



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 06/2016**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(ΤΜΗΜΑ Β΄)**

**Συνεδρίαση της 18-1-2016**

**Σύνθεση**

**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

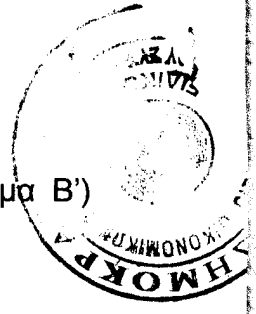
**Μέλη:** Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Πολυχρόνης Καραστεργίου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144793 ΕΞ 2015/5-11-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης /Διεύθυνση Ελέγχων Τμήμα Β΄).

**Ερώτημα:** *α) Αν η επιχείρηση, η οποία έλαβε επιστροφή πιστωτικού ΦΠΑ 90% σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1073/2004, οφείλει να επιστρέψει τον πιο πάνω φόρο εντός μηνός, κατά το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 3888/2010, στην περίπτωση που μετά την περαίωση που επακολούθησε της επιστροφής πληροφορήθηκε η ΔΟΥ ότι, στις χρήσεις που αφορά η περαίωση, η επιχείρηση είχε λάβει εικονικό φορολογικό στοιχείο. β) Αν, στην περίπτωση που η εν λόγω επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση να επιστρέψει το 90% του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου (Π.Υ.) του Φ.Π.Α, η επιστροφή του εναπομείναντος Π.Υ. Φ.Π.Α. (10%) στην επιχείρηση θα διενεργηθεί κατόπιν ελέγχου.*

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως ακολούθως:



### **Ιστορικό**

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία που το συνοδεύουν προκύπτει το κάτωθι ιστορικό :

1. Η επιχείρηση Κ Α.Ε. περαίωσε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010 τα οικ. έτη 2008-2010 στις 16.10.2010 και κατέβαλε το συνολικό ποσό του φόρου που προέκυψε από την ως άνω περαίωση. Στη συνέχεια, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. 19415/20-7-2012 έγγραφο του ΣΔΟΕ και την συνημμένη σε αυτό από 13-7-2012 σχετική έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας προέκυψε ότι η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία έλαβε εικονικό φορολογικό στοιχείο αξίας 1.700 ευρώ (συν 323 ευρώ ΦΠΑ), εκδόσεως της επιχείρησης «Φ.Α.». Ως εκ τούτου, η Δ.Ο.Υ. Πύργου, προέβη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 παρ. 4 και 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/2011 (Β' 78), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13 περ. β' του ίδιου νόμου, στην έκδοση της 214/25-11-2014 πράξεως επιβολής του προβλεπομένου προστίμου και του 1485/2 συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης για τα ίδια ως άνω έτη, καταλογίζοντας και το ΠΥ εκκαθαριστικής δήλωσης οικ. έτους 2010, ποσού 21.426,27 ευρώ, που είχε δεσμευθεί από την ελεγχόμενη για επιστροφή, η οποία δεν είχε διενεργηθεί.

2. Η επιχείρηση αποδέχθηκε το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα στις 12.12.2014 κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του ν.3888/2010, όπως ισχύουν και κατέβαλε το ποσό του προστίμου και την προκαταβολή από το σύνολο του φόρου περαίωσης. Ωστόσο, πριν την περαίωση τόσο του αρχικού όσο και του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, είχαν υποβληθεί αιτήσεις επιστροφής Π.Υ. Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 2009, συνολικού ποσού 225.699,24 ευρώ, για τις οποίες, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 3888/2010 και της κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 11 αυτού εκδοθείσης ΠΟΛ 1073/2004, όπως ίσχυε, έχει διενεργηθεί επιστροφή του 90% (=ποσό 203.129,31 ευρώ) από τη Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας, χωρίς έλεγχο, ενώ εκκρεμεί η μετ' έλεγχο επιστροφή του 10%.

3. Τα ερωτήματα προκλήθηκαν εξ αφορμής προβληματισμού της Δ.Ο.Υ. Πύργου για την εν λόγω υπόθεση και δη εάν, σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του ν.3888/2010 και της σχετικής ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ 1147/2010, η εν λόγω επιχείρηση οφείλει εντός μηνός από την αποδοχή του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν.3888/2010 να καταβάλει στη Δ.Ο.Υ. το 90%

του ποσού του Π.Υ. Φ.Π.Α. που είχε προκύψει σε φορολογικές περιόδους της τελευταίας περαιούμενης χρήσης 2009 (οικ. έτους 2010) και το οποίο, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω ήδη έχει επιστραφεί, δεδομένου ότι η σχετική διάταξη, δηλαδή η περ. δ' του άρθρου 7 του ν.3888/2010 ορίζει ότι «το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας περαιούμενης χρήσης προσαυξάνει το ποσό της οφειλής όπως αυτή προκύπτει με βάση την περαίωση της χρήσης αυτής εφόσον η λόγω χρήση.....φορολογητέα ύλη». Στην προκειμένη περίπτωση όμως, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω πρόκειται για Π.Υ. Φ.Π.Α. που προκύπτει από περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων του 2009 και για τις οποίες υποβλήθηκαν οι σχετικές αιτήσεις επιστροφής Π.Υ. Φ.Π.Α.

