



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/12/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 4532

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, με έδρα στον Πειραιά, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	.....	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2015 - 31/12/2015	26.020,56 €
2	.....	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	16.619,75 €
3	.....	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	-
4	.....	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018	77.197,98 €
5	.....	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2019 - 31/12/2019	1.565,67 €
6	.....	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2020 - 31/12/2020	-

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 09.06.2021 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 15.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

- 1) Με την υπ' αριθμ. /9.6.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 17.347,04 €, πλέον 8.673,52 € προστίμου του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, ήτοι συνολικό ποσό 1.399,32 €, ενώ παράλληλα δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση από προηγούμενες φορολογικές περιόδους συνολικού ύψους 79.694,01 €.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάση της από 09.06.2021 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, σύμφωνα με την οποία:

α) προστέθηκε στα ποσά που αφαιρούνται από το σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.03.2015-31.03.2015 ποσό ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata συνολικού ύψους 2,85 €,

β) προστέθηκε στα ποσά που αφαιρούνται από το σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.06.2015-30.06.2015 ποσό ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata συνολικού ύψους 2,59 €,

γ) προστέθηκε στα ποσά που αφαιρούνται από το σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2015-31.07.2015 ποσό ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata συνολικού ύψους 6,90 € και

δ) αφαιρέθηκε από τα ποσά που προστίθενται στο σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2015-31.12.2015 ποσό συνολικού ύψους 2.116,00 € ως λοιπά προστιθέμενα ποσά και προστέθηκαν στα ποσά που αφαιρούνται από το σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2015-31.12.2015 ποσό ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata συνολικού ύψους 1.805,02 € και ποσό συνολικού ύψους 4.377,52 € ως λοιπά αφαιρούμενα ποσά,

ενώ παράλληλα αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση από την προηγούμενη φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 συνολικού ύψους 9.411,33 €.

- 2) Με την υπ' αριθμ./9.6.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 11.079,83 €, πλέον 5.539,92 € προστίμου του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, ήτοι συνολικό ποσό 16.619,75 €, ενώ παράλληλα της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση από προηγούμενες φορολογικές περιόδους συνολικού ύψους 11.021,69 € και δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση από προηγούμενες φορολογικές περιόδους συνολικού ύψους 58.047,86 €.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάση της από 09.06.2021 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, σύμφωνα με την οποία:

α) προστέθηκε στα ποσά που αφαιρούνται από το σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.01.2016 ποσό ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata συνολικού ύψους 413,49 €,

β) προστέθηκε στα ποσά που αφαιρούνται από το σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2016-31.10.2016 ποσό ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata συνολικού ύψους 60,14 € και

γ) προστέθηκε στα ποσά που αφαιρούνται από το σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2016-31.12.2016 ποσό ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata συνολικού ύψους 9,07 €,

ενώ παράλληλα δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση από προηγούμενες φορολογικές περιόδους, της καταλογίστηκε ποσό ΦΠΑ που της επιστράφηκε (εισέπραξε) αχρεωστήτως συνολικού ύψους 11.079,83 €, της αναγνωρίστηκε ορθά επιστραφέν ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 680,41 € και της αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο μεταφερόμενο για έκπτωση από το ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου συνολικού ύψους 11.021,69 €.

- 3) Με την υπ' αριθμ./9.6.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση από προηγούμενες φορολογικές περιόδους συνολικού ύψους 398,76 € και δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση από προηγούμενες φορολογικές περιόδους συνολικού ύψους 68.691,04 €.

