



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 7-11-2014

Αριθμός απόφασης: 3584

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 08-09-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «», ΑΦΜ, με έδρα - Γλυφάδα, κατά: α) της υπ' αριθ./3-7-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος (κύριος) ποσού 1.148.030,13€, πλέον 1.377.636,15€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) ήτοι συνολικού ποσού 2.525.666,28€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2010, β) της από 3-7-2014 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α, θεωρημένης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, χρήσεων 2009, 2010 & 2011 και γ) της απορριπτικής απόφασης επί της με αριθ. πρωτ./27-3-2013 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α, που προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Την υπ' αριθ./3-7-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2010, β) την από 24-6-2014 θεωρημένη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας έκθεση μερικού ελέγχου

Φ.Π.Α, χρήσεων 2009, 2010 & 2011 και γ) την απορριπτική απόφαση επί της με αριθ. πρωτ./27-3-2013 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α, που προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 6/11/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 08-09-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «, ΑΦΜ, 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:

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε κατά:

Α) Της υπ' αριθ./3-7-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος (κύριος) ποσού 1.148.030,13€, πλέον 1.377.636,15€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) ήτοι συνολικού ποσού 2.525.666,28€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2010.

Β) Της με ημερομηνία θεώρησης 3-7-2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας Έκθεσης Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α (άρθρου 50 Ν. 2859/2000), για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 έως 31/12/2009, 01/01 έως 31/12/2010 και 01/01 έως 31/12/2011, η οποία κοινοποιήθηκε με την ανωτέρω πράξη.

Γ) Της απορριπτικής απόφασης επί της με αριθ. πρωτ./27-3-2013 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α ποσού 1.744.697,15 ευρώ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, για τη για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2011, η οποία προκύπτει από την έκθεση ελέγχου .

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας προέκυψε κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α, των διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2009, 1/1-31/12/2010 και 1/1-31/12/2011, στα τηρούμενα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία της ανωτέρω επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48Α του Ν. 2859/00 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1073/21-7-2004, με αιτία την με αρ. πρωτ./27-3-2013 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για την επιστροφή του πιστωτικού υπόλοιπου Φ.Π.Α, ποσού 1.744.697,15 ευρώ, που προκύπτει στη χρήση 2011. Η ανωτέρω επιχείρηση, δια του φορολογικού της αντιπροσώπου, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ Φ.Α Ε Αθηνών: α) για τη χρήση 2009, την υπ' αριθμ./17-3-2010 αρχική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α με μηδενικό πιστωτικό υπόλοιπο, β) για την χρήση 2010 την υπ' αριθμ./12-4-2011 αρχική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α με πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση 439.221,05 ευρώ και για την χρήση 2011 την υπ' αριθμ./3-5-2012 αρχική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α με πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση 64.313,65 ευρώ.

Εν συνεχεία, στις 21-3-2013, δια του νέου της φορολογικού αντιπροσώπου με διεύθυνση στη Γλυφάδα, υπέβαλε στην ίδια ως άνω Δ.Ο.Υ, την υπ' αριθμ. εκπρόθεσμη τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α για τη χρήση 2009, με πιστωτικό υπόλοιπο 1.501.646,87 ευρώ για έκπτωση στην επόμενη διαχ/κή περίοδο. Στις 26-3-2013 υπέβαλε στην ίδια Δ.Ο.Υ, την υπ' αριθμ. εκπρόθεσμη τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α για τη χρήση 2010, με πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση στην επόμενη διαχ/κή περίοδο 2.183.918,16 ευρώ και στις 26-3-2013 την υπ' αριθμ. εκπρόθεσμη τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α για τη χρήση 2011, με πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση 64.313,65 ευρώ και πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή 1.744.697,15 ευρώ.

