



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 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 26.03.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1119

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 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27.07.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, που υφίσταται νομίμως και λειτουργεί σύμφωνα με τους νόμους (.....) των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής, διατηρεί την καταστατική έδρα της στη διεύθυνση, εκπροσωπείται νομίμως από τον (.....) (.....) του (.....), ύπατο αντιπρόεδρο της εν λόγω αλλοδαπής εταιρείας, κάτοικο Η.Π.Α., διατηρεί δε στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στο αριθ., υποκατάστημα με την επωνυμία «.....», πρώην «.....», με Α.Φ.Μ., και νόμιμος εκπρόσωπος του οποίου (εν Ελλάδι υποκαταστήματος) είναι ο (.....) του (.....), κάτοικος Η.Π.Α., με Α.Φ.Μ.:, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της από 31.01.2020 και υπ' αριθ. πρωτ. /2020 αίτησης της εταιρείας περί επιστροφής του προερχόμενου από τις φορολογικές περιόδους 01.02.2015-31.01.2016, 01.02.2016-31.12.2016, 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018 και 01.01.2019-31.12.2019 πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., συνολικού ύψους 155.363,75 €, το οποίο είχε μεταφερθεί διαδοχικά προς έκπτωση στις επόμενες ημερολογιακές περιόδους, μη καταστάντος δυνατού του συμψηφισμού του, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 27.07.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία 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:

Με την υπ' αρ. /2020 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α., η προσφεύγουσα, ζητά την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας συνολικού ύψους **155.363,75 €**, το οποίο ανεγράφη στον κωδικό 503 της από 31.01.2020 και υπ' αριθ. δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01.12.2019 - 31.12.2019, και το οποίο (πιστωτικό υπόλοιπο) προέρχεται από τις φορολογικές περιόδους των διαχειριστικών χρήσεων 01.02.2015 - 31.01.2016, 01.02.2016 - 01.01.2017 - 31.12.2017, 01.01.2018 - 31.12.2018 και 01.01.2019 - 31.12.2019, έχοντας εν συνεχεία μεταφερθεί διαδοχικά προς έκπτωση στις επόμενες ημερολογιακές περιόδους, δίχως να καταστεί δυνατός ο συμψηφισμός του, λόγω αδυναμίας μεταφοράς του προς συμψηφισμό, τόσο εξαιτίας της επικείμενης παρόδου της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος της προσφεύγουσας να αιτηθεί την επιστροφή Φ.Π.Α. όσο και καθότι δεν ήταν πλέον δυνατή η εκ νέου μεταφορά του προς έκπτωση/συμψηφισμό σε επόμενη φορολογική περίοδο (ελλείψει φορολογητέων εκροών κατά τις εν λόγω φορολογικές περιόδους των διαχειριστικών χρήσεων 01.02.2015 - 31.01.2016, 01.02.2016 - 31.12.2016, 01.01.2017 - 31.12.2017, - 31.12.2018 και 01.01.2019 - 31.12.2019).

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

1. Να επανεξετασθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας κατ' άρθρο 63 Ν. 4174/2013, η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της από 31.01.2020 και υπ' αριθ. πρωτ. /2020 αίτησης περί επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας, συνολικού ύψους 155.363,75 ευρώ, εκ του οποίου (α) ποσό 29.912,16 ευρώ προέρχεται από το φορολογικό έτος 2015 (διαχειριστική περίοδο 01.02.2015 - 31.01.2016), (β) ποσό 20.472,22 ευρώ προέρχεται από το φορολογικό έτος 2016 (διαχειριστική περίοδο 01.02.2016 - 31.12.2016), (γ) ποσό 24.807,04 ευρώ προέρχεται από το φορολογικό έτος 2017 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2017 - 31.12.2017), (δ) ποσό 32.839,00 ευρώ προέρχεται από το φορολογικό έτος 2018 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2018 - 31.12.2018) και (ε) ποσό 47.333,33 ευρώ προέρχεται από το φορολογικό έτος 2019 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2019 - 31.12.2019).

2. Να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της ως άνω, από 31.01.2020 και υπ' αριθ. πρωτ. /2020 αίτησης που υπέβαλε η προσφεύγουσα δια του εν Ελλάδι υποκαταστήματος της περί επιστροφής στην εταιρεία του, προερχόμενου από τις διαχειριστικές περιόδους 01.02.2015 - 31.01.2016, 01.02.2016 - 31.12.2016, 01.01.2017 - 31.12.2017, 01.01.2018 - 31.12.2018 και 01.01.2019 - 31.12.2019 πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας, συνολικού ύψους 155.363,75 ευρώ.

