



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2691

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **07/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στο, κατά της υπ' αριθμ/2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ, επί του από 29/12/2018 ταυτάριθμου αιτήματος περί ανάκλησης τροποποιητική δήλωσης ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, και περί διαγραφής ποσού 111.072,26€ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ/2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ, επί του από 29/12/2018 ταυτάριθμου αιτήματος της προσφεύγουσας, περί ανάκλησης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, και διαγραφής ποσού 111.072,26€, της οποίας ζητάτε η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **07/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», **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:

Με την υπ' αριθμ/2018 αρνητική απάντησή του, επί του από 29/12/2018 ταυτάριθμου αιτήματος της προσφεύγουσας, περί ανάκλησης της με αριθ./2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ περιόδου 01/01-31/12/2014, η οποία υποβλήθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4446/2016 αρ. 57-61, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ απέρριψε το αίτημά της, διότι βάσει του άρθρου 61§1 του πιο πάνω νόμου και των ΠΟΛ. 1009/2017 και 1115/2017, οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (είτε λόγω παραγραφής είτε λόγω νομικής πλάνης περιλαμβανομένης και της παραγραφής).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης, β) την αποδοχή της υπ' αριθ./2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, γ) την εφαρμογή της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ώστε το πράγματι οφειλόμενο ποσό να ανέρχεται στο ποσό των 27.452,92€,

προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Το ουσιαστικό ζήτημα της επίμαχης υπόθεσης έχει ήδη λυθεί από την φορολογική αρχή – και συγκεκριμένα από τη Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ – καθόσον το οφειλόμενο ποσό έχει ήδη προσδιοριστεί, βάσει της έκθεσης ελέγχου και με την υπ' αριθ. πρωτ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, στο ύψος των 27.492,52€.
- Η ερμηνευτική προσέγγιση της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ παραβιάζει το τεκμήριο νομιμότητας της υπ' αριθ./2017 διοικητικής πράξης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.
- Η ερμηνευτική προσέγγιση της φορολογικής αρχής αποτελεί εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 61§1 του ν.4446/2016, κατά παράβαση του γράμματος της διάταξης ή έστω, κατά παράβαση της τελολογίας της.
- Η ερμηνευτική προσέγγιση της φορολογικής αρχής οδηγεί σε παράβαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης νομιμότητας του φόρου και της αρχής χρηστής διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **45§2 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

- α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,
- β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου
- γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,
- στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή [όπως κοινοποιείται στον φορολογούμενο],
- ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις»
- η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»
- θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, δυνάμει της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε το υπ' αριθ./2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ σχετικά με τον «Έλεγχο επιχειρήσεων λόγω επιστροφής ΦΠΑ», με βάση το άρθρο 33 του ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 27/11/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, προκύπτει ότι:

«5.3.2.2. Αιτιολόγηση διαφορών

Για τη διαχειριστική / φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, διαπιστώσαμε ότι ο φόρος των επενδυτικών αγαθών που επιστράφηκε (43.406,11€), αναγράφηκε στα αφαιρούμενα ποσά, και στον κωδ. 707 «ΦΠΑ που σας επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή του», τόσο της εκκαθαριστικής δήλωσης έτους 2009, όσο και της εκκαθαριστικής δήλωσης έτους 2013, με συνέπεια να αφαιρεθεί από τον φόρο εισροών και των δύο δηλώσεων, δύο φορές. Για το λόγο αυτό το ποσό του φόρου αυτού (43.406,11€), ο έλεγχος το διαγράφει από τα αφαιρούμενα ποσά της εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2013, για την αποκατάσταση της ορθότητας.

Για τη διαχειριστική/φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, με βάση τις διαφορές που διαπιστώνονται από τον έλεγχο για την περίοδο 01/01-31/12/2013 προκύπτουν διαφορές σε όλες τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις του 2014. Ειδικότερα για τον εφάπαξ διακανονισμό των παγίων, συγκρίνοντας τα δεδομένα της εκκαθαριστικής δήλωσης 2010, με αυτά της υπ' αριθ./2017, τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης του μήνα Δεκεμβρίου 2014 η οποία έχει

υποβληθεί νε βάση το ν.4446/2016, διαπιστώσαμε ότι ο φόρος των επενδυτικών αγαθών που επιστράφηκε (98.893,14€) αναγράφηκε στα αφαιρούμενα ποσά και στον κωδικό 707 «ΦΠΑ που σας επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή του» της Εκκαθαριστικής δήλωσης έτους 2010, αλλά συμπεριλήφθηκε και στα αφαιρούμενα ποσά (197.891,71€) της τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης του μήνα Δεκεμβρίου 2014, με αριθμό/2017, βάσει του ν.4446/2016, με συνέπεια να αφαιρεθεί από τον φόρο εισροών και των δυο δηλώσεων (εκκαθαριστικής 2010 και περιοδικής Δεκεμβρίου 2014), δύο φορές. Για το λόγο αυτό το ποσό του φόρου αυτού (98.893,14€), ο έλεγχος το διαγράφει από τα αφαιρούμενα ποσά της τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης του μήνα Δεκεμβρίου 2014, για την αποκατάσταση της ορθότητας.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Το ποσό (197.891,71€) που αναγράφηκε στα αφαιρούμενα ποσά της τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης του μήνα Δεκεμβρίου 2014, με αριθμό/2017, η οποία έχει υποβληθεί με βάση το ν.4446/2016, αναλύεται στα ακόλουθα ποσά:

1. Φόρος για καταβολή από διακανονισμού	98.893,15€
2. ΦΠΑ που σας επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή του	98.893,15€
3. Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	<u>105.41€</u>
Σύνολο	<u>197.891,71€</u>

Επισημαίνεται ότι στο ποσό αυτό (197.891,71€) δεν συμπεριλήφθηκε ο φόρος για καταβολή από εφάπαξ διακανονισμό παγίων που συμψηφίστηκε με φόρο εκροών για το έτος 2010, ο οποίος ανέρχεται σε 31.224,00€.»