Ο μερικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας απέρριψε την απαίτηση για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου προερχόμενου από τη χρήση 2009, ποσού 1.501.646,87 ευρώ λόγω παραγραφής του. Από τον ίδιο έλεγχο εκτός της ανωτέρω απόρριψης της απαίτησης, προέκυψε στη χρήση 2010 (από άλλη αιτία) για καταλογισμό Φ.Π.Α μετά των πρόσθετων φόρων, συνολικού ποσού 2.525.666,28 ευρώ, ως και πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α για έκπτωση στην επόμενη χρήση 940.877,34 ευρώ. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω επαναπροσδιορίστηκε (μεταφερόμενου του πιστωτικού υπολοίπου της χρήσης 2010) το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2011, διαμορφώνοντάς το σε ποσό ύψους 443.664,76 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

1) Το δικαίωμα μεταφοράς για έκπτωση του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α από τη χρήση 2009 στη χρήση 2010 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

2) Οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 5 του Ν. 2859/2000 δεν εφαρμόζονται στην προκειμένη περίπτωση καθώς ισχύουν μετά τις 23-4-2010, ημερομηνία δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ. του Ν. 3842/2010 και δεν προβλέπεται η αναδρομική ισχύς τους.

3) Το πιστωτικό υπόλοιπο δεν συνιστά «αχρεωστήτως καταβληθέντα» ποσά και ως εκ τούτου πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 90 του Ν. 2362/95 περί πενταετούς παραγραφής.

4) Δεν έχει παρέλθει σε κάθε περίπτωση η τριετία.

5) Ορθώς εξέπεσε το Φ.Π.Α τιμολογίων στην επόμενη χρήση από την έκδοσή τους σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/Ε.Κ. καθώς έπρεπε να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο.

6) Δεν προβλέπεται, ούτε από την οδηγία 2006/112/Ε.Κ. ούτε από την εσωτερική νομοθεσία, το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α εισροών μόνο στη χρήση εντός της οποίας εκδόθηκαν τα τιμολόγια.

7) Οι πρόσθετοι φόροι είναι δυσανάλογοι και όχι σύμφωνοι με την αρχή της αναλογικότητας.

8) Το πιστωτικό υπόλοιπο πρέπει να επιστραφεί νομιμοτόκως.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1005/10-1-2003 κοινοποιήθηκε η με αριθμό/2002 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, για ενημέρωση και ανάλογη εφαρμογή. Με την ως άνω γνωμοδότηση έγιναν δεκτά τα εξής: «... . Γενικότερα, σε ότι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι "αρχήθεν" αχρεωστήτως καταβληθείσες, προβλέπεται τριετής χρόνος παραγραφής από της καταβολής αυτών, (εδάφ. α' της παρ. 2 άρθρο 90 ν. 2362/95), ενώ στην περίπτωση, κατά την οποία η καταβολή είναι κατ' αρχήν νόμιμη, αλλά εκ των υστέρων προκύπτει λόγος αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο "επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου".

Επειδή η νομολογία, ερμηνεύοντας τον όρο «αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά» του άρθρου 91 παρ. 2 του τότε ισχύοντος ΚΔΛ (ν.δ. 321/1969, ήδη άρθρο 90 παρ. 2 Ν. 2362/1995, που είναι ο νυν ισχύων ΚΔΛ), υποστήριξε πως η εξαρχής απουσία αιτίας για την καταβολή χρηματικού ποσού (δηλαδή ήδη κατά τον χρόνο της καταβολής του) και η επιγενόμενη άρση της αιτίας μιας τέτοιας καταβολής (δηλαδή μετά την καταβολή του), υπαγόμενες στην ευρύτερη έννοια της «αχρεώστητης» καταβολής, δε θα πρέπει να αντιμετωπίζονται διαφορετικά, αφού στην ουσία πρόκειται για την ίδια περίπτωση. Με αυτά τα δεδομένα θεώρησε, σε ό,τι αφορά στην παραγραφή

των αντίστοιχων αξιώσεων επιστροφής των αδικαιολόγητα καταβληθέντων ποσών, «φυσιολογική» (από την άποψη της γραμματικής ερμηνείας) την υπαγωγή (και) των δύο περιπτώσεων στη ρύθμιση του άρθρου 91 παρ. 2 ΚΔΛ (ν.δ. 321/1969, πλέον άρθρο 90 παρ. 2 εδ. α' Ν. 2362/1995), της 3ετούς δηλαδή παραγραφής των αξιώσεων επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων χρηματικών ποσών στο Δημόσιο.

Επειδή σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995 ορίζεται ότι : « παρ.1: Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.

παρ. 2: Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από την καταβολή.

