



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-01-2021

Αριθμ. Αποφ.: 190

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Ζαχαράκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **με ΑΦΜ**, κατά της με αρ.πρωτ./20-08-2020 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, της με αρ.πρωτ./06-08-2020 αίτησης του προσφεύγοντος για επιστροφή του καταβληθέντος Φ.Π.Α. ποσού 15.893,00€, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **01-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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 με αρ.πρωτ./20-08-2020 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, επί της με αρ.πρωτ./06-08-2020 αίτησης του προσφεύγοντος για επιστροφή του καταβληθέντος Φ.Π.Α. ποσού 15.893,00€, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή το εν λόγω αίτημα διότι ο παραπάνω φόρος προέκυψε κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για το Γ' τρίμηνο του έτους 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών σύμφωνα με τις οποίες φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά, που καταβάλλονται δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή του Φ.Π.Α. ύψους 18,037,00€, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Είναι αδικαιολόγητη η μη επιστροφή του Φ.Π.Α. από τη φορολογική διοίκηση, που αχρεωστήτως καταβλήθηκε, λόγω μη καταβολής ή ένταξης του φόρου σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών, εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό του. Ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή οι εν λόγω διατάξεις.
- Δεν οφείλεται ΦΠΑ, διότι το ποσό που του επιδίκασε το Μονομελές Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, δεν αφορά συμβατικό αντάλλαγμα, αλλά αποζημίωση αδικαιολόγητου πλουτισμού και η συναλλαγή με την Νομαρχική Αυτοδιοίκηση ήταν άκυρη, ως εκ τούτου, δεν υπήρξε συναλλαγή, για την οποία υποχρεούται να αποδώσει ΦΠΑ. Η υπ'αρ./2016 απόφαση του Πρωτοδικείου Θεσ/νίκης δεσμεύει την φορολογική διοίκηση και την υποχρεώνει στην απόδοση του ΦΠΑ.

Επειδή, με τις διατάξεις του **ν.4446/2016** αναφορικά με την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 σχετικά με τη ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 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 τις 30.9.2016.». Σημειώνεται δε ότι η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της

παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου παρατάθηκε αρχικά μέχρι και τις 30.09.2017 (άρθρ. 30 του ν.4474/2017), στη συνέχεια μέχρι και τις 31.10.2017 (άρθρ. 14 του ν.4490/2017) και τέλος μέχρι και τις 25.11.2017 (άρθρ. 11 του ν.4499/2017).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ως ίδιου νόμου, σχετικά με λοιπά ζητήματα, ορίζεται ότι:

«1. 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.

2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.....».

Επειδή, προκειμένου να καθοριστεί ο τρόπος, η διαδικασία υποβολής δηλώσεων και να ρυθμιστούν λοιπά θέματα εφαρμογής των ως άνω διατάξεων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1006/16.01.2017 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπου στο άρθρο 3 αυτής με τίτλο: Δηλώσεις ΦΠΑ ορίζονται τα εξής: «1. Οι δηλώσεις υποβάλλονται χειρόγραφα. 2. Ειδικά για τις δηλώσεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. θα γίνεται χρήση των ακόλουθων εντύπων, με τη διόρθωση των αντίστοιχων κωδικών όπου απαιτείται: α) για φορολογικές περιόδους που έληξαν έως 31.12.2013 το έντυπο Φ2 050 ΕΚΔΟΣΗ 2011(2η), που ορίστηκε με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1149/14.7.2011 (Β' 1688), όπως ισχύει, β) για φορολογικές περιόδους από 1.1.2014 και εφεξής το έντυπο Φ2 050 ΕΚΔΟΣΗ 2016, που ορίστηκε με την Α ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1084/23.6.2016 (Β' 1943) και γ) για διαχειριστικές περιόδους με λήξη έως και 31.12.2013, το έντυπο Φ1009/12, που ορίστηκε με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1045/23.2.2012 (Β' 565), για την υποβολή των εκ-καθαριστικών δηλώσεων».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1009/19.01.2017** παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 για την «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών», ειδικότερα δε για την φορολογία του Φ.Π.Α., αναφέρονται τα εξής: «1. Οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν την δυνατότητα να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ, για αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών (ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή).....2. Διευκρινίζεται ότι δηλώσεις ΦΠΑ με πιστωτικό υπόλοιπο δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 57 και 58 του ως άνω νόμου. Εντούτοις, εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δηλώσεις με τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό....».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1115/24.07.2017** του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται τα εξής: «Γενικό Μέρος. 1. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη υποβάλει δήλωση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4446/2016 δύναται να υποβάλει νέα τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση, χρεωστική ή μηδενική, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, επικαλούμενος τις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού. Δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του ως άνω νόμου, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ.1009/19.1.2017 εγκύκλιο, οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, δεν δύναται να υποβληθεί εκ των υστέρων τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση φορολογίας με σκοπό την επιστροφή καταβληθέντος φόρου. Αντίθετα, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση με σκοπό να διορθωθούν λάθη που έχουν προκύψει κατά την υποβολή προγενέστερης δήλωσης με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα προκύπτει επιστροφή καταβληθέντος φόρου. 2. Επιπλέον, κατά ρητή διατύπωση των ως άνω διατάξεων, στη ρύθμιση για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών υπάγονται οι αρχικές ή τροποποιητικές χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις. Επομένως, δεν δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση αρχικές ή τροποποιητικές πιστωτικές δηλώσεις, έστω και αν με την τροποποιητική δήλωση πρόκειται να μειωθεί το πιστωτικό υπόλοιπο που είχε προκύψει με την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και ανεξάρτητα αν είχε πραγματοποιηθεί η επιστροφή του φόρου ή όχι. Εντούτοις, εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δηλώσεις με τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό....».