Επειδή, κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ εξέδωσε την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο **27.492,52€** και αχρεωστήτως ποσό (δεν καταβλήθηκε) ύψους **111.072,26€**, **για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014.**

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το υπ' αριθ./2017 αίτημα προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ, περί ανάκλησης της υπ' αριθ./2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης του μήνα Δεκεμβρίου 2014 προκειμένου να εφαρμοστεί η υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και περί διαγραφής (επιστροφής) του ποσού των 111.072,26€

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω αιτήματος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ εξέδωσε την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση με το σκεπτικό ότι βάσει του άρθρου 61§1 του ν.4446/2016 και των ΠΟΛ. 1009/2017 και 1115/2017, οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (είτε λόγω παραγραφής είτε λόγω νομικής πλάνης περιλαμβανομένης και της παραγραφής).

Επειδή, με το αριθ./2018 έγγραφό της προς τη ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ Δ/ση Ελέγχων, η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διαβίβασε την με αριθ./2018 αίτηση τροποποίησης φορολογικής εγγραφής της προσφεύγουσας προκειμένου να ενημερωθεί εάν είναι δυνατή η διαγραφή (και αν ναι βάσει ποιων διατάξεων) του επιπλέον ποσού των 111.072,26€ που προκύπτει μεταξύ της με αριθ./2017 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβλήθηκε

σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016, στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ, με ποσό 138.564,78€ και της με αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ με ποσό 27.492,52€.

Σημειώνεται ότι το ποσό των 138.564,78€ παραμένει βεβαιωμένο χωρίς μέχρι σήμερα να έχει καταβληθεί κάποιο ποσό φόρου.

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω εγγράφου, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1069422 ΕΞ 2018/07-05-2018** έγγραφό της, η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ γνώρισε στη Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ τα εξής:

«**1.** Με τις διατάξεις του άρθρου **57** του **ν. 4446/2016** όπως ίσχυαν, προβλεπόταν ότι : «οι φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις "25.11.2017" να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι και τις 30.9.2016.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου **1** του άρθρου **61** του **ν. 4446/2016** όπως ισχύουν προβλέπουν ότι : «φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.

Στην προκειμένη περίπτωση και όπως προκύπτει από το ιστορικό της υπόθεσης και συγκεκριμένα από την από 27/11/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, η εν λόγω εταιρεία κατά την υποβολή τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική /φορολογική περίοδο 1/1/2013-31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016 συμπεριέλαβε στα αφαιρούμενα ποσά και συγκεκριμένα στον κωδικό 707 « Φ.Π.Α. που σας επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή του » ποσό 43.406,11 που είχε ήδη αφαιρεθεί από το φόρο εισροών κατά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2009. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος διέγραψε ποσό (43.406,11)της εκκαθαριστικής δήλωσης 2013 για τη αποκατάσταση της ορθότητας. Ομοίως για τη διαχειριστική /φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2014 η εν λόγω εταιρεία κατά την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το μήνα Δεκέμβριο του 2014 βάσει του ν. 4446/2016 αφαίρεσε από το φόρο εισροών ποσό 98.893,15 Ευρώ το οποίο είχε ήδη αναγραφεί στο κωδικό 707 « Φ.Π.Α. που σας επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή του » της εκκαθαριστικής δήλωσης 2010. Για το λόγο αυτό το ποσό του φόρου αυτού 98.893,15 ο έλεγχος το διαγράφει από τα αφαιρούμενα ποσά της τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης του μήνα Δεκεμβρίου του έτους 2014 για την αποκατάσταση της ορθότητας. Ακολούθως η Υπηρεσία σας εξέδωσε τις αριθμ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για τις φορολογικές περιόδους 1/1/2013-31/12/2013 και 1/1/2014-31/12-2014 αντίστοιχα σύμφωνα με τα ευρήματα και τις

διαπιστώσεις του ελέγχου όπως προκύπτουν από την από 27/11/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου αποκαθιστώντας την ορθότητα όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω.

Οι παραπάνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. των φορολογικών – διαχειριστικών περιόδων 1/1/2013-31-12-2013 και 1/1/2014-31-12-2014 που εκδόθηκαν από την Υπηρεσία σας αποτελούν εκτελεστούς τίτλους (σχετ. οι διατ. της περ. δ' της παραγρ. 2 του άρθρ. 45 του Κ.Φ.Δ.) βάσει των οποίων προκύπτει στη προκειμένη περίπτωση η υποχρέωση έκδοσης σχετικών Ατομικών Φύλλων Έκπτωσης για ποσά φόρου τα οποία προέκυψαν και βεβαιώθηκαν λόγω υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016.

Οι ως άνω ενέργειες της Υπηρεσίας σας δεν αντίκεινται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν.4446/2016 όπως ισχύουν.»

Επομένως, βάσει των ως άνω πραγματικών περιστατικών και διατάξεων,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **07/02/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ** και την ακύρωση της υπ' αριθ./2018 αρνητικής απάντησης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.