Κατά συνέπεια στην περίπτωση επιστροφής Φ.Π.Α από το Δημόσιο ισχύει η τριετής παραγραφή της απαίτησης(δικαιώματος) επιστροφής. Η επιστροφή Φ.Π.Α προκύπτει επειδή ο φόρος είτε καταβλήθηκε εξ αρχής αχρεώστητα (αρχήθεν) είτε καταβλήθηκε από λόγους που δημιουργήθηκαν εκ των υστέρων (επιγενόμενοι λόγοι). Τα ανωτέρω ισχύουν μετά την γνωμοδότηση 656/2002 του Ν.Σ.Κ, η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1005/2003.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 91 του Ν. 2362/1995, ορίζεται ότι: « Έναρξη παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος, η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής».

Επειδή στην περίπτωση υποβολής εμπρόθεσμης εκκαθαριστικής δήλωσης με πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α(επιγενόμενος λόγος) κρίσιμο χρονικό σημείο για την έναρξη τριετούς παραγραφής της σχετικής κατά του Δημοσίου απαίτησης, αποτελεί η ημερομηνία πραγματικής υποβολής και όχι η υπό του νόμου οριζόμενη ως καταληκτική (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 62/2007 ΠΟΛ. 1076/07). Σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1076/2007, το χρονικό σημείο επελεύσεως του «επιγενόμενου λόγου αχρεώστητης καταβολής Φ.Π.Α.» για την έναρξη της τριετούς παραγραφής αξίωσης κατά του Δημοσίου από επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., είναι ο χρόνος υποβολής της υποχρεωτικής (άρθρο 38 παρ, 1 περ. β' του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ) εκκαθαριστικής δηλώσεως, κατά την οποία συντελείται ο τελικός διακανονισμός της εκπτώσεως του φόρου.

Επειδή με την περ. β' του άρθρου 93 του Ν. 2362/1995 ορίζεται ότι η παραγραφή διακόπτεται μόνο: «α..., β) Με την υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση της αρμόδιας, για την πληρωμή της απαίτησης, 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 το άρθρο 57 παρ. 5 του Ν. 2859/2000 ορίζει ότι: 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.... . 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 ανωτέρω διάταξη η οποία εισήχθει με το άρθρο 62 παρ. 14 του Ν. 3842/2010 καθώς και η διευκρινιστική ΠΟΛ 1204/29-12-2010 δεν επιφέρουν καμία αλλαγή όσον αφορά την τριετή παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου από επιστροφή Φ.Π.Α.

Επειδή 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. Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 του Ν. 3842/2010 διατηρείται ο ίδιος χρόνος παραγραφής της αξίωσης κατά του δημοσίου όπως οριζόταν στις διατάξεις του δημοσίου λογιστικού(Ν. 2362/1995) , απλώς επαναδιατυπώνεται και ενσωματώνεται στον κώδικα Φ.Π.Α.

Επειδή για τη χρήση 2009, υποβλήθηκε εμπρόθεσμα η υπ' αριθμ./17-3-2010 αρχική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α, (ημερομηνία λήξης της ηλεκτρονικής καταχώρησης 22-3-2010). Στις 21-3-2013, υποβλήθηκε η υπ' αριθμ. εκπρόθεσμη τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α για τη χρήση 2009, με πιστωτικό υπόλοιπο 1.501.646,87 ευρώ. Σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις, η αίτηση επιστροφής του Φ.Π.Α θα έπρεπε να είχε υποβληθεί μέσα σε τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορούσε τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού, δηλαδή θα έπρεπε να είχε υποβληθεί μέχρι τις 16-3-2013. Η με αρ. αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας υποβλήθηκε στις 27-3-2013, δηλαδή αφού παρήλθε η τριετία και συνεπώς η απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφηκε και δεν μπορεί να επιστραφεί. Ορθώς η Δ.Ο.Υ Γλυφάδας απέρριψε το αίτημα για την επιστροφή του ανωτέρω ποσού.

Επιπροσθέτως αναφέρουμε ότι ο διενεργηθείς από την Δ.Ο.Υ Γλυφάδας έλεγχος δεν εξέτασε την ορθότητα σχηματισμού του πιστωτικού υπολοίπου, όπως αυτό εμφανίστηκε στην εκπρόθεσμη τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση της διαχ/κής περιόδου 2009, καθώς είχε παραγραφεί η απαίτηση κατά του Δημοσίου, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το ύψος αυτού δεν αμφισβητήθηκε.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) από το συνδυασμό της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 30 και των άρθρων 16, 17 και 18 προκύπτει ότι ο φόρος των εισροών για αγορές αγαθών, λήψεις υπηρεσιών, εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών εκπίπτει αμέσως κατά την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.

