



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 18/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1798

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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 2020/23.10.2020 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2022 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, νομίμως εκπροσωπούμενης από τη διαχειρίστρια, κατοίκου, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /15-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 18/1/2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά 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./15-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών καταλογίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 40.427,14 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 20.213,57 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 14-12-2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. ο οποίος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./3-6-2019 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών για τη φορολογική περίοδο 1/1/2015 – 31/12/2015.

Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψε ότι στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Α' τριμήνου 2015 η προσφεύγουσα εταιρία μετέφερε προς συμψηφισμό πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο είχε προκύψει από τις περιοδικές δηλώσεις των χρήσεων 2009 και 2010. Συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη μετέφερε από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του 2009, υποβληθείσα την 8/3/2010, πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 40.562,80 ευρώ το οποίο συμψήφισε κατά ένα μέρος με τον Φ.Π.Α. εκρών του 2010 ποσού 34.239,72 ευρώ. Το υπόλοιπο ποσό, ύψους 6.323,08 ευρώ, που δεν κατάφερε να συμψηφίσει, το πρόσθεσε στον Φ.Π.Α. εισρών του 2010 ποσού 34.104,06 ευρώ, εμφανίζοντας τελικά στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του 2010, υποβληθείσα την 12/4/2011, πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 40.427,14 ευρώ. Το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο μεταφέρθηκε στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου από 1/1/2015 – 31/3/2015, με την οποία η προσφεύγουσα το εξέπεσε στο σύνολό του.

Βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, σύμφωνα με τις τότε ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 32 παράγραφος 3 & άρθρο 57 παράγραφος 5 του Ν.2859/2000) το πιστωτικό υπόλοιπο που προέκυπτε σε μία φορολογική περίοδο ήταν δυνατό να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο που σχηματίστηκε μέσα στα επόμενα τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης η οποία αφορούσε τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης. Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρία είχε δικαίωμα να συμψηφίσει το πιστωτικό υπόλοιπο του 2008 ποσού 24.390,46 ευρώ και το πιστωτικό υπόλοιπο του 2009 ποσού 40.562,80 ευρώ μέχρι και τις δηλώσεις Φ.Π.Α. των ετών 2012 και 2013 αντίστοιχα. Ωστόσο, δεδομένου ότι κατά τα έτη που ακολούθησαν μέχρι και την παραγραφή του δικαιώματός της η ελεγχόμενη δε σχημάτισε ισόποσο χρεωστικό υπόλοιπο προς

έκπτωση του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου, υπήρχε η δυνατότητα να ζητηθεί η επιστροφή του ποσού μετά την εξάντληση του δικαιώματος συμψηφισμού με υποβολή σχετικής αίτησης, την οποία όμως ουδέποτε υπέβαλε η προσφεύγουσα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή που κατέθεσε εμπρόθεσμα στη ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών η προσφεύγουσα εταιρία προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Τα ελεγκτικά όργανα υπερέβησαν τη χρονική αρμοδιότητά τους, λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου, με αποτέλεσμα να προχωρήσουν σε άκυρη έκθεση ελέγχου και καταλογιστική πράξη. Η έκθεση ελέγχου θεωρήθηκε από τους αρμόδιους ελεγκτές σε χρόνο κατά τον οποίο είχε παρέλθει η διάρκεια ισχύος της εντολής ελέγχου, ήτοι δύομισι χρόνια μετά την έκδοση της τελευταίας, γεγονός που επέφερε αυτόματα την ακυρότητα τόσο της έκθεσης ελέγχου όσο και της σχετικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου.
2. α) Δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προερχόμενο από χρήσεις μη ελεγχόμενες, για τις οποίες το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο έχει παραγραφεί. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 περί παραγραφής, δε μπορεί να γίνει κοινοποίηση φύλλων ελέγχου μετά την πάροδο πενταετίας από το έτος μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Επιπλέον, και οι διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) όριζαν ότι παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου μετά την πάροδο πενταετίας. Συνεπεία των ανωτέρω, το Δημόσιο δεν έχει δικαίωμα επιβολής φόρου για χρήσεις πριν το 2015, τα λογιστικά στοιχεία των οποίων έχουν καταστεί οριστικά και ανέλεγκτα ως προς την προέλευσή τους. Θα έπρεπε επομένως ο έλεγχος, ο οποίος διενεργήθηκε το 2021, να μην ασχοληθεί με το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 40.424,17 ευρώ που μεταφέρθηκε στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Α'τρίμηνου του 2015 αλλά προέκυψε το φορολογικό έτος 2010, δεδομένου ότι το δικαίωμα επιβολής φόρου για το εν λόγω φορολογικό έτος είχε παραγραφεί.
β) Με τις ΠΟΛ 1191/2017, 1192/2017 και 1194/2017 αλλά και τις υπ' αριθμ. 172-3/2018, 1623/2016 και 1057/2020 αποφάσεις του ΣΤΕ δε συντρέχει περίπτωση ενεργοποίησης της διάταξης περί δεκαετούς παραγραφής δεδομένου ότι εκλείπει η έννοια του «συμπληρωματικού» στοιχείου από τα πορίσματα του ελέγχου. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολούθησε ο αρμόδιος ελεγκτής, επαληθεύοντας τις εγγραφές των τηρούμενων από την εταιρία βιβλίων και στοιχείων, ανήκουν στα βασικά και τακτικά μέσα του φορολογικού ελέγχου τα οποία όφειλε η Φορολογική Διοίκηση να ελέγξει έγκαιρα και επίκαιρα, εφόσον τα είχε στη διάθεσή της πριν την παρέλευση του διαστήματος της πενταετούς παραγραφής.
γ) Ο έλεγχος εσφαλμένα επικαλείται το άρθρο 57 παράγραφος 5 του Κώδικα Φ.Π.Α. προκειμένου να στοιχειοθετήσει τη παράνομη ενέργεια της μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. του 2010 σε δήλωση του 2015. Συγκεκριμένα, το άρθρο αφορά την τριετή παραγραφή του δικαιώματος του φορολογούμενου να ζητήσει την επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου που δεν έχει συμψηφιστεί ενώ η εταιρία ουδέποτε υπέβαλε αίτημα