### **Νομοθετικό πλαίσιο**

4. Στα άρθρα 34 (παρ. 1 και 11) και 38 παρ. 1 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) - Α' 248) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 34: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου η οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκρών-εισροών ή

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

11. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία υποβολής των αιτήσεων επιστροφής, ο χρόνος επιστροφής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πραγματοποίηση αυτής.»

Άρθρο 38<sup>1</sup>: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο ..... οφείλουν να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:

<sup>1</sup> Όπως το άρθρο αυτό ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, δεδομένου ότι μετέπειτα τροποποιήθηκε, αρχικά με το άρθρο 1 παρ. 8 Α του ν. 4281/2014 (Α' 160) και με την παρ.8 Β καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 1-1-2014 και εν συνεχεία με το άρθρο 22 του ν. 4321/2015 (Α'32), στο οποίο γίνεται χρήση των όρων απλογραφικό η διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, αντί των κατηγοριών των

α) Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο ως εξής αα) κάθε μήνα ....εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας... ββ) κάθε τρίμηνο..... εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας... Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών στα οποία περιλαμβάνονται και τα καινούργια μεταφορικά μέσα και τα αγαθά που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, την αξία των πράξεων παροχής υπηρεσιών για τις οποίες φόρος από τον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, τον φόρο που αναλογεί στην αξία των απαλλασσομένων πράξεων, τις εκπτώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 καθώς και την διαφορά του φόρου που προκύπτει ..... β) εκκαθαριστική δήλωση .....Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά τον διακανονισμό που έγινε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33».

5. Εξ άλλου, στο άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 3888/2010 (Α' 175) ορίζονται τα εξής:

«2. Για την περαίωση κάθε ανέλεγκτης υπόθεσης Φ.Π.Α. α).....


δ) Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας περαιούμενης χρήσης, προσαυξάνει το ποσόν της οφειλής όπως αυτή προκύπτει με βάση την περαίωση της χρήσης αυτής, εφόσον η εν λόγω χρήση η έστω μία από τις τέσσερις (4) προηγούμενες χρήσεις βαρύνεται με παράβαση Κ.Β.Σ. ή άλλο επιβαρυντικό στοιχείο που επαυξάνει το φόρο ή με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Ειδικά στις περιπτώσεις που το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει δηλώθηκε προς επιστροφή, η επιστροφή δεν διενεργείται και αν αυτή έχει ήδη διενεργηθεί κατά ένα μέρος ή στο σύνολο της, το σχετικό ποσό αποδίδεται από τον υπόχρεο στο Δημόσιο με έκτακτη δήλωση, χωρίς κυρώσεις εντός μηνός από την ημερομηνία καταβολής του ποσού της παραγράφου 3 του άρθρου 9. Αν το ποσόν αυτό δεν αποδοθεί μέσα στην προθεσμία αυτή εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις».

#### **Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων**

6. Στο άρθρο 34 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) προβλέπεται η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και ειδικότερα στην παράγραφο 11, όπως ίσχυε πριν από την κατάργησή της με το άρθρο 1 παρ. 7 του ν. 4281/2014 (Α' 160), ορίζονταν ότι με υπουργικές αποφάσεις θα ρυθμισθούν όλες οι λεπτομέρειες και η διαδικασία επιστροφής του.

---

βιβλίων, με ισχύ για πράξεις που διενεργούνται από 1-1-2015. Σε πράξεις που πραγματοποιούνται μετά την 1-1-2015 αναφέρεται και η παρ. 8 Β του αρθρ. 1 του ως άνω ν. 4281/2014.



7. Με βάση την ως άνω εξουσιοδοτική διάταξη εκδόθηκαν υπουργικές αποφάσεις, με τις οποίες ρυθμίσθηκαν θέματα επιστροφής ΦΠΑ, με αφετηρία την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1073/2004 (Β' 1164/21-7-2004), με την οποία προβλέφθηκε ότι επιστρέφεται εντός μηνός από της υποβολής αιτήσεως το 90% του φόρου (ΦΠΑ) χωρίς έλεγχο και το 10% μετά από την διενέργεια ελέγχου εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου. Η εν λόγω κανονιστική απόφαση, με τις κατά καιρούς τροποποιήσεις της, παρέμεινε σε ισχύ μέχρι την έναρξη ισχύος της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1067/3-4-2013 (Β' 775/3-4-2013), με την οποία καταργήθηκε.