- 4) Με την υπ' αριθμ./9.6.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄

Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 51.465,32 €, πλέον 25.732,66 € προστίμου του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, ήτοι συνολικό ποσό 77.197,98 €, ενώ παράλληλα δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση από προηγούμενες φορολογικές περιόδους συνολικού ύψους 69.089,80 €.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάση της από 09.06.2021 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, σύμφωνα με την οποία:

α) προστέθηκαν στα ποσά που αφαιρούνται από το σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.03.2018-31.03.2018 ποσό ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata συνολικού ύψους 34.389,20 € και ποσό συνολικού ύψους 71,44 € ως λοιπά αφαιρούμενα ποσά και

β) προστέθηκε στα ποσά που αφαιρούνται από το σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.11.2018-30.11.2018 ποσό ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata συνολικού ύψους 17.403,44 €,

ενώ παράλληλα αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση από την προηγούμενη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 συνολικού ύψους 398,76 €.

- 5) Με την υπ' αριθμ./9.6.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 1.043,78 €, πλέον 521,89 € προστίμου του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, ήτοι συνολικό ποσό 1.565,67 €, ενώ παράλληλα δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση συνολικού ύψους 69.089,80 €.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάση της από 09.06.2021 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, σύμφωνα με την οποία προστέθηκε από τα ποσά που προστίθενται στο σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.02.2019-28.02.2019 ποσό συνολικού ύψους 522,71 € ως λοιπά προστιθέμενα ποσά και προστέθηκε στα ποσά που αφαιρούνται από το σύνολο του ΦΠΑ εισροών της δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.02.2019-28.02.2019 ποσό ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata συνολικού ύψους 904,55 €.

- 6) Με την υπ' αριθμ./9.6.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση από προηγούμενες φορολογικές περιόδους συνολικού ύψους 20.170,95 € και υπόλοιπο ΦΠΑ για επιστροφή από προηγούμενες φορολογικές περιόδους συνολικού ύψους 48.918,85 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που έχει καταβάλει ή θα καταβάλει μελλοντικά δυνάμει των εν λόγω πράξεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μη νόμιμη η ανατροπή εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος στα πλαίσια των υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 και/22.3.2016 αιτήσεων της επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών. Παραβίαση της απαγόρευσης του παρεμπόπτοντος ελέγχου της νομιμότητας ατομικής διοικητικής πράξης που έχει εκδοθεί από άλλο διοικητικό όργανο. Προδήλως παράνομη μεταβολή της άποψης της Διοίκησης ως προς την εγκυρότητα της αξίωσής της για επιστροφή ΦΠΑ. Απαγόρευση της επανεκτίμησης και διαφορετικής κρίσης επί του ίδιου νομικού και πραγματικού ζητήματος με τρόπο άλλο πέραν της ανάκλησης διοικητικής πράξης, η οποία όμως εν προκειμένω απαγορεύεται, δεδομένου ότι αποκλείεται η ανάκληση επωφελών διοικητικών πράξεων. Δεν προβλέπεται στην ΠΟΛ.1073/2004 επιφύλαξη της ελέγχουσας αρχής να επανελέγξει απόφαση επιστροφής ΦΠΑ και να ανατρέψει τα αποτελέσματα του σχετικού διενεργηθέντος συναφώς ελέγχου. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης από την αυθαίρετη ανατροπή εκ μέρους της Διοίκησης των αποτελεσμάτων πράξεων της 7 χρόνια μετά την έκδοσή τους.
- 2) Επικουρικώς: Μη παραγραφή το 2010, το 2011 και το 2012 του δημιουργηθέντος κατά τα έτη 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα πιστωτικού υπολοίπου της ΦΠΑ. Δεν ισχύει η 3ετής παραγραφή του άρθρου 57 παρ. 5 ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 62 παρ. 14 ν. 3842/2010, αλλά η 5ετής παραγραφή του άρθρου 90 παρ. 1 ν. 2362/1995 και όχι η 3ετής της παρ. 2, καθώς δεν πρόκειται για επιστροφή αχρεωστήτως ή μη νομίμως καταβληθέντων ποσών.
- 3) Εσφαλμένος ο επαναπροσδιορισμός του φορολογικού αποτελέσματος που προέκυψε από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις της ΦΠΑ των φορολογικών ετών προ του 2014, τα οποία είναι παραγεγραμμένα, ως εκ τούτου η Φορολογική Διοίκηση δε δύναται να προβεί σε επανέλεγχό τους και αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που δημιουργήθηκε κατά τη διάρκειά τους.
- 4) Δεδομένου ότι οι δηλώσεις της ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2015-2020 δεν είναι ανακριβείς, πρέπει να ακυρωθούν οι σχετικές υπ' αριθμ./9.6.2021 πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ λόγω του παρακολουθηματικού χαρακτήρα των οικείων προστίμων του άρθρου 58Α ν. 4174/2013.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. 1060481/4643/810/A0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 (ΦΕΚ Β΄ 1164/30.7.2004) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα της υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 αίτησής της προς τη Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών προς επιστροφή ποσού συνολικού ύψους 29.352,99 € από το πιστωτικό υπόλοιπό της της φορολογικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2013 και της υπ' αριθμ. πρωτ./22.3.2016 αίτησής της προς τη Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών προς επιστροφή ποσού συνολικού ύψους 11.729,43 € από το πιστωτικό υπόλοιπό της της φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.01.2016 (28.2.2014 και 22.3.2016 αντίστοιχα): «1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος: α) [...], 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) [...], επιστρέφεται,

σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού. 2. Προκειμένου να διενεργηθεί η επιστροφή του φόρου, υποβάλλεται αίτηση επιστροφής [...] ύστερα από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης που θεμελιώνεται το δικαίωμα της επιστροφής. [...]. Στην αίτηση περιγράφεται η αιτία της επιστροφής και συνοποβάλλονται 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.λ.π. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει σε κάθε περίπτωση εάν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού. 4. Στις περιπτώσεις επιστροφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, εφ' όσον έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις που συνιστούν 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, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. 1068229/4728/834/Α0014/ΠΟΛ.1092/2004 εγκυκλίου του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών: «Λοιπές περιπτώσεις επιστροφής. Το δεύτερο κεφάλαιο της απόφασης (άρθρο 6) καθορίζει τη διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου του Φ.Π.Α. που προκύπτει από οποιαδήποτε άλλη αιτία, πλην αυτών που περιλαμβάνονται στο πρώτο κεφάλαιο. Στις περιπτώσεις αυτές το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται πάντοτε ύστερα από προσωρινό έλεγχο. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. 1075164/6432/ΔΕ-Β' / ΠΟΛ.1102/2003 εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών: «...1. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ. Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος διενεργείται προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων και να προσδιοριστούν και καταλογισθούν οι τυχόν διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με σχετική δήλωση από τους υπόχρεους. Πρόκειται για μορφή ελέγχου που εμπεριέχει όλα τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου. Με τον έλεγχο αυτό παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς ν' αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, για να καταλογιστούν οι φόροι κ.λ.π. που οφείλει η επιχείρηση. Σκοπός του προσωρινού ελέγχου είναι η άμεση είσπραξη από το δημόσιο φόρων που δεν έχουν αποδοθεί, μεταξύ των οποίων και του οφειλόμενου ΦΠΑ και των λοιπών φόρων, τελών ή εισφορών που δεν έχουν παρακρατηθεί ή έχουν παρακρατηθεί ή επιρριφθεί από τις επιχειρήσεις κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους με τρίτους στα πλαίσια της επιχειρηματικής δράσης και λειτουργίας τους, χωρίς να έχουν αποδοθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. σε αντίθεση με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικά η μη παρακράτηση ή η παρακράτηση και μη απόδοση των φόρων, εκτός του ότι αποστερεί από το δημόσιο πόρους για την πραγματοποίηση των επιδιώξεών του μέσω των ετήσιων κρατικών