επιστροφής του Φ.Π.Α. Κατά τη γνώμη της, επομένως, η διάταξη που πρέπει να εφαρμοστεί για τη μεταφορά και όχι την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου είναι αυτή της πενταετούς παραγραφής.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 25 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.»

Επειδή, εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές...»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 3762/2009 και 4876/2009 αποφάσεις του ΣτΕ οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 § 3 του Ν.4174/2013, άρθρο 28 § 2 του Ν.4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παράγραφος 5 & 6 του Ν.2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του Ν.158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή ακόμη η υπ' αριθ. με ημερομηνία έκδοσης 3/6/2019 εντολή ελέγχου της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών περιλαμβάνει όλα τα προβλεπόμενα από το νόμο στοιχεία, μεταξύ των οποίων και η διάρκεια του ελέγχου που έχει οριστεί έως την 31/12/2021, ενώ η οικεία έκθεση ελέγχου συντάχθηκε την 14/12/2021 και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκε την 15/12/2021, συνάγεται ότι τόσο η έκθεση όσο και η πράξη ήταν εμπρόθεσμες και έγκυρες.

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ελεγκτικά όργανα υπερέβησαν τη χρονική τους αρμοδιότητα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ - *Παραγραφή*, 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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΔΕΕ C-533/16 απόφαση του δικαστηρίου έχει κριθεί ότι:

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

Επειδή με την με αριθ. Πρωτ. ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013 της ΓΓΔΕ προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι:

«1.2. Έλεγχος αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής του κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Εξετάζεται αν μετά την υποβολή σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση, όχι νόμιμα, συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση, στις επόμενες περιόδους, το ποσό του οποίου ζήτησε την επιστροφή. Ελέγχεται επίσης η εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής για το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό του Φ.Π.Α.

Συνάγεται ότι την 15/12/2021 το Δημόσιο είχε δικαίωμα να επιβάλλει φόρο για τη φορολογική περίοδο από 1/1/2015 – 31/12/2015, δεδομένου ότι η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης Φ.Π.Α. έληγε μέσα στο 2016.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 43 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει από 1/1/2014, 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 57 του Ν.2859/2000 - *Παραγραφή* 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 το άρθρου 32 παράγραφος 3 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, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 – *Επιστροφή φόρου* του ως άνω νόμου ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο ότι:

«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:
 - ι) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή...»