8. Με το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 3888/2010 προβλέφθηκε ότι, σε περίπτωση κατά την οποία περιέλθει εκ των υστέρων σε γνώση της φορολογικής αρχής ότι ο φορολογούμενος υπέπεσε σε παραβάσεις, μεταξύ των οποίων και η λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, (χωρίς προσδιορισμό της αξίας του και της σχέσεως της αξίας αυτής με το ύψος του επιστραφέντος ποσού), ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να επιστρέψει το 90% του ποσού που του έχει επιστραφεί, με βάση τα στοιχεία της εκκαθαριστικής δήλωσης, εντός μηνός από της καταβολής του είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, που ορίζεται στο άρθρο 9§3 του ν. 3888/10.

9. Ενόψει των ανωτέρω και υπό το διδόμενο πραγματικό, που εκτέθηκε στην οικεία θέση, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 2 του ν. 3888/2010, να επιστρέψει στη Δ.Ο.Υ. το 90% του συνολικού ποσού που έχει λάβει, ανεξάρτητα αν νομοθέτης αναφέρεται στην επιστροφή που έγινε με βάση την εκκαθαριστική δήλωση, ενώ, εν προκειμένω, η επιστροφή του εν λόγω ποσού στην επιχείρηση έγινε με βάση περιοδικές δηλώσεις. Και τούτο, διότι η εκκαθαριστική δήλωση, κατά τον λειτουργικό της ρόλο, αποτελούσε την τελική σύνθεση όλων των περιοδικών δηλώσεων, μέσω της οποίας αποτυπωνόταν το συνολικό και πραγματικό φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης για κάθε διαχειριστική περίοδο, ως προς το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. (βλ. Σταματόπουλο – Κλώνη, ΦΠΑ, Ανάλυση-Ερμηνεία, 2015, υπό το άρθρο 38, παρ. 26, σελ. 1014). Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι υπήρξαν επιστροφές πιστωτικού φόρου βάσει των περιοδικών δηλώσεων, δεν δύναται να μεταβάλει το πραγματικό αποτέλεσμα ως προς τον συνολικό πιστωτικό φόρο της διαχειριστικής περιόδου, ο οποίος και πρέπει να επιβαρύνει την επιχείρηση εν προκειμένω, έστω και αν στο εμφανιζόμενο τελικό αποτέλεσμα της εκκαθαριστικής δήλωσης ενδέχεται να μην επεικονίζεται ο, βάσει των περιοδικών δηλώσεων, επιστραφείς στην επιχείρηση φόρος.

10. Συνεπώς, η ως άνω επιχείρηση, λόγω της υπαγωγής της στην αναφερθείσα περαίωση, υποχρεούται να καταβάλει ολόκληρο το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας περαιούμενης χρήσης, κατά την προαναλυθείσα έννοια και, ως εκ τούτου, αφενός μεν υποχρεούται να επιστρέψει στη Δ.Ο.Υ. το εκ μέρους της εισπραχθέν ποσοστό 90% εκ του φόρου προστιθέμενης αξίας, ενώ αφετέρου στερείται του δικαιώματος επιστροφής από τη Δ.Ο.Υ. του υπολοίπου ποσοστού 10%.

#### Απάντηση

11. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι, η επιχείρηση, η οποία υπήχθη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010 (περαίωση φορολογικών υποθέσεων), αλλά είχε λάβει επιστροφή ΦΠΑ 90%, οφείλει να επιστρέψει, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 2 του ν. 3888/2010, το σύνολο του ληφθέντος ποσού και δεν τίθεται ζήτημα επιστροφής στην επιχείρηση του υπολοίπου ποσοστού 10%. εφόσον, μετά την περαίωση (που επακολούθησε της επιστροφής), διαπιστώθηκε φορολογική παράβαση της επιχείρησης κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορά η περαίωση.

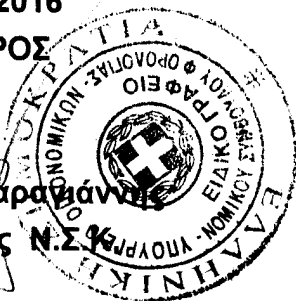
**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 2-2-2016**

**Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ**

**Αλέξανδρος Καραγιάννης**

**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**



**Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ**

**Πολυχρόνης Καραστεργίου**

**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**