προϋπολογισμών, δημιουργεί και μη ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον, τόσο σε επίπεδο ομοειδών επιχειρήσεων όσο και στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας γενικότερα, με συνέπειες δυσμενείς για την ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας. 2. ΠΟΤΕ ΕΙΝΑΙ ΔΥΝΑΤΟΣ, ΠΟΙΟΥΣ ΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΤΑΙ Ο ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ. 1. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργείται και να εκδίδεται βάσει αυτού προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη, είτε επί μη υποβολής δήλωσης είτε επί ανακριβούς υποβολής αυτής, σε κάθε περίπτωση όμως οι καταλογιζόμενες στο πλαίσιο του προσωρινού ελέγχου διαφορές φόρων πρέπει να προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών του ίδιου του υπόχρεου και όχι από στοιχεία τρίτων. Με βάση τα παραπάνω, δεν χωρεί και δεν πρέπει να διενεργείται προσωρινός έλεγχος για τον καταλογισμό παντός είδους φόρων, τελών ή εισφορών, μεταξύ άλλων, σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή σε περιπτώσεις λήψης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές υποχρεωτικά διενεργείται τακτικός έλεγχος. [...]. 2. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (05.07.2021): «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου.»

Επειδή, από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (05.07.2021)) συνάγεται σαφώς ότι αναφορικά με το δικαίωμα και την εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να ελέγξει υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις φορολογούμενων προσώπων για φορολογικές περιόδους πριν την 01.01.2014, για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 4174/2013 (01.01.2014) και εξής οι διατάξεις του ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (05.07.2021): «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 εδ. α' και β' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (05.07.2021): «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε

μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. [...].»

Επειδή, από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 5 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (05.07.2021)) συνάγεται σαφώς ότι, αν δεν έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης («τακτικός», «οριστικός», κατά την παλαιότερη ορολογία) έλεγχος (για τη διαπίστωση της ακριβούς φορολογητέας ύλης, κατ' είδος και ποσό, επί εκάστου φορολογικού αντικειμένου) συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα και εξουσία να διενεργήσει **οποιοδήποτε είδους έλεγχο -συνεπώς και πλήρη («τακτικό», «οριστικό»)-, ανεξαρτήτως του αν έχει ήδη διενεργήσει άλλο έλεγχο** πλην του πλήρους (όπως στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία είχε διενεργηθεί «προσωρινός» έλεγχος, σύμφωνα με τα οριζόμενα και κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 6 παρ. 3 της υπ' αριθμ. 1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 αίτησής της προς τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών προς επιστροφή ποσού συνολικού ύψους 29.352,99 € από το πιστωτικό υπόλοιπό της της φορολογικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2013 (28.2.2014)) και των ως άνω διευκρινισθέντων με την υπ' αριθμ. 1075164/6432/ΔΕ-Β' /ΠΟΛ.1102/2003 εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυε **μετά τις 23.4.2010** (ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 3842/2010): *«Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή ii) [...].»*

Επειδή, όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' ν. Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε **μετά τις 23.4.2010** (ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 3842/2010)), κρίσιμος χρόνος γένεσης της αξίωσης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (ημερολογιακού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 5 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2010, την 31.12.2011, την 31.12.2012 και την 31.12.2013 (ημερομηνίες γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013 αντίστοιχα): *«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. [...]. Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2010, την 31.12.2011, την 31.12.2012 και την 31.12.2013 (ημερομηνίες γένεσης,

κατά τα ανωτέρω, της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013 αντίστοιχα): «Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν [...] τις πιο κάτω δηλώσεις: α. Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής: αα) [...]. β) **Εκκαθαριστική δήλωση [...] μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά το διακανονισμό που έγινε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33. γ) [...].»**