Επειδή με βάση την ΠΟΛ 1082/18-4-2013 - *Διεκπεραίωση εκκρεμών αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.* - προβλέπεται ότι:

«3. Όσον αφορά τη διαχείριση του δεύτερου αρχείου που αφορά στις υποθέσεις που είναι ενδεχόμενο να έχουν παραγραφεί, διευκρινίζουμε τα εξής:

- α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 5 του άρθρου 57](#) του Κώδικα ΦΠΑ, η παραγραφή του δικαιώματος επιστροφής ΦΠΑ επέρχεται μετά την πάροδο τριών ετών από την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης ή την προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής στην περίπτωση εκπροθέσμης ή μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Κατά συνέπεια αιτήσεις που έχουν υποβληθεί κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου μπορούν να θεωρηθούν παραγεγραμμένες μετά την πάροδο τριετίας από την υποβολή ή την προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο. Στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής υποβληθεί μετά την καταληκτική προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης, η αίτηση αυτή διακόπτει την παραγραφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β' του άρθρου 93 του ν.[2362/1995](#) (ΦΕΚ 247 Α'/27.11.1995), όπως ισχύει....»

Επειδή είχε παραγραφεί το δικαίωμα της εταιρίας να μεταφέρει προς έκπτωση τον Φ.Π.Α. εισροών των προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων (13/11/2007 – 31/12/2007, 1/1/2008 – 31/12/2008, 1/1/2009 – 31/12/2009 και 1/1/2010 – 31/12/2010) προκειμένου να τον συμψηφίσει με τον Φ.Π.Α. εκροών σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους, πρακτική που τελικά ακολούθησε όπως καταδεικνύεται στον ακόλουθο πίνακα:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Φ.Π.Α. ΕΚΡΟΩΝ	Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΤΡΙΕΤΙΑ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ
13/11/2007- 31/12/2007	0	0	0	0	0	17/3/2008 (ΠΟΛ.1157/19- 12-2007)	17/3/2011
1/1/2008- 31/12/2008	62.926,56	87.317,02	24.390,46	0	24.390,46	9/3/2009 (ΠΟΛ1154/14-11- 2008)	9/3/2012
1/1/2009- 31/12/2009	29.899,35	46.071,69	16.172,34	24.390,46	40.562,80	8/3/2010 (ΠΟΛ1141/13-11- 2009)	8/3/2013
1/1/2010- 31/12/2010	34.239,72	34.104,06	-135,66	40.562,80	40.427,14	12/4/2011 (ΠΟΛ1026/9-2- 2011)	12/4/2014
1/1/2011- 31/12/2011	0	21.594,86	21.594,86	40.427,14	62.022,00	8/6/2012 (ΠΟΛ1127/25-5- 2012)	8/6/2015
1/1/2012- 31/12/2012	0	4.002,68	4.002,68	62.022,00	66.024,68	30/4/2013 (ΠΟΛ1071/9-4- 2013)	30/4/2016
1/1/2013- 31/12/2013	0	5.492,90	5.492,90	66.024,68	71.517,58	5/5/2014 (ΠΟΛ1127/30-4- 2014)	
1/1/2014- 31/12/2014	0	111.542,42	111.542,42	71.517,58	183.060,00		
1/1/2015- 31/3/2015	317.750,07	124.590,25	193.159,82	183.060,00	-10.099,82		

Επειδή βάσει των ανωτέρω, και λαμβάνοντας υπόψη ότι το πιστωτικό υπόλοιπο συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με το φόρο εκροών, δεδομένου ότι κατά τις φορολογικές περιόδους 1/1/2011-31/12/2011, 1/1/2012-31/12/2012, 1/1/2013-31/12/2013 και 1/1/2014-31/12/2014 η προσφεύγουσα δεν είχε φορολογητέες εκροές ώστε να συμψηφίσει το πιστωτικό υπόλοιπο της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2010 ποσού 40.427,14 ευρώ, επειδή δεν υπήρχε η δυνατότητα συμψηφισμού του ποσού αυτού κατά τις ανωτέρω χρήσεις, έπρεπε να υποβάλλει αίτημα επιστροφής του εντός της προβλεπόμενης τριετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επομένως είναι ορθή η κρίση του ελέγχου να αναμορφώσει το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου που δηλώθηκε με την υπ' αριθ./29-4-2015 δήλωση Φ.Π.Α. της περιόδου 1/1/2015-31/3/2015, από 183.060,00 ευρώ σε 142.632,86 ευρώ, μην αναγνωρίζοντας προς έκπτωση το ποσό των 40.427,14 ευρώ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθμ./18-1-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθμ./15-12-21 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Υπόλοιπο φόρου εισροών φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015	40.427,14 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ.	20.213,57 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	60.640,71 ευρώ

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

Ακριβές αντίγραφο

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

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

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.