01/01/2014) ισχύουν τα αναφερόμενα στο άρθρο 57 του Κώδικα ΦΠΑ, ήτοι τριετής παραγραφή από την εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής, ενώ για τα

διαχειριστικές περιόδους μετά τη θέση σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής (01/01/2014) ισχύουν τα αναφερόμενα στο ΚΦΔ, (άρθρα 36 και 42), τα οποία γενικά προβλέπουν παραγραφή στην πενταετία, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με φόρο εκροών της περιόδου αυτής και των επομένων περιόδων μέχρι το χρόνο παραγραφής.

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προέκυψε με βάση τις πράξεις που έγιναν σε μία διαχειριστική περίοδο, μεταφέρεται για συμψηφισμό εντός των τριών επομένων ετών και συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με το φόρο εκροών των επομένων φορολογικών περιόδων των τριών αυτών ετών σε σχέση με το φόρο των εισροών που προκύπτει από τις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στις περιόδους αυτές.

Από 1.1.2014 με την εφαρμογή του ΚΦΔ ο χρόνος παραγραφής είναι πενταετής για πιστωτικά υπόλοιπα και αντιστοίχως πενταετής και ο χρόνος μεταφοράς.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθ./24.11.2017 Δήλωση Φ.Π.Α. και την υπ' αριθ./29.11.2017 αίτηση προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, με τις οποίες ζητούσε να της επιστραφεί το ποσό των 34.887,23 € από το πιστωτικό της υπόλοιπο φορολογικής περιόδου 01/09/2017- 30/09/2017, διότι πραγματοποίησε πράξεις του άρθρου 1 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1073/21-07-2014, οι οποίες προβλέπονται από τα άρθρα 24, 25, 26, 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Επειδή, συνεπεία των ως άνω εκδόθηκε η με αριθ./20.12.2017 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος.

Επειδή, από τις υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο ανά διαχειριστική περίοδο ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος	Ποσό
01/01/2011- 31/12/2011	34.238,70 €
01/01/2012- 31/12/2012	648,53 €

Επειδή, δεν υφίστανται εκροές μετά τον μήνα Αύγουστο του έτους 2011, και συνεπώς το συνεχώς μεταφερόμενο για έκπτωση ποσό των 34.887,23 δεν συμψηφίζεται με φόρο εκροών μετά την περίοδο αυτή.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της 30/09/2017, ύψους 34.887,23 €, το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά προς επιστροφή με την υπό κρίση αίτησή της, προέρχεται από το πιστωτικό υπόλοιπο των χρήσεων 2011 και 2012, ήτοι προέρχεται από πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργήθηκε πριν την έναρξη του ΚΦΔ (01/01/2014).

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε την ως άνω αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, την 29/11/2017, ήτοι μετά τρία έτη από την ημερομηνία που οι εκκαθαριστικές δηλώσεις διαχειριστικών περιόδων 01/01- 31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 όφειλαν να έχουν υποβληθεί εμπροθέσμως, ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§5 του ν.2859/2000, η απαίτηση της προσφεύγουσας για την επιστροφή του αιτούμενου ποσού έχει παραγραφεί.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην περίπτωση της έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 36 και 42 του ν.4174/2013, με τα οποία προβλέπεται παραγραφή στην πενταετία, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης **είναι νόμω αβάσιμος**, διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§43 του ν.4174/2013, για διαχειριστικές περιόδους πριν τη θέση σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (01/01/2014) ισχύουν τα αναφερόμενα στο άρθρο 57 του ν. 2859/2000, ήτοι τριετής παραγραφή από την εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή σε περίπτωση υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί εμπροθέσμως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.