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι είναι μη νόμιμη η ανατροπή εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος στα πλαίσια των υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 και/22.3.2016 αιτήσεων της επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, ότι παραβιάστηκε η απαγόρευση του παρεμπόπτοντος ελέγχου της νομιμότητας ατομικής διοικητικής πράξης που έχει εκδοθεί από άλλο διοικητικό όργανο, ότι είναι προδήλως παράνομη η μεταβολή της άποψης της Διοίκησης ως προς την εγκυρότητα της αξίωσής της για επιστροφή ΦΠΑ, ότι απαγορεύεται η επανεκτίμηση και διαφορετική κρίση επί του ίδιου νομικού και πραγματικού ζητήματος με τρόπο άλλο πέραν της ανάκλησης διοικητικής πράξης, η οποία όμως εν προκειμένω απαγορεύεται, δεδομένου ότι αποκλείεται η ανάκληση επωφελών διοικητικών πράξεων, ότι δεν προβλέπεται στην ΠΟΛ.1073/2004 επιφύλαξη της ελέγχουσας αρχής να επανελέγξει απόφαση επιστροφής ΦΠΑ και να ανατρέψει τα αποτελέσματα του σχετικού διενεργηθέντος συναφώς ελέγχου και ότι παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης από την αυθαίρετη ανατροπή εκ μέρους της Διοίκησης των αποτελεσμάτων πράξεων της 7 χρόνια μετά την έκδοσή τους.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως συνάγεται σαφώς από τα εκτεθέντα σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, η Φορολογική Διοίκηση είχε δικαίωμα και εξουσία στην υπό κρίση περίπτωση να ελέγξει για σκοπούς ΦΠΑ, διενεργώντας **οποιοδήποτε είδους έλεγχο -άρα και πλήρη** («τακτικό», «οριστικό»), τις φορολογικές περιόδους 01.01.2015-31.12.2015 και 01.01.2016-31.01.2016 (αφού μόνο αυτές από όλες τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2015-31.12.2015, 01.01.2016-31.12.2016, 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-30.04.2020 ταυτίζονται με τις ελεγχθείσες στα πλαίσια των υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 και/22.3.2016 αιτήσεων της επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ περιόδους 01.01.2010-31.12.2013 και 01.01.2014-31.01.2016 αντίστοιχα), δεδομένου ότι οι υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 και/22.3.2016 αιτήσεις της επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ είχαν ελεγχθεί με **προσωρινό έλεγχο**, σύμφωνα με τα οριζόμενα και κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 6 παρ. 3 της υπ' αριθμ. 1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα της υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 αίτησής της προς τη Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών προς επιστροφή ποσού συνολικού ύψους 29.352,99 € από το πιστωτικό υπόλοιπό της της φορολογικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2013 και της