3. Να διαταχθεί η επιστροφή στην εταιρεία του αιτηθέντος από αυτή, δια του εν Ελλάδι υποκαταστήματος της, ποσού πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας συνολικού ύψους 155.363,75 ευρώ και δη νομιμοτόκως για τη χρονική περίοδο που θα μεσολαβήσει από της ημερομηνίας υποβολής της ανωτέρω αίτησης (31.01.2020) έως εξοφλήσεώς του,

προβάλλοντας τον ισχυρισμό, ότι, "ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών κατά παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας απέστη από την εξέταση του περιεχομένου και την αποδοχή της αίτησης της εταιρείας, η οποία υπεβλήθη δια του υποκαταστήματος της στην Ελλάδα, περί επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. που προερχόταν από τις φορολογικές (ημερολογιακές) περιόδους των διαχειριστικών χρήσεων 01.02.2015 - 31.01.2016, 01.02.2016 - 31.12.2016, 01.01.2017 - 31.12.2017, 01.01.2018 - 31.12.2018 και 01.01.2019 - 31.12.2019, συνολικού ύψους 155.363,75 ευρώ, το οποίο είχε μεταφερθεί διαδοχικά προς έκπτωση στις επόμενες ημερολογιακές περιόδους με τις οικείες περιοδικές

(μηνιαίες) δηλώσεις Φ.Π.Α. και το οποίο δηλώθηκε εν τέλει ως αιτούμενο προς επιστροφή ποσό με την περιοδική (μηνιαία) δήλωση Φ.Π.Α. της εταιρείας για την ημερολογιακή περίοδο 01.12.2019 - 31.12.2019, καθόσον συντρέχουν όλες οι κατά νόμο προϋποθέσεις για την επιστροφή του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α. στην εταιρεία”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), 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...”

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

“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.”

Άρθρο 34. 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) 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...”

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1073/21.7.2004** με Θέμα: Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α.(2859/2000).

Άρθρο 1 Δικαίωμα επιστροφής

“Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για: α) πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή, β) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου, γ) εισαγωγές, αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α, δ) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους”.

Άρθρο 3 Τρόπος επιστροφής

“1. Το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται:

- α) Χωρίς έλεγχο κατά 90% του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου, με βάση την υποβαλλόμενη κατάσταση, καθώς και τα προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, στο άρθρο 4 της παρούσας, δικαιολογητικά.
- β) Με προσωρινό έλεγχο:

Το υπόλοιπο 10% του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς και το εναπομένον όριο, εφόσον το σύνολο του φόρου που έχει ζητηθεί από το φορολογούμενο μέσα σε όλες τις φορολογικές περιόδους ή τη διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα 6.000 Ευρώ και χωρίς έλεγχο, εάν δεν υπερβαίνει αυτό το όριο.....

γ) Με τακτικό έλεγχο, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει διαπιστώσει από στοιχεία ή βάσιμες κατά την κρίση του πληροφορίες (π.χ. δελτία πληροφοριών, εκθέσεις έλεγχου κ.λπ.) που περιέρχονται σε γνώση του, ότι ο υποκείμενος στο φόρο ενήργησε ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου (για ανύπαρκτη συναλλαγή) ή στοιχείου, το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του ή ως εκδότης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή υπέπεσε σε κάθε άλλη παράβαση, η οποία συνιστά ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 Κ.Β.Σ. σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται η επιστροφή και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται :.....”

Άρθρο 6 Επιστροφή Φ.Π.Α. λοιπών περιπτώσεων.

“1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος:

α) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκτός από αυτές που ρυθμίζονται με το άρθρο 1 της παρούσας,

β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός όλου ή μέρους αυτού,

γ) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα,

επιστρέφεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού.

2. Προκειμένου να διενεργηθεί η επιστροφή του φόρου, υποβάλλεται αίτηση επιστροφής, όπως το συνημμένο υπόδειγμα 1, ύστερα από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης που θεμελιώνεται το δικαίωμα της επιστροφής.

Εξαιρετικά, η αίτηση επιστροφής μπορεί να υποβληθεί πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, με βάση περιοδική δήλωση, στις περιπτώσεις που η αναμονή του απαιτούμενου χρόνου για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, επιφέρει τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής της απαίτησης κατά του δημοσίου, όπως στην περίπτωση επιχείρησης που βρίσκεται υπό εκκαθάριση.

Επίσης, η αίτηση επιστροφής που υποβάλλεται από τον υπόχρεο μη υποκείμενο σε περίπτωση αχρεώστητης από αυτόν καταβολής του φόρου, μπορεί να ακολουθεί την έκτακτη δήλωση που υποβλήθηκε από αυτόν και με την οποία καταβλήθηκε αχρεώστητα ο φόρος.

Αρμόδιος να κρίνει αν συντρέχει περίπτωση αχρεώστητης καταβολής σε κάθε περίπτωση είναι ο Προϊστάμενος της οικείας Δ.Ο.Υ..

Στην αίτηση περιγράφεται η αιτία της επιστροφής και συνυποβάλλονται τα κατά περίπτωση δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει η ορθότητα του αιτήματος.

