



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 13/06/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1222**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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. 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **...2018** με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «. . .» - **ΑΦΜ** ..., με διακριτικό τίτλο «...» με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο .. και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού .. αριθ. .. - Τ.Κ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό **.../...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, β) της με αριθμό **.../...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ) της με αριθμό **.../...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ..-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 37.848,58 €, αντί του πιστωτικού υπολοίπου βάσει δήλωσης ύψους 44.032,58 €.

-Με την υπ' αριθμ./...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 43.137,31 €, από αιτούμενο ποσό ύψους 50.000,00 € και προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 2.582,28 €.

-Με την υπ' αριθμ./...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 860,35 €, αντί του πιστωτικού υπολοίπου βάσει δήλωσης ύψους 4.965,85 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν λόγω της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2009-2013 από τη Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./...-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθ. .../...-2017 και .../...-2013 εντολών ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ. .../04.11.2013 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012 με την οποία αιτείτο ποσό επιστροφής ύψους 50.000,00 ευρώ. Από τον έλεγχο στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. προέκυψε, ότι σύμφωνα με το run 2, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. .../18-11-2013 εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, η συγκεκριμένη αίτηση επιστροφής ΦΠΑ θα έπρεπε να διεκπεραιωθεί με έλεγχο. Στα πλαίσια του ελέγχου η φορολογική αρχή απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ. 11343/07-05-2014

έγγραφο παροχής πληροφοριών προς το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, το οποίο με το υπ' αριθ. πρωτ. .../16-06-2014 έγγραφο του ενημέρωσε ότι εκκρεμεί έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση και, κατόπιν αιτήσεως της φορολογικής αρχής, απέστειλε τον φάκελο στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αξιολογηθεί στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου.

Στον ως άνω φάκελο περιέχονταν ανώνυμη καταγγελία, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα επιχείρηση από το 2008 και μετά, σε συνεννόηση με τους πελάτες της, υπερτιμολογεί τα τιμολόγια που κόβει σε αυτούς, με σκοπό να λάβουν παράνομα διπλάσια επιδότηση από το κράτος, μέσω ένταξης των έργων αυτών σε επιδοτούμενα προγράμματα και να μην επιβαρυνθούν καθόλου για την επένδυση των φωτοβολταϊκών πάρκων και την διαφορά της επιδότησης την μοιράζονται. Για να πετύχουν την παράνομη είσπραξη των επιδοτήσεων χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους όπως: 1) Τριγωνικές αγορές μέσω Κυπριακών και άλλων αλλοδαπών εταιρειών 2) Εικονικές πληρωμές των τιμολογίων μέσω καταθέσεων και επιταγών 3) Καταβολή εικονικών προμηθειών σε αλλοδαπές εταιρείες (Κυπριακές, αγγλικές κλπ) 4) Εικονικές μειώσεις του μετοχικού κεφαλαίου για την κάλυψη του πλεονασματικού ταμείου και είσπραξη των παράνομων επιδοτήσεων από τον, ο οποίος κρατά μέρος αυτής και το υπόλοιπο το δίνει στους πελάτες του μαύρα.

Στα πλαίσια του ελέγχου και από τις ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικά), διενεργήθηκε έλεγχος ως προς την επιστροφή ΦΠΑ για τις υπό κρίση μη παραγραφόμενες χρήσεις, και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις υπό κρίση χρήσεις. Συγκεντρωτικά ανά ελεγχόμενη περίοδο, τα δεδομένα των δηλώσεων που υποβλήθηκαν απεικονίζονται ως ακολούθως:

	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ 2011		ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ 2012		ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ 2013	
	ΑΞΙΑ	Φ.ΠΑ	ΑΞΙΑ	Φ.ΠΑ	ΑΞΙΑ	Φ.ΠΑ
Α. ΕΚΡΟΕΣ						
Φορολογητέες με 23%	874.345,13	201,099,38	1.496.505,24	344.196,21	19.310,74	4.441,47
Φορολογητέες με 13%	11.844,27	1.539,76	15.750,96	2.047,62	11.475,93	1.491,87
Σύνολο φορολογητέων εκροών	886.189,40	202.639,14	1.512.256,20	346.243,83	30.786,67	5.933,34
Ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εξαγωγές & εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης	1.498,158,97		1.972.508,63		56.512,60	
Εισροές απαλλασσόμενες {Βάσει ΠΟΛ 1262/93 και 1029/95						
Σύνολο εκροών						
Αξία παγίων, ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων κλπ	-548.371,40		1.110.589,52			
Σύνολο εκροών για διακανονισμό ΦΠΑ	1.835.976,97	202,639,14	2.374.175,31	346.243,83	87.299,27	5.933,34