Η παρ. 2 του άρθρου 16 του ως άνω νόμου ορίζει: «Κατ' εξαίρεση ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών» Σύμφωνα δε με την παρ. 2 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου: « Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο μέχρι την 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση». Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το απαιτητό του φόρου δεν μετατίθεται σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου έκδοσης του τιμολογίου, ούτε σε χρήση μεταγενέστερη της χρήσης εντός της οποίας εκδόθηκε το τιμολόγιο. Σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλει των χρήσεων οι δαπάνες και δη ο Φ.Π.Α μιας χρήσης δεν μπορεί να μεταφερθούν προς έκπτωση στην επόμενη.

Εν προκειμένω δεν μπορεί να γίνει δεκτή η άποψη της προσφεύγουσας ότι η έκπτωση Φ.Π.Α, τιμολογίων εκδόσεως του 2009 που καταχωρήθηκαν στη χρήση 2010, πρέπει να γίνει στη χρήση 2010 και αντίστοιχα τιμολογίων εκδόσεως του 2010 που καταχωρήθηκαν στη χρήση 2011 , να γίνει ή έκπτωση στη χρήση 2011.

Επειδή με την παρ.3 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του Ν. 2859/2000, ορίζεται σαφώς, ότι ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 17 του Π.Δ 182/92 περί Κ.Β.Σ: « Η ενημέρωση των βιβλίων δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Επειδή η 2006/112/Ε.Κ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 οδηγία ΦΠΑ αποτελεί νέα εκδοχή της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και την ενιαία φορολογική βάση, η οποία κωδικοποιεί τις διατάξεις της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ από την 1^η Ιανουαρίου 2007 χωρίς να τροποποιεί επί της ουσίας την ισχύουσα νομοθεσία. Η έκτη οδηγία Φ.Π.Α έχει ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο.

Επειδή από τον έλεγχο δεν παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας διότι η προσαύξηση του φόρου προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1&2 του Ν.2523/1997. Η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του πρόσθετου φόρου δεδομένου ότι και το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία καθώς και οι δικαστές υποχρεούνται να υπακούουν στους νόμους που θέτει η νομοθετική εξουσία και να τους εφαρμόζουν υπό την προϋπόθεση, ότι είναι σύμφωνοι με το Σύνταγμα.

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 38 του Ν. 1473/1984, όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του Ν. 2120/1993 (Φ.Ε.Κ.Α'24), ορίζεται ότι: «Κάθε άμεσος ή έμμεσος φόρος ή δασμός, κύριος ή πρόσθετος, ή πρόστιμο, που έχει καταβληθεί, κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση Διοικητικού Δικαστηρίου οιοδήποτε βαθμού, συμψηφίζεται ή επιστρέφεται εντόκως με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας. Το έντοκο της επιστροφής του φόρου αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου, από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στην φορολογική αρχή της απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου. Το ίδιο ισχύει και για τον επιστρεπτέο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, η εξάμηνη προθεσμία για το έντοκο επιστροφής του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της δήλωσης του φορολογούμενου ».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/1994 παρ. 1 περ. γ', όσον αφορά την αχρεώστητη καταβολή Φ.Π.Α, ορίζεται ότι: « η εξάμηνη προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας επιστροφής που ορίζεται με την οικεία κατά περίπτωση, υπουργική απόφαση και κατά τη διαδικασία επιστροφής που ορίζεται απ' αυτήν και όχι από την υποβολή της οικείας προσωρινής ή εκκαθαριστικής

δήλωσης, κατά περίπτωση.» Στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται θέμα έντοκης επιστροφής καθώς δεν προκύπτει ποσό φόρου προς επιστροφή .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ...../8-9-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.:/3-7-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχ/κής περιόδου 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφαση :

Φόρος (Φ.Π.Α) που αναλογεί βάσει της παρούσας απόφασης	1.148.030,13€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α	1.377.636,15€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.525.666,28€

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).