



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 18/05/2015

Αριθμός απόφασης: 2040

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας «.....» (με διακριτικό τίτλο «.....»), ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «.....» (με διακριτικό τίτλο «.....»), 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/01 – 31/12/2012 προέκυψε σε βάρος της

προσφεύγουσας επιστροφή Φ.Π.Α. μικρότερου ποσού, ήτοι €2.847,76 αντί του ποσού €49.100,40 βάσει δήλωσης της προσφεύγουσας, συνεπώς ο έλεγχος δεν της αναγνώρισε επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού **€46.252,64**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) σύμφωνα με την υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνεπεία της με αριθμ. πρωτ. αίτησης της προσφεύγουσας για την επιστροφή Φ.Π.Α. πιστωτικού υπολοίπου €49.100,40 της χρήσης 01.01 – 31.12.2012.

Σύμφωνα με την ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα σύναψε σύμβαση με την αλλοδαπή ιταλική εταιρεία «.....», η οποία δραστηριοποιούνταν στην κατασκευή, το μάρκετινγκ και τη διεθνή εμπορία, με σκοπό την αποκλειστική διανομή των προϊόντων της τελευταίας στην Ελλάδα. Στο πλαίσιο σύμβασης που είχε συνάψει η εν λόγω ιταλική εταιρεία με τον όμιλο εταιρειών, στον οποίο ανήκουν οι εταιρείες,, και, η προσφεύγουσα σύναψε με τις ως άνω εταιρείες προφορικές συμβάσεις για τη μίσθωση για την περίοδο 01.02.2002 – 28.02.2003. Το Πολυμελές Πρωτοδικείο με τις υπ' αριθμ.,, και/..... αποφάσεις του, οι οποίες δημοσιεύθηκαν στις, έκρινε ότι η σύμβαση μίσθωσης μεταξύ της προσφεύγουσας και των ως άνω εταιρειών ίσχυε μέχρι την 01.04.2002 και επιδίκασε τα ποσά των οφειλόμενων σε αυτή μισθωμάτων. Για τα ποσά των μη οφειλόμενων σε αυτή μισθωμάτων της περιόδου 01.04.2002 – 28.02.2003, για τα οποία είχε αποδοθεί ο αναλογούν Φ.Π.Α.. η προσφεύγουσα εξέδωσε τα υπ' αριθμ.,, και/..... πιστωτικά τιμολόγια συνολικού ποσού Φ.Π.Α. €46.252,64.

Σύμφωνα με τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αριθμ. εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2010 και το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους €46.252,64 μεταφέρθηκε προς έκπτωση στην εκκαθαριστική δήλωση χρήσης 2011 και ζητήθηκε προς επιστροφή από την εκκαθαριστική δήλωση χρήσης 2012 (συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ποσού €49.100,40) με την υπ' αριθμ. αίτηση επιστροφής. Κατά τον ως άνω διενεργηθέντα μερικό έλεγχο, κρίθηκε ότι το εν λόγω ποσό των €46.252,46 έχει υποπέσει σε παραγραφή και δεν αναγνωρίστηκε προς επιστροφή.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη εφαρμογή της τριετούς παραγραφής του άρθρου 57 παρ.5 Κ.Φ.Π.Α., καθώς η ρύθμιση του άρθρου 57§5 Κ.Φ.Π.Α., όπως θεσπίστηκε με το άρθρο 62§14 του ν. 3842/2010, με την οποία τέθηκε ρητώς η τριετής παραγραφή των αξιώσεων επιστροφής Φ.Π.Α. καταλαμβάνει αξιώσεις που γεννιούνται από την ημερομηνία που τέθηκε σε ισχύ ο ν. 3872/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και εφεξής, ήτοι από 23.04.2010 (ΦΕΚ Α 58/23.04.2010), ενώ η αξίωση επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας γεννήθηκε εντός της χρήσης 2009.
- Η αδικαιολόγητη από επιγενόμενο λόγο καταβολή Φ.Π.Α. υπόκειται σε πενταετή και όχι τριετή παραγραφή σύμφωνα με το ν. 2362/1995 («Περί Δημοσίου Λογιστικού ... »), καθώς δεν πρόκειται για αχρεώστητη καταβολή Φ.Π.Α. που υπάγεται σε τριετή παραγραφή του άρθρου 90§2 του ν. 2362/1995 αφού κατά το χρόνο που απεδόθη ήταν νόμιμη η καταβολή, αλλά καταβολή που λόγω κάποιου γεγονότος κατέστη αδικαιολόγητη και άρα, υπάγεται στο γενικό κανόνα της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 90§1 του ν. 2362/1995.
- Παράβαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία βασιζόμενη στο γενικό κανόνα της πενταετούς παραγραφής