Β. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ						
Φορολογητέες με 16%		0,00	6.898,22	1.103,72	129,31	20,69
Φορολογητέες με 23%	832.807,62	191.545,75	1.242.689,45	285.818,57	3.014,47	693,33
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ						
Δαπάνες φορολογητέες	219.435,35	50.223,41	295.681,95	67.869,46	33.480,13	7.602,77
Σύνολο φορολογητέων εισροών	1.052.242,97	241.769,16	1.545.269,62	354.791,75	36.623,91	8.316,79
Εισροές απαλλασσόμενες βάσει ΠΟΛ 1262/93 και 1029/95						
Εισροές απαλλασσόμενες, εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	323.857,56		304.850,06		180.840,22	
Σύνολο εισροών	1.376.100,53	241.769,16	1.850.119,68	354.791,75	217.464,13	8.316,79
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΦΟΡΟΥ						
Σύνολο φόρου εκροών		202.639,14		346.243,83		5.933,34
Μείον : α) Υπόλοιπο φόρου εισροών		241.769,16		354.791,75		8.316,79
β) Πληρωμές στο δημόσιο με περ/κες δηλώσεις		5.153,24				
γ) Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου				44.038,49		2.583,40
δ) Λοιπά προστιθέμενα ποσά		1,17				
Υπόλοιπο		-44.284,43		-52.586,40		4.966,85
Πλέον: α) Φ.Π.Α, που ζητήθηκε για επιστροφή						
β) Φόρος κοινών εισροών (pro-rata)						
γ} Λοιπά αφαιρούμενα ποσά		251,85		4,12		1,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		-44.032,58		-52.582,28		4.965,85
Ποσό για καταλογισμό		-44.032,58		-52.582,28		4.965,85

- Η προσφεύγουσα είναι ενταγμένη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Τα προϊόντα και τα εμπορεύματα της τιμολογούνται στους ορθούς εκάστοτε συντελεστές οι οποίοι προβλέπονται από τον Ν. 2859/2000. Η εταιρεία πραγματοποιεί και συναλλαγές απαλλασσόμενες του ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της (πωλήσεις με την Π 2869/2389/ΠΟΛ 137/04.05.1987). Τέλος η προσφεύγουσα πραγματοποιεί εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.
- Δεν διαπιστώθηκαν στη χρήση 2011 αλλαγές που να επηρεάζουν τη θέση της προσφεύγουσας ως προς το ΦΠΑ. Έγινε σύγκριση όλων των στοιχείων των εκκαθαριστικών δηλώσεων της τελευταίας διετίας. Από τον συσχετισμό αυτό δεν προέκυψαν σημαντικές διαφοροποιήσεις των μεγεθών.
- Από τις λογιστικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν ως προς την ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων ΦΠΑ, δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλήψεις, για τις υπό κρίση χρήσεις.
- Διενεργήθηκε έλεγχος ως προς το ΦΠΑ εκροών του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα

για τις υπό κρίση χρήσεις και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές. Τα απαλλασσόμενα του ΦΠΑ οργανικά έσοδα της επιχείρησης για τις υπό κρίση χρήσεις προέρχονται από ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών για τις οποίες η προσφεύγουσα κατέχει τα αντίστοιχα δικαιολογητικά (invoices, ειδικά απαλλακτικά της ΑΥΟ ΠΟΛ 1262/1993 κλπ). Για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις έχουν υποβληθεί οι σχετικοί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων για τις υπό κρίση χρήσεις.

- Διενεργήθηκε έλεγχος ως προς το ΦΠΑ εισροών του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα για τις υπό κρίση χρήσεις, διότι η προσφεύγουσα διενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο ΦΠΑ και πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 22, αναφορικά με τον τρόπο παρακολούθησης των εξόδων/δαπανών της, προκειμένου να εκπίπτει από το φόρο εκροών μόνο το φόρο εισροών που αφορά την υπαγόμενη δραστηριότητα. Όσον αφορά το ΦΠΑ των κοινών δαπανών, π.χ. διοικητικής λειτουργίας, αυτός εκπίπτει αναλογικά μέσω συμπλήρωσης του πίνακα Ζ της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ (prorata) και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΗ 2011