3. Η επιστροφή ενεργείται μετά από προσωρινό έλεγχο και μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών από την υποβολή της αίτησης.

Ο υποκείμενος στο φόρο ή ο υπόχρεος κατά περίπτωση, δικαιούται να ζητήσει το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. με τη διαδικασία του άρθρου αυτού, εφόσον έχει εξαντλήσει πρώτα τη δυνατότητα μεταφοράς του για συμψηφισμό. Σε περιπτώσεις, όμως, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του.

Αδυναμία συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους συνήθως υπάρχει, όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησής του ή η αξία των φορολογητέων εκροών είναι χαμηλότερη από την αξία των φορολογητέων εισροών κ.λπ.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει σε κάθε περίπτωση εάν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού....”

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1090/2.4.2012** (ΦΕΚ Β' 1146/10-04-2012) με Θέμα: Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες

Άρθρο 1 Περιγραφή διαδικασιών αίτησης επιστροφής και αξιολόγησή της από τη φορολογική αρχή

“Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει με την υποβολή περιοδικών ή εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν επιθυμεί τη μεταφορά του για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, επιστρέφεται από το δημόσιο, ως εξής:

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού συστήματος TAXISnet.

2. Η υλοποίηση της επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά προτεραιότητα με κριτήριο το χρόνο υποβολής της αίτησης επιστροφής.

3. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ), μέχρι τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το μήνα εντός του οποίου υποβάλλεται η αίτηση επιστροφής, πραγματοποιεί ηλεκτρονική επεξεργασία διαθέσιμων στοιχείων, σχετικά με τη συμμόρφωση των υποκείμενων στο φόρο και τη συμφωνία των αιτούμενων προς επιστροφή ποσών με τα δεδομένα των υποβαλλόμενων δηλώσεων, χρησιμοποιώντας μέθοδο ανάλυσης κινδύνου και αποστέλλει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ηλεκτρονικό αρχείο με αιτήσεις για τις οποίες η επιστροφή πρέπει να πραγματοποιηθεί κατόπιν διενέργειας προσωρινού ελέγχου.

4. Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται:

α) Να πραγματοποιήσουν την επιστροφή για όσες αιτήσεις επιστροφής δεν απαιτείται προσωρινός έλεγχος εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την παραλαβή του αρχείου, σύμφωνα με το άρθρο 2 της παρούσας και στη συνέχεια ενημερώνουν τη ΓΓΠΣ, απολογιστικά.

β) Να διενεργήσουν προσωρινό έλεγχο για τις αιτήσεις επιστροφής που απαιτείται το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παραλαβή του αρχείου.

γ) Στην περίπτωση που από τον ανωτέρω προσωρινό έλεγχο κριθεί απαραίτητο, διενεργείται τακτικός έλεγχος, ο οποίος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, εκτός από την περίπτωση που η αίτηση επιστροφής αφορά φορολογική περίοδο για την οποία δεν έχει παρόλτι η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το σχετικό ΑΦΕΚ εκδίδεται το αργότερο εντός μηνός από την ολοκλήρωση των ανωτέρω ελέγχων (προσωρινού ή τακτικού)...”

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1067/3.4.2013** (ΦΕΚ Β' 775/03-04-2013), με Θέμα: Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες - Τροποποίηση των ΑΥΟ ΠΟΛ 1090/2012 και ΠΟΛ 1073/2004 - Κατάργηση των ΑΥΟ ΠΟΛ 1016/2010 και 1108/2010

“5. Διατάξεις της ΑΥΟ [ΠΟΛ.1073/21.7.2004](#) που αφορούν τον τρόπο επιστροφής, ήτοι χωρίς ή κατόπιν ελέγχου ή βάσει υπολογισμού ορίων καταργούνται, εφαρμοζόμενων των διατάξεων της ΑΥΟ [ΠΟΛ.1090/2.4.2012](#), όπως τροποποιούνται με την παρούσα. Η διάταξη αυτή ισχύει και για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας. Από την έκδοση της παρούσας καταργούνται επίσης διατάξεις της ΑΥΟ [ΠΟΛ.1073/21.7.2004](#) που αφορούν το χρόνο γένεσης του δικαιώματος υποβολής αιτήματος επιστροφής. Μέχρι την υιοθέτηση της ηλεκτρονικής υποβολής της αίτησης επιστροφής, συνεχίζουν να ισχύουν οι διατάξεις της ΑΥΟ [ΠΟΛ.1073/21.7.2004](#), όσον αφορά τον τρόπο υποβολής της αίτησης, τα δικαιολογητικά που τη συνοδεύουν καθώς και τις ενέργειες της Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση της αίτησης”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 1.Γενικά

“Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά”.

Άρθρο 2.Πεδίο εφαρμογής

“1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).....”

Άρθρο 23.Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.”

Άρθρο 42.Επιστροφή φόρου

“1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή εγγράφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.....

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.....

5. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.....”

Άρθρο 72.Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

“27. Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του Κώδικα Φ.Π.Α., που κυρώθηκε με το ν. 2859/2000, όπως αυτός ισχύει μέχρι 31.12.2013 κατά το μέρος που οι διατάξεις αυτές έχουν καταργηθεί με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι 31.8.2014 ή μέχρι την έκδοση αποφάσεων του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον αυτές εκδοθούν σε προγενέστερο χρόνο”.

Άρθρο 73.Έναρξη ισχύος

“Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.”

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις προκύπτει, ότι: 1. η με αριθμό ΠΟΛ. 1090/2012 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, η οποία έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α., δεν καταργήθηκε με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αφού δεν υπάρχει σχετική ρητή διάταξη και συνεπώς εξακολουθεί να ισχύει μέχρι την έκδοση απόφασης του αρμοδίου οργάνου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΔ. και 2. οι διατάξεις της ως άνω ΠΟΛ 1090/2012, οι οποίες ρυθμίζουν τη διαδικασία επιστροφής Φ.Π.Α. προς επιχειρήσεις και επιτηδευματίες, ως ειδικές υπερισχύουν της γενικής ρύθμισης του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ.. Κατόπιν αυτών, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 3 και 4 παρ. β της ως άνω ΠΟΛ 1090/2012, προκύπτει ότι εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού ίσου ή ανώτερου των 100.000 € η Φορολογική Διοίκηση, προβαίνει στην επιστροφή του αφού διενεργήσει προσωρινό έλεγχο των φορολογικών περιόδων στις οποίες γεννήθηκε ή/και από τις οποίες αυτός προέρχεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την από 31.01.2020 και με αριθ. πρωτ./2020 αίτηση περί επιστροφής του προερχόμενου από τις φορολογικές περιόδους 01.02.2015-31.01.2016, 01.02.2016-31.12.2016, 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018 και 01.01.2019-31.12.2019 πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., συνολικού ύψους 155.363,75 €, το οποίο ανεγράφη στον κωδικό 503 της δήλωσης Φ.Π.Α. για την ημερολογιακή περίοδο 01.12.2019-31.12.2019, το οποίο είχε μεταφερθεί διαδοχικά προς έκπτωση στις επόμενες ημερολογιακές περιόδους, μη καταστάντος δυνατού του συμψηφισμού του.

Επειδή, για την επιστροφή του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., και σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, πρέπει να διενεργηθεί μερικός έλεγχος για τις φορολογικές περιόδους από 01.02.2015 έως και 31.12.2019.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις απόψεις που υπέβαλε προς την υπηρεσία μας η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, στα πλαίσια της προπεριγραφείσας διαδικασίας, έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα οι κάτωθι εντολές μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.:

- α) Αρ. εντολής/...../2017 μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., που αφορά την φορολογική περίοδο 01/02/2014 - 31/01/2015, και της οποίας ο έλεγχος έχει ολοκληρωθεί.
- β) Αρ. εντολής/...../2018 μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., που αφορά την φορολογική περίοδο 01/02/2013 - 31/03/2015, και της οποίας ο έλεγχος έχει ολοκληρωθεί.
- γ) Αρ. εντολής/...../2019 μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., που αφορά την φορολογική περίοδο 01/04/2015 - 30/04/2016, και της οποίας ο έλεγχος έχει ολοκληρωθεί.
- δ) Αρ. εντολής/...../2019 μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., που αφορά την φορολογική περίοδο 01/05/2016 - 31/03/2017, και της οποίας ο έλεγχος είναι σε διενέργεια και δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι σήμερα
- ε) Αρ. εντολής/...../2019 μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., που αφορά την φορολογική περίοδο 01/04/2017 - 31/12/2017, και της οποίας ο έλεγχος είναι σε διενέργεια και δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι σήμερα και
- στ) Αρ. εντολής/...../...../2019 μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., που αφορά την φορολογική περίοδο 01/04/2017 - 30/06/2019, και της οποίας ο έλεγχος είναι σε διενέργεια και δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι σήμερα.

Επειδή, μέχρι την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται για την προσφεύγουσα με βάση τις παραπάνω εντολές ελέγχου δεν έχει ολοκληρωθεί για όλες τις φορολογικές περιόδους, ήτοι, δεν έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου και οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., και ως εκ τούτου δεν υφίστανται διαφορές ουσίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της φορολογικής αρχής, και δεν υπάρχει άπρακτο τρίμηνο από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, αφού έχουν εκδοθεί σχετικές εντολές ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./27.07.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., ως απαραδέκτου υποβληθείσας, λόγω μη ολοκλήρωσης του σχετικού ελέγχου.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.