υπέβαλε εμπροθέσμως την αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση με το άρθρο 62§5 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.04.2010), οριζόταν ότι:

«Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεώστητα ή

β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή

γ) αφορά πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών – εισροών ή

δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

[...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. περί παραγραφής πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 62§14 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.04.2010) δεν οριζόταν ρητώς η περίοδος παραγραφής των κατά του Δημοσίου απαιτήσεων προς επιστροφή Φ.Π.Α., συνεπώς ίσχυαν οι σχετικές διατάξεις του ν. 2362/1995.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν. 2362/1995 («Περί Δημοσίου Λογιστικού ...») οριζόταν 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' αυτά χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 91 του ν. 2362/1995 οριζόταν ότι: *«Επιφυλασσομένη 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, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1005/2003 (ΥΠΟΙΚ 1096766/4861-21/0016/ΠΟΛ. 1005/10.01.2003) κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 656/2002 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. βάσει της οποίας «σε ό,τι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι «αρχήθεν» αχρεωστήτως καταβληθείσες, προβλέπεται τριετής χρόνος παραγραφής από της καταβολής αυτών (εδαφ. α' της παρ.2 άρθρο 90 ν. 2362/1995), 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, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1076/07.05.2007 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 62/2007 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. βάσει της οποίας 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 εκκαθαριστικής δήλωσης του άρθρου 38§1β' του Κώδικα Φ.Π.Α. όπου και προκύπτει τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.. Η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. συνιστά, εκ του νόμου, επιγενόμενο λόγο αχρεώστητης καταβολής της σχετικής απαιτήσεως στο

Δημόσιο, καθόσον η καταβολή του φόρου εισροών από τον υποκείμενο στο φόρο είναι μεν νόμιμη κατά το χρόνο που αυτή λαμβάνει χώρα, επακολουθεί όμως η υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή του κατ' εφαρμογή του καθεστώτος της εκπτώσεως, η οποία (υποχρέωση) προσδιορίζεται τελικώς στην εκκαθαριστική δήλωση στην περίπτωση που προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο, οπότε τούτο κατ' αρχήν είτε μεταφέρεται σε επόμενη διαχειριστική περίοδο είτε, κατ' εξαίρεση, επιστρέφεται.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αξίωση επιστροφής Φ.Π.Α. από το Δημόσιο του οποίου η καταβολή δεν ήταν εξ αρχής αχρεώστητη, αλλά κατέστη σε μελλοντικό χρόνο βάσει κάποιου γεγονότος (επιγενόμενου λόγου) παραγράφεται εντός τριετίας από της επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου, ο οποίος προσδιορίζεται στο χρόνο υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38§1β' του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, για τους υπόχρεους στο φόρο που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας, η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 10^η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι ως άνω υπ' αριθμ.,, και /..... αποφάσεις του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, με τις οποίες μειώθηκε το ύψος των εκροών της προσφεύγουσας που αντιστοιχούν σε Φ.Π.Α. ποσού €46.252,64, εκδόθηκαν στις 23.01.2009.

Επειδή, βάσει των ως άνω προεκτεθέντων, η μείωση των εκροών της προσφεύγουσας κρίθηκε βάσει δικαστικών αποφάσεων εντός της χρήσης 01.01 – 31.12.2009 και άρα η αξίωση της προς επιστροφή του αχρεωστήτως –πλέον– καταβληθέντος Φ.Π.Α. ποσού €46.252,64 όφειλε να αποτυπωθεί στην εκκαθαριστική δήλωση χρήσης 2009, η οποία όφειλε να υποβληθεί μέχρι τις 10.05.2010 (αφού η προσφεύγουσα τηρούσε βιβλία τρίτης κατηγορίας), όπου και το σημείο έναρξης της παραγραφής.

Επειδή, ο Φ.Π.Α. ποσού €46.252,64 απεδόθη νομίμως από την προσφεύγουσα στο Δημόσιο, αλλά η καταβολή αυτή κατέστη αχρεώστητη βάσει των ως άνω δικαστικών αποφάσεων, η αξίωση προς επιστροφή αυτού του ποσού υπόκειται σε τριετή και όχι πενταετή παραγραφή.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αναζήτησε το ως άνω προς επιστροφή ποσό Φ.Π.Α. μέχρι τη λήξη της παραγραφής, ήτοι την 10.05.2013, αλλά υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α., συνεπώς ο έλεγχος δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα επιστροφής αυτού του ποσού ως παραγεγραμμένο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας «.....» (με διακριτικό τίτλο «.....») (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση :

Χρήση: 01.01 – 31.12.2012

Βάσει της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Υπόλοιπο Φ.Π.Α. για επιστροφή	€ 49.100,40	€ 2.847,76	€ 2.847,76	€ 46.252,64

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).