υπ' αριθμ. πρωτ./22.3.2016 αίτησής της προς τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών προς επιστροφή ποσού συνολικού ύψους 11.729,43 € από το πιστωτικό υπόλοιπό της της φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.01.2016 (28.2.2014 και 22.3.2016 αντίστοιχα) και των ως άνω διευκρινισθέντων με την υπ' αριθμ. 1075164/6432/ΔΕ-Β' /ΠΟΛ.1102/2003 εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών. Εξάλλου, με τις υπ' αριθμ./27.3.2014 και/27.3.2014 (επί της υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 αίτησης της προσφεύγουσας) και τις υπ' αριθμ./24.5.2016 και/24.5.2016 (επί της υπ' αριθμ. πρωτ./22.3.2016 αίτησης της προσφεύγουσας) αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών πράγματι δεν τέθηκε κανένα ζήτημα παραγραφής των οικείων αξιώσεων επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας (όπως ορθά ισχυρίζεται και η τελευταία) και ο λόγος ήταν ότι οι αξιώσεις αυτές συναρτώνταν (όπως ρητά αναγράφεται από την προσφεύγουσα στο κείμενο των υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 και/22.3.2016 αιτήσεών της) με πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ των περιόδων 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013 οι μεν (υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 αίτηση) και των περιόδων 01.01.2014-31.12.2014, 01.01.2015-31.12.2015 και 01.01.2016-31.01.2016 οι δε (υπ' αριθμ. πρωτ./22.3.2016 αίτηση) -και όχι των ετών 2006, 2007 και 2008-, για τις οποίες δεν είχε ακόμα παρέλθει η 3ετής προθεσμία παραγραφής τους από την ημερομηνία υποβολής της αντίστοιχης εκκαθαριστικής δήλωσης. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 43 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησης της προσφεύγουσας: *«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, σύμφωνα με τη σχετική Εισηγητική Έκθεση αναφορικά με την ως άνω διάταξη του άρθρου 72 παρ. 43 ν. 4174/2013: *«Με την περίπτωση 21 διευκρινίζεται, προς άρση οποιασδήποτε ερμηνευτικής αμφιβολίας ήθελε θεωρηθεί ότι υπάρχει μετά την θέση σε ισχύ των διατάξεων του Κώδικα, ότι, εφ' όσον είτε με τροποποιητική φορολογική δήλωση είτε με σχετικό αυτοτελές αίτημα ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, έχει προβληθεί ή προβάλλεται από φορολογούμενο αξίωση επιστροφής φόρου, που αφορά σε φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για τα σχετικά με τον χρόνο της παραγραφής της αξίωσης αυτής, εφαρμόζονται τα ισχύοντα σε κάθε φορολογία -είτε βάσει ειδικής είτε βάσει γενικής διάταξης- μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα. Η διάταξη αυτή είναι ερμηνευτικά συνεπής με την διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 66 του Κώδικα που ορίζει ότι για κάθε φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και για τις αξιώσεις του Δημοσίου να εκδίδει πράξεις προσδιορισμού φόρων, προστίμων κλπ εφαρμόζονται αντίστοιχες διατάξεις.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' περ. α' και εδ. β' ν. 4270/2014: «**Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται οι διατάξεις: α. Των άρθρων 1 έως και 108 και του άρθρου 110 του ν. 2362/1995. β. [...]. γ. [...]. δ. [...].** Οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά στις καταργούμενες κατά τα ανωτέρω διατάξεις νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 περ. γ' εδ. α' ν. 4270/2014: «**1. Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου αρχίζει από την 1.1.2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές ή στην επόμενη παράγραφο. 2. Ειδικότερα: α. [...]. β. [...]. γ. Οι διατάξεις του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Δ' ισχύουν για απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται προς είσπραξη μετά την 1.1.2015, καθώς και για απαιτήσεις σε βάρος του Δημοσίου που γεννώνται μετά την ημερομηνία αυτή.**»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυε πριν τις 23.4.2010 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 3842/2010): «**Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεώσητα 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) [...].**»