Επειδή, περαιτέρω το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα) με την αριθ. 14/2016 Γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1114/2016, διευκρίνισε: «..... 16. Ωστόσο, η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δηλώσεως και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ως εν προκειμένω, ανάγεται στη σφαίρα της βουλήσεως και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο

συνιστά γνησία παραγραφή (ΣτΕ 3643/22013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.ά.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (βλ. ΣτΕ 3788/2005, Μπαλή Γεν. Αρχές, έκδ. 8η, παράγρ. 160-161, Γεωργιάδη-Σταθόπουλο, Γεν. Αρχές σεδ 8 481). Εξάλλου, κατ' άρθρο 272 εδ.β' Α.Κ. ότι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων ανέλαβε (με προφορική ανάθεση) από την Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας-Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση το έτος 2010 την εκτέλεση δημοσίων έργων («Διαμόρφωση δρόμου για πρόσβαση καθαρισμού ρέματος στην επαρχιακή οδό-..... προς και» και «Διάνοιξη δρόμου από Ε.Ο.-.... προς ... στο σημείο ...»). Καίτοι ο προσφεύγων εκτέλεσε τις εργασίες που του ανατέθηκαν και παρέδωσε τα έργα στη Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση, δεν του κατεβλήθη η συμφωνηθείσα αμοιβή. Προς τούτο, ο προσφεύγων άσκησε αγωγή ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ./2016 απόφαση του δικαστηρίου, επιδικάζοντάς του ποσό αποζημίωσης λόγω αδικαιολόγητου πλουτισμού της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, ύψους 69.101,39 ευρώ, χωρίς αυτό να καταλαμβάνει ποσό Φ.Π.Α. (23%) 15.893,32 ευρώ, καθότι δεν εκδόθηκαν σχετικά τιμολόγια.

Επειδή, μετά την έκδοση της/31-10-2016 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της, βάσει του με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α..... ΕΞ 2015 /29-12-2015 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στην ΔΟΥ Κιλκίς την υπ' αρ./31-03-2017 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του Γ' τριμήνου του έτους 2012, βάσει των διατάξεων των άρθρων 59-61 του Ν. 4446/2016 ("περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών..."), τροποποιώντας το ποσό εκροών στον κωδικό: 303 (ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά του Αιγαίου) από 7.609,76€ σε 76.711,15€ (διαφορά 69.101,39€), με αποτέλεσμα να προκύψει χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 15.571,44€ και προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής ύψους 2.335,72€, ήτοι σύνολο για καταβολή ύψους 17.907,16€ έναντι πιστωτικού υπολοίπου 321,89€ της αρχικής δήλωσης. Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ'αρ./31-03-2017 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του Δ' τριμήνου του έτους 2012, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, διαγράφοντας το ποσό πιστωτικού υπολοίπου στον κωδικό 401 (Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου), ύψους 321,89€, με αποτέλεσμα να προκύψει χρεωστικό ποσό 321,89€ και προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής ύψους 48,28€, ήτοι σύνολο για καταβολή ύψους 370,17€.

Επειδή, ο προσφεύγων λόγω μη καταβολής ή ένταξης του φόρου σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών, εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό του, εξέπτεσε των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων, όμως σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, οι καταβολές που διενεργήθηκαν δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **01-10-2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.