- Η προσφεύγουσα διενεργεί πράξεις υπαγόμενες και πράξεις απαλλασσόμενες στον ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Ο πίνακας Ζ στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της χρήσης αυτής δεν έχει συμπληρωθεί. Από τα δεδομένα των βιβλίων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Πράξεις φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης	351.743,60	Αριθμητής			
Πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης	1.450.619,02	1.802,362,62	Πηλίκο κλάσματος	Στρογγυλοποίηση	Οριστικό ποσοστό μείωσης
		Παρονομαστής	97,54600%	98,0%	2,0%
Πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	45,334,20	1.847.696,82			
ΣΥΝΟΛΟ	1847.696,82				

Βάσει των ανωτέρω, ποσοστό 2% των κοινών εισροών δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο για έκπτωση. Ήτοι ποσό ίσο με $50.223,41 \times 2\% = 1.004,47$ ευρώ.

ΧΡΗΣΗ 2012

- Η προσφεύγουσα διενεργεί πράξεις υπαγόμενες και πράξεις απαλλασσόμενες στον ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Ο πίνακας Ζ στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της χρήσης αυτής δεν έχει συμπληρωθεί. Από τα δεδομένα των βιβλίων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Πράξεις φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης	490.089,93	Αριθμητής			
---	------------	-----------	--	--	--

Πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης	1.866.397,95	2.356.487,88	Πηλίκο κλάσματος	Στρογγυλοποίηση	Οριστικό ποσοστό μείωσης
		Παρονομαστής	99,25500%	99,0%	1,0%
Πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	17.687,43	2.374.175,31			
ΣΥΝΟΛΟ	2.374.175,31				

Βάσει των ανωτέρω, ποσοστό 1% των κοινών εισροών δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο για έκπτωση. Ήτοι ποσό ίσο με 67.869,46 x 1% = 678,69 ευρώ.

ΧΡΗΣΗ 2013

- Η προσφεύγουσα διενεργεί πράξεις υπαγόμενες και πράξεις απαλλασσόμενες στον ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών . Ο πίνακας Ζ στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της χρήσης αυτής δεν έχει συμπληρωθεί. Από τα δεδομένα των βιβλίων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Πράξεις φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης	9.954,80	Αριθμητής			
Πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης	29.160,65	39,115,45	Πηλίκο κλάσματος	Στρογγυλοποίηση	Οριστικό ποσοστό μείωσης
		Παρονομαστής	45,65600%	46,0%	54,0%
Πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	46.558,60	85.674,05			
ΣΥΝΟΛΟ	85.674,05				

Βάσει των ανωτέρω, ποσοστό 54% των κοινών εισροών δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο για έκπτωση. Ήτοι ποσό ίσο με 7.602,77 x 54% = 4.105,50 ευρώ.

- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, εκπέσθηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές για τις υπό κρίση χρήσεις.
- Διενεργήθηκε ενδεικτικός έλεγχος ως προς ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της προσφεύγουσας και από το διασταυρωτικό έλεγχο των ανακεφαλαιωτικών καταστάσεων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων τους οποίους υπέβαλλε η προσφεύγουσα, των δεδομένων των βιβλίων και από την αντληση δεδομένων από το σύστημα vies, δεν προέκυψαν σημαντικές διαφορές.
- Η προσφεύγουσα δεν συμψήφισε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που είχε παραγραφεί με το ΦΠΑ εκροών, για τις υπό κρίση χρήσεις.

Από τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, σύμφωνα τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ 1159/2011 διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο το πιστωτικό τιμολόγιο υπ' αριθ. .../01-06-2011 της επιχείρησης «...» αξίας 22.518,70 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.179,30 ευρώ. Το ΦΠΑ του

τιμολογίου δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από το φόρο εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

- Υφίσταται το υπ' αριθ. πρωτ. .../18-11-2013 δελτίο ΦΠΑ (run 2), βάσει του οποίου υφίστανται συναλλαγές οι οποίες σημειώνονται ως ύποπτες από το ..., χωρίς όμως να αναφέρει ποιές είναι αυτές. Από τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών δεν προέκυψε ελεγκτικό εύρημα για τις υπό κρίση χρήσεις.

Ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ. .../....2017 Ειδική Πρόσκληση Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν.4446/2016, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα πληρούσε τις προϋποθέσεις για να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του Ν.4446/2016 του ως άνω νόμου. Η προσφεύγουσα μέχρι το πέρας του ελέγχου δεν έκανε χρήση των ευνοϊκών αυτών διατάξεων.