Επειδή, όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' ν. Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε πριν τις 23.4.2010 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 3842/2010)), κρίσιμος χρόνος γένεσης της αξίωσης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (ημερολογιακού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2006, την 31.12.2007 και την 31.12.2008 (ημερομηνίες γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2008-31.12.2008 αντίστοιχα): «**Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν [...] τις πιο κάτω δηλώσεις: α. Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής: αα) [...]. β) Εκκαθαριστική δήλωση [...] μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά το διακανονισμό που έγινε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33. γ) [...].**»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2006, την 31.12.2007 και την 31.12.2008 (ημερομηνίες γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2008-31.12.2008 αντίστοιχα): «**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.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 91 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006, την 31.12.2007 και την 31.12.2008 (ημερομηνίες γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2008-31.12.2008 αντίστοιχα): *«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 93 περ. β' ν. 2362/1995, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2006, την 31.12.2007 και την 31.12.2008 (ημερομηνίες γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2008-31.12.2008 αντίστοιχα): *«Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπεται 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, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, πριν το ν. 3842/2010 ο Κώδικας ΦΠΑ δε ρύθμιζε ειδικά την παραγραφή των αξιώσεων επιστροφής ΦΠΑ. Ήδη το άρθρο 34 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ με τη διατύπωσή του (*«Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων...»*) παρέπεμπε σε γενικές διατάξεις, οι οποίες για αξιώσεις επιστροφής ΦΠΑ που είχαν γεννηθεί πριν την 01.01.2015 (και πάντως τουλάχιστον πριν τις 23.4.2010, ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 3842/2010) ήταν οι διατάξεις του ν. 2362/1995 για την παραγραφή των δημοσίου δικαίου αξιώσεων κατά του Δημοσίου. Ειδικότερα, το άρθρο 90 παρ. 1 ν. 2362/1995 θέσπιζε τον κανόνα της 5ετούς παραγραφής των σχετικών αξιώσεων με την επιφύλαξη του ορισμού βραχύτερης παραγραφής από άλλη γενική ή ειδική διάταξη. Και, ενώ για τις αξιώσεις προς επιστροφή ποσών ΦΠΑ καταβληθέντων αχρεωστήτως (ήτοι καταβληθέντων αδικαιολόγητα εξαρχής, δηλαδή ήδη κατά το χρόνο της καταβολής τους) ή παρανόμως το άρθρο 90 παρ. 2 εδ. α' ν. 2362/1995 θέσπιζε, κατ' εξαίρεση από τον γενικό κανόνα, 3ετή παραγραφή (από την ημερομηνία της εκάστοτε αχρεώστητης καταβολής), για τις αξιώσεις προς επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ίσχυε ο γενικός κανόνας της 5ετούς παραγραφής τους (από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής· εν προκειμένω, για τις αξιώσεις της προσφεύγουσας προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2008-31.12.2008 ημερομηνία γένεσης των αξιώσεων αυτών είναι η 31.12.2006, η 31.12.2007 και η 31.12.2008 αντίστοιχα και έτη, εντός των οποίων κατέστη δυνατή η δικαστική επιδίωξή τους, ήταν το 2007, το 2008 και το 2009 αντίστοιχα, συνεπώς η 5ετής προθεσμία παραγραφής τους ξεκίνησε την 01.01.2008, την 01.01.2009 και την 01.01.2010 αντίστοιχα).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 της υπ' αριθμ. 1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 (ΦΕΚ Β' 1164/30.7.2004) απόφασης

του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2006, την 31.12.2007 και την 31.12.2008 (ημερομηνίες γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2008-31.12.2008 αντίστοιχα): «1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος: α) [...], 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) [...], επιστρέφεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού. 2. Προκειμένου να διενεργηθεί η επιστροφή του φόρου, υποβάλλεται αίτηση επιστροφής [...] ύστερα από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης που θεμελιώνεται το δικαίωμα της επιστροφής. [...]. Στην αίτηση περιγράφεται η αιτία της επιστροφής και συνυποβάλλονται τα κατά περίπτωση δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει η ορθότητα του αιτήματος. 3. [...].»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει επικουρικώς ότι δεν παραγράφηκε κατά τα έτη 2010, 2011 και 2012 το δημιουργηθέν κατά τα έτη 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα πιστωτικό υπόλοιπό της ΦΠΑ, καθώς δεν ισχύει η 3ετής παραγραφή του άρθρου 57 παρ. 5 ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 62 παρ. 14 ν. 3842/2010, αλλά η 5ετής παραγραφή του άρθρου 90 παρ. 1 ν. 2362/1995 και όχι η 3ετής της παρ. 2, καθώς δεν πρόκειται για επιστροφή αχρεωστήτως ή μη νομίμως καταβληθέντων ποσών.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί αφενός, κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας, για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ λόγω αδυναμίας μεταφοράς του για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο απαιτείται η υποβολή σχετικής αίτησης προς τη Φορολογική Διοίκηση, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 της υπ' αριθμ. 1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006, την 31.12.2007 και την 31.12.2008 (ημερομηνίες γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2008-31.12.2008 αντίστοιχα)), μόνο δε με την υποβολή μιας τέτοιας αίτησης θα διακοπτόταν, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 93 περ. β' εδ. α' ν. 2362/1995 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006, την 31.12.2007 και την 31.12.2008 (ημερομηνίες γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2008-31.12.2008 αντίστοιχα)), η 5ετής προθεσμία παραγραφής που είχε αρχίσει να τρέχει, σύμφωνα με τα εκτεθέντα σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, κατά την 01.01.2008, την 01.01.2009 και την 01.01.2010 αντίστοιχα· αφετέρου, όπως επίσης εκτέθηκε σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, οι υπ' αριθμ. πρωτ./28.2.2014 και/22.3.2016 αιτήσεις της προσφεύγουσας προς επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ συναρτώνταν αποκλειστικά (όπως ρητά αναγράφεται από την προσφεύγουσα στο κείμενο των εν λόγω αιτήσεων) με τα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ των περιόδων 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013 η πρώτη και των περιόδων 01.01.2014-31.12.2014, 01.01.2015-31.12.2015 και 01.01.2016-31.01.2016 η δεύτερη και όχι των ετών 2006, 2007 και 2008.

Συνεπώς, ανεξαρτήτως του αν για τις αξιώσεις επιστροφής των πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ των περιόδων 01.01.2006-31.12.2006, 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2008-31.12.2008 της προσφεύγουσας ίσχυε 5ετής παραγραφή κατά τη διάταξη του άρθρου 90 παρ. 1 ν. 2362/1995, πάντως κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησής της προς επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ συναρτώμενου με κάποια/-ες από αυτές τις φορολογικές περιόδους η/οι σχετική/-ές αξίωσή/αξιώσεις της είχε/είχαν σε κάθε περίπτωση παραγραφεί. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, δεδομένου ότι σ' ό,τι αφορά το μεταφερόμενο από προηγούμενες φορολογικές περιόδους πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά τοποθετήθηκε μόνο επί του ζητήματος της παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του και όχι π.χ. με το ζήτημα της ορθής ή μη μεταφοράς του (όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει η προσφεύγουσα) ή του ορθού ή μη σχηματισμού του ούτε το αναμόρφωσε (όπως επίσης εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει η προσφεύγουσα), **παρέλκει** η εξέταση του τρίτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με τον οποίο η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το φορολογικό αποτέλεσμα που προέκυψε από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις της ΦΠΑ των φορολογικών ετών προ του 2014, τα οποία είναι παραγεγραμμένα, ως εκ τούτου η Φορολογική Διοίκηση δε δύναται να προβεί σε επανέλεγχό τους και αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που δημιουργήθηκε κατά τη διάρκειά τους.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, δεδομένων των ως άνω κριθέντων με την παρούσα απόφασης της Υπηρεσίας επί των πρώτου, δεύτερου και τρίτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **παρέλκει** η εξέταση του τέταρτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με τον οποίο η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, δεδομένου ότι οι δηλώσεις της ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2015-2020 δεν είναι ανακριβείς, πρέπει να ακυρωθούν οι σχετικές υπ' αριθμ./9.6.2021 πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω του παρακολουθηματικού χαρακτήρα των εν λόγω προστίμων.

Επειδή, εξάλλου, δεδομένης της απόρριψης και των τεσσάρων (4) λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **παρέλκει**, όπως είναι αυτονόητο, η εξέταση του ειδικού αιτήματος της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής κάθε ποσού που έχει καταβάλει ή θα καταβάλει μελλοντικά δυνάμει των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09.06.2021 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 15.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι

πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2015 - 31/12/2015	26.020,56 €
2	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	16.619,75 €
3	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	-
4	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018	77.197,98 €
5	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2019 - 31/12/2019	1.565,67 €
6	09/06/2021	05/07/2021	ΦΠΑ	01/01/2020 - 31/12/2020	-

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.