



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20 / 11 / 2020

Αριθμός Απόφασης **2445**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **02/07/2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου οδός αρ., τ.κ., κατά της υπ' αριθμ. /2020 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, στην με αριθ. πρωτ. /2019 αίτησή του για επιστροφή ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την υπ' αριθμ. /2020 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, στην με αριθ. πρωτ. /2019 αίτησή του για επιστροφή ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013**,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **02/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης

απόφασης έγινε στις 17/06/2020, μετά δε τη 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./2020 **αρνητική απάντηση** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 αίτησης του προσφεύγοντος, απορρίφθηκε το αίτημά του για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013** ύψους **68.860,41€** λόγω αδυναμίας συμψηφισμού, καθόσον το δικαίωμά του προς επιστροφή έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω αρνητικής απάντησης προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, και να του επιστραφεί το αιτούμενο ποσό ΦΠΑ της χρήσης 2013, προβάλλοντας ότι:

- 1) Οι διατάξεις του άρθρου 57§5 του ν. 2859/2000 περί τριετούς παραγραφής, ισχύουν για εκκαθαριστικές δηλώσεις μέχρι τη χρήση 2012, ενώ για τη χρήση 2013, δεδομένου ότι η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται εντός του έτους 2014, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 36§§1,2 και 42§4 του ν. 4174/2013,
- 2) Έχει υποβάλει αίτηση επιστροφής εντός του έτους 2014 κατόπιν εντολής του προς τη λογίστρια με την οποία δεν είναι δυνατή καμία επικοινωνία λόγω εκκρεμότητας κακουργηματικής δικογραφίας, και δεν μπορεί να πληροφορηθεί για την τύχη της αίτησης του, ούτε να προσκομίσει αντίγραφο (ανωτέρα βία).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72§43 του ν. 4174/2013 (Α' 170), 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, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του Κώδικα ΦΠΑ - ν. 2859/2000 (Α' 248), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 62§5 του ν. 3842/2010 (Α' 58) και ισχύει, ορίζεται ότι: «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. ...», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 57§5 ίδιου κώδικα, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 62§14 του ν. 3842/2010 (Α' 58) και ίσχυε μέχρι και τη χρήση 2013, ορίζονταν τα ακόλουθα: «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 οφείλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως. Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποίησής 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, ...»,

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **ν. 2362/1995** περί Δημοσίου Λογιστικού (Α' 247), ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Στο **άρθρο 90** ότι: «1) Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής. 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής, ...»,

Στο **άρθρο 91** ότι: «Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος, η παραγραφή οποιοσδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής, ...»

Στο **άρθρο 93** ότι: «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου **διακόπτεται** μόνο: α) ... 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 42§4 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «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», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 36** του ίδιου νόμου 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 την **ΠΟΛ. 1100/2010** με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις μεταξύ άλλων και του άρθρου 62 του ν. 3842/2010, διευκρινίστηκε ότι: «**Αξίωση κατά του δημοσίου.** 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. 2362/95 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. [...] Έτσι η αξίωση κατά του δημοσίου προς επιστροφή φόρου, αναβιώνει από της κοινοποίησης πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, δηλαδή για τρία χρόνια από της κοινοποίησης 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 από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι ειδικώς ως προς το φόρο προστιθέμενης αξίας, δεδομένου ότι στο άρθρο 57 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει κατά την επίμαχη διαχειριστική περίοδο, περιλαμβάνεται ειδική διάταξη για την παραγραφή απαίτησης προς επιστροφή ΦΠΑ, δεν έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 90§1 του ν. 2362/1995 περί δημοσίου λογιστικού και κατά συνέπεια, προκειμένου περί επιστροφής ΦΠΑ σε επιχειρήσεις υποκείμενες στο φόρο, η σχετική αξίωση υπόκειται στον ειδικότερο κανόνα της τριετούς παραγραφής της παρ. 5 του άρθρου 57 του κώδικα ΦΠΑ - ν. 2859/2000.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως στις **25.04.2014** τη με αριθ. καταχώρησης εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, δια της οποίας δήλωσε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 69.694,20€. Στη συνέχεια στις **25.01.2019** υπέβαλε την υπ' αριθ./**2019 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ** του 4^{ου} τριμήνου του 2013, αιτούμενος ποσού επιστροφής ύψους 68.860,41€ και εν συνεχεία υπέβαλε τη με αρ. πρωτ./**2019 αίτησή του επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ**, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού σύμφωνα με τις διατάξεις του εδαφίου i περ. β παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1073/2004. Ακολουθώντας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./**2019 απόφαση της ΔΕΔ**, δια της οποίας, μεταξύ άλλων, προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ χρήσης 2013 προς μεταφορά στην επόμενη χρήση στο ποσό των **68.860,41€**.

Επειδή η αίτηση προς επιστροφή αφορά τη **χρήση 2013** και ως εκ τούτου **δεν έχουν εφαρμογή** οι διατάξεις του άρθρου **72§43** του ν. 4172/2013 (ΚΦΔ), ούτε και οι διατάξεις του άρθρου **42§4** του ίδιου κώδικα, καθόσον αυτές ισχύουν **από 01/01/2014**, αλλά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57§5 του κώδικα ΦΠΑ (ήτοι τριετής παραγραφή για την αξίωση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, η οποία εκκινεί από την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης).

Επειδή η υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, χρήσης 2013, αποτελεί **το αφετήριο γεγονός του επιγενόμενου λόγου** - απαίτηση κατά του Δημοσίου - και η ημερομηνία υποβολής της ήτοι **25/04/2014** αποτελεί τον χρόνο έναρξης της τριετούς παραγραφής,

Επειδή η αξίωση για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της χρήσης 2013, ύψους 68.860,41€, **είχε ήδη παραγραφεί από τις 25.04.2017**, ήτοι **3 έτη μετά την υποβολή της υπ' αριθμ. εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ**, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει έως τότε αίτημα επιστροφής του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου. Ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί διακοπής της παραγραφής δια της υποβολής αιτήσεώς του επιστροφής ΦΠΑ της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου εντός του έτους 2014, προβάλλεται αορίστως, καθόσον από τα στοιχεία της υπηρεσίας δεν προκύπτει να έχει υποβληθεί άλλη αίτηση επιστροφής ΦΠΑ αλλά ούτε και ο ίδιος προσκομίζει σχετικά στοιχεία για επιβεβαίωση του ισχυρισμού του.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **02/07/2020** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου οδός αρ., Τ.Κ., και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./**2020** αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, στην με αριθ. πρωτ./**2019** αίτησή του για επιστροφή ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013**, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Αναπληρώτρια προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.