Βάσει των ανωτέρω, ο αντίστοιχος φόρος εισροών και εκροών διαμορφώθηκε από τον έλεγχο ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011			
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΦΟΡΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Σύνολο φόρου εκροών	202.639,14	202.639,14	0,00
Μείον : α) Υπόλοιπο φόρου εισροών	241.769,16	236.589,86	5.179,30
β) Πληρωμές στο δημόσιο με περ/κες δηλώσεις	5.153,24	4.901,39	251,85
γ) Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου			
δ) Λοιπά προστιθέμενα ποσά	1,17	1,17	
Πλέον: α) Φ.Π.Α, που ζητήθηκε για επιστροφή			
β) Φόρος κοινών εισροών (pro-rata)		1.004,70	1.004,70
γ} Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	251,85	0,00	251,85
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	44.032,58	37.848,58	6.184,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	44.032,58	37.848,58	6.184,00

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012			
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΦΟΡΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Σύνολο φόρου εκροών	346.243,83	346.243,83	0,00
Μείον : α) Υπόλοιπο φόρου εισροών	354.791,75	354.791,75	0,00
β) Πληρωμές στο δημόσιο με περ/κες δηλώσεις	0,00	0,00	0,00
γ) Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	44.032,58	37.48,58	6.189,91
δ) Λοιπά προστιθέμενα ποσά		1,78	1,78
Πλέον: α) Φ.Π.Α, που ζητήθηκε για επιστροφή			
β) Φόρος κοινών εισροών (pro-rata)		678,69	678,69
γ} Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	4,12	0,00	4,12

Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	52.582,28	45.719,59	6.862,69
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.582,28	2.582,28	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	50.000,00	43.137,31	6.862,69

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013			
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΦΟΡΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Σύνολο φόρου εκρών	5.933,34	5.933,34	0,00
Μείον : α) Υπόλοιπο φόρου εισρών	8.316,79	8.316,79	0,00
β) Πληρωμές στο δημόσιο με περ/κες δηλώσεις	0,00	0,00	0,00
γ) Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	2.583,40	2.580,50	2,90
δ) Λοιπά προστιθέμενα ποσά		1,90	1,90
Πλέον: α) Φ.Π.Α, που ζητήθηκε για επιστροφή			
β) Φόρος κοινών εισρών (pro-rata)		4.105,50	4.105,50
γ} Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	1,00	0,00	1,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.965,85	860,35	4.105,50
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.965,85	860,35	4.105,50

Κατόπιν τούτου, στα πλαίσια του ελέγχου, για τις υπό κρίση χρήσεις εκδόθηκαν οι προσαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../....-**2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η αποδιδόμενη στην προσφεύγουσα κατηγορία της υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. στις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, ελλείπει οποιασδήποτε μορφής υποκειμενικής υπαιτιότητας. Τα αναλυτικώς εκτιθέμενα πραγματικά περιστατικά πρέπει να αξιολογηθούν υπό το πρίσμα του νομοθετικού πλαισίου. Οι προκύπτουσες διαφορές Φ.Π.Α. και στις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις, προέρχονται από την απόρριψη των φορολογικών βιβλίων της ελεγχόμενης και την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της, επί των οποίων επιβάλλεται και Φ.Π.Α. Συνεπώς, οι όποιες διαφορές δεν είναι αποκύημα μη απόδοσης έμμεσου φόρου από την επιχείρηση, αλλά από τεκμαρτά υποτιθέμενα έσοδα. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε χωρίς προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση για τον χρόνο διενέργειας ελέγχου, γεγονός που αντίκειται στην υφιστάμενη νομοθεσία.
- 2) Ο ελεγκτής αναφέρεται συνεχώς σε εγκυκλίους διαταγές, προκειμένου να καλύψει τις ελεγκτικές του αδυναμίες. Πέραν του απαραδέκτου της προφανούς προσπάθειας επιβολής

αίολης προσωπικής εκτίμησης με νομοθετήματα που έχουν παλαιοντολογική αξία, υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 4174/2013 περί Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

- 3) Παραγραφή της χρήσης 2011. Στην υπό κρίση περίπτωση, η Οριστική Πράξη προστίμου της χρήσης 2011, της επιδόθηκε στις 19 Ιανουαρίου 2018, όταν είχε ήδη παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό. Αμφισβητεί επίσης κατά πόσον οι εκθέσεις ελέγχου, τα φύλλα προσδιορισμού, οι πράξεις και τα πρόστιμα, συντάχθηκαν και ελέγχθηκαν από τέσσερις (4) υπαλλήλους, πήραν δε αριθμούς από χειρόγραφο πρωτόκολλο, την .../2017, ημέρα Παρασκευή και τελευταία εργάσιμη ημέρα του έτους 2017. Σημειώνεται δε, ότι την με αρ. πρωτ. 35236 έκθεση απόψεων της την κατέθεσε στις2017. Συνεπώς, είναι ανθρωπίνως αδύνατον να πραγματοποιήθηκαν έλεγχοι, αντικρούσεις, να εκδόθηκαν πράξεις, φύλλα και πρόστιμα με δεκάδες υπολογισμούς και όλα αυτά να ελέγχθηκαν από το σύνολο της ιεραρχίας της Δ.Ο.Υ., την 29^η δε του μήνα να είχαν υπογραφεί κίολας, ενώ ο καθ' αυτού έλεγχος κράτησε εννέα μήνες. Οι επίμαχες πράξεις επιβολής προστίμου έχουν λάβει α/α TAXIS/2018. Είναι προφανής ο χρόνος έκδοσής τους.
- 4) Ως προς τις καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές από τον έλεγχο. Δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να κρίνει τη σκοπιμότητα της δαπάνης και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών. Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα πρέπει να αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος και έκθεση Φ.Π.Α. με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση η απάντηση της Ελεγκτικής Υπηρεσίας στις αιτιολογημένες απόψεις της (σελίδα 39 έκθεσης Φ.Π.Α. και 67 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος) ήταν ότι η ελεγχόμενη με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../-2017 υπόμνημα της δεν κομίζει στον έλεγχο νέα στοιχεία τα οποία να διαφοροποιούν το αποτέλεσμα του. Η συγκεκριμένη θέση δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση αιτιολόγηση των δοθέντων απαντήσεών μας, αλλά αγωνιώδη προσπάθεια της ελεγκτικής αρχής να δομήσει υποτιθέμενες φορολογικές παραβάσεις, ώστε τα βιβλία της ελεγχόμενης να καταστούν ανακριβή, τα δε αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου να προσδιοριστούν εξωλογιστικά. Η συγκεκριμένη πρακτική της φορολογικής αρχής με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1984 Κ.Φ.Ε. που ίσχυσε έως και την 31/12/2013 είναι παγία και οδηγεί στην καταστροφή τις επιχειρήσεις, για τον λόγο δε αυτό ο μεταγενέστερος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 που ισχύει για φορολογικά έτη από 1/1/2014, δεν δίνει το δικαίωμα στη φορολογική αρχή να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών, αλλά σε περίπτωση θεώρησης απόκρυψης εσόδων, αφού αποδείξει ότι πράγματι πρόκειται περί απόκρυψης, να τα προσθέσει στα δηλωθέντα, χωρίς τη δυνατότητα εξωλογιστικού

προσδιορισμού των καθαρών κερδών. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε με βάση την ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 εγκύκλιο διαταγή. Ο έλεγχος στην 9^η σελίδα της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 εγκύκλιο διαταγή του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)» και στην ΠΟΛ. 1165/2.8.2012 εγκύκλιο διαταγή του Υπ. Οικονομικών.

- 5) Οι αναφερόμενες στο αρ. πρωτ. .../...-2017 υπόμνημά της αιτιάσεις σε σχέση με τις αποδιδόμενες σ' αυτή φορολογικές παραβάσεις, έχουν ως εξής: Η κατάρτιση της απογραφής, επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. ως βασική υποχρέωση των επιχειρήσεων που τηρούν υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα. Σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. 1658 ΕΞ/2016 απάντηση σε ερώτηση από την ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ. ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ), σχετικά με τον τρόπο τήρησης του βιβλίου απογραφών, η επιτροπή απάντησε ότι τα σχετικά θέματα καθορίζονται από τα άρθρα 3 και 4 του νόμου 4308/2014, βάσει των οποίων οι οντότητες πρέπει να τηρούν αναλυτικά αρχεία, ενιαία ή συνδυασμούς αυτών από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των φορολογικών υποχρεώσεων, και να είναι ευχερής οποιοσδήποτε έλεγχος. Τα εν λόγω αρχεία μπορούν να τηρούνται σε οποιαδήποτε μορφή (χειρόγραφη ή και ηλεκτρονική). Πέραν αυτών δεν υπάρχουν άλλες υποχρεώσεις. Ο έλεγχος αναφέρει ότι υφίστανται αρνητικά υπόλοιπα σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας. Με προσχηματικό τρόπο ο οποίος αγγίζει τον δόλο, εμφανίζει δέκα οκτώ (18) τραπεζικούς της λογαριασμούς με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 31/12 εκάστου έτους, οι οποίοι χρεώθηκαν με μεταγενέστερη αναδρομική εγγραφή από τις αντισυμβαλλόμενες τράπεζες ένα ελάχιστο ποσό εξόδων που ποικίλει από -0,01€!!! έως και -23,27€, τα δε extre των τραπεζών παραλήφθηκαν από αυτήν αργότερα, πιθανώς δε, λόγω του ανυπάρκτου του ποσού, δεν λήφθηκαν υπόψη από τους υπαλλήλους του λογιστηρίου. Ο ελεγκτής αναφέρεται σε δήθεν μη επιδειχθέντα βιβλία και στοιχεία. Πάγια πρακτική του ελέγχου σε παρούσες περιπτώσεις, είναι η κοινοποίηση συγκεκριμένης των αιτουμένων βιβλίων και στοιχείων πρόσκληση προς την ελεγχόμενη επιχείρηση. Στην παρούσα περίπτωση, ότι ζητήθηκε παραδόθηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο, ο δε ελεγκτής δεν της επέδωσε καμία πρόσκληση.
- 6) Από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος (γεγονότα τα οποία επιφέρουν επί πλέον φορολογία και στον Φ.Π.Α.) προκύπτουν: Στη σελίδα (4) και στο κεφάλαιο 2.4 Τηρηθέντα βιβλία αναφέρεται κατά λέξη «Κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ.: Η επιχείρηση στις χρήσεις 2011 και 2012 τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, ενώ την χρήση 2013 η ελεγχόμενη τήρησε

διπλογραφικά βιβλία ΚΦΑΣ». Από που ο έλεγχος είχε πρόσβαση στα βιβλία της ελεγχόμενης εφόσον δεν της επιδείχθηκαν; Στις σελίδες (9 έως 12) της επίμαχης έκθεσης ελέγχου, υφίσταται η κατάσταση λογαριασμών της επιχείρησης και για τα τρία ελεγχόμενα έτη. Ειδικότερα εμφανίζονται επακριβώς τα ποσά ανά έτος του λογαριασμού 24 (Αποθέματα έναρξης α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας), Λ. 25 (Αποθέματα αναλωσίμων) κλπ. Είναι άξιον απορροίας πως είναι δυνατόν ο ελεγκτής να μην είχε πρόσβαση στις απογραφές της επιχείρησης και σε λοιπά της βιβλία και να αναλύει όλους τους λογαριασμούς της στην έκθεση ελέγχου. Στη σελίδα (13) της επίμαχης έκθεσης ελέγχου και ειδικά στο κεφάλαιο 5.3.1 (Έλεγχος 1^{ης} ημέρας), αναφέρει κατά λέξη ότι την .../2017 θεωρήθηκε από τον έλεγχο η σελίδα 100 του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού με ΑΠΘ/10-02-2011. Η παράγραφος αναφέρεται αναλυτικά σε όλα τα θεωρηθέντα βιβλία.

- 7) Σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22-12-2017) οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Στην προκειμένη περίπτωση, υπολογίστηκαν προσαυξήσεις σύμφωνα με τον Ν. 2523/1997, αντί για πρόστιμα και τόκους του Ν. 4174/2013 περί Κ.Φ.Δ. Σημειώνουμε ότι η υποτιθέμενη ημέρα έκδοσης των φύλλων, πράξεων και προστίμων, απέχει κατά μία εβδομάδα από τον δημοσιευθέντα στο Φ.Ε.Κ. 201/22.12.2017.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του ότι οι προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ στις ελεγχόμενες χρήσεις προέρχονται από την απόρριψη των βιβλίων της και από την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της και περί της μνείας του ελέγχου σε εγκυκλίους διαταγές

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο

φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης, β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 25 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.....».

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις συνάγεται ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση μόνο στην περίπτωση διενέργειας πλήρους φορολογικού ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ και ορθά η φορολογική αρχή δεν προέβη σε προηγούμενη έγγραφη ενημέρωση του φορολογούμενου για τη διενέργεια του ελέγχου. Εξάλλου από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι τηρήθηκε η προβλεπόμενη από τον κώδικα, διαδικασία, δηλαδή, επιδόθηκε κατά την πρώτη μέρα του ελέγχου, η υπ' αριθμ. .../...-2017 εντολή διενέργειας ελέγχου στην οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων, οι ελεγχόμενες χρήσεις, οι ελεγχόμενες φορολογίες, ο τόπος

διενέργειας του ελέγχου καθώς και ο χρόνος διάρκειας του ελέγχου και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β)».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, στο άρθρο 31 του ν. 2859/2000 (Άρθρα 173-175 της οδηγίας 2006/112/EK και άρθρα 17 παρ. 5 και 19 οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν

παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2.Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3.Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4.Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5.Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

6.Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών,

εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

8.Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) **νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ, ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή
- β) το αχρεώστητο 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) 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 ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1056/11-02-2002** στην παρ 3 της 14^{ης} Δ/σης ΦΠΑ μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι: «3. Αναλογία έκπτωσης Φ.Π.Α (Prorata). Α. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 9 του Ν. 2954/2001 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) που αφορούν τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου εισροών. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι, στην περίπτωση που ο υποκείμενος χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φορολογητέες, απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, φορολογητέες εκτός Ελλάδας) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή πράξεων με αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης - νέα ακίνητα κ.λπ.), ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου. Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος ή μη φόρος αυτών, βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Οι πράξεις που από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι οι φορολογητέες (πωλήσεις με ΦΠΑ, παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κ.λπ.), οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 1 και 2 του ίδιου Κώδικα και υλοποιούνται με τις οικείες

αποφάσεις και εγκυκλίους (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις με την ΑΥΟ [ΠΟΛ.1262/2.8.1993](#), πωλήσεις σε πρεσβείες κ.λπ.), καθώς και οι πράξεις οι φορολογητέες εκτός Ελλάδας (π.χ. αμοιβή για αρχιτεκτονικό σχέδιο από Έλληνα αρχιτέκτονα για ακίνητο που βρίσκεται στο Λονδίνο). Εάν η επιχείρηση εκτός από πράξεις που παραπάνω αναφέρθηκαν, πραγματοποιεί και πράξεις που από τις διατάξεις του ίδιου Κώδικα ΦΠΑ δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να δημιουργήσει το κλάσμα που προαναφέρθηκε, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών, δηλαδή των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των πράξεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και για την πραγματοποίηση πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, μπορεί να αναφερθούν κυρίως: α) οι πράξεις του άρθρου 22 του Ν. [2859/2000](#) (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων, παράδοση εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές κ.λπ.), β) παραδόσεις νέων ακινήτων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 6, παρ. 1, δεδομένου ότι έχει ανασταλεί η επιβολή του φόρου στα ακίνητα αυτά μέχρι το τέλος του έτους 2002 και έχει ανασταλεί επίσης και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών για τις πράξεις αυτές (πώληση νέων διαμερισμάτων με ΦΜΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των υλικών οικοδομής ή των υπηρεσιών για την κατασκευή της), γ) για παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζήδικα, περίπτερα κ.λπ.) στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους...».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/EK** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, **να κατέχει τιμολόγιο**, το οποίο έχει εκδοθεί

σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει **πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση** όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ'αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται **για φορολογητέες πράξεις**.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το **σύνολο των φορολογητέων πράξεων** και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει **άμεσα** και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, 110/98, 400/98, 32/03, 177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι **«υποκείμενος στον φόρο»** κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για **την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων** του φορολογουμένου (C-137/02, C -4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05...». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή τα κράτη- μέλη **μπορούν να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, από την κατοχή τιμολογίου**, που περιέχει υποχρεωτικά ορισμένες ενδείξεις για την είσπραξη του ΦΠΑ και τον έλεγχο του από τις φορολογικές αρχές (σχετ. υπόθεση C-123/1987, υπόθεση C-330/1987).

Επειδή, «σύμφωνα με το γενικό κανόνα σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών (αγορών), από το ΦΠΑ των εκροών (πωλήσεων), το δικαίωμα αυτό παρέχεται όταν πραγματοποιούνται φορολογητέες πράξεις (πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κ.λπ.) ή πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (άρθρο 30 παρ 1 και 2), ενώ για τις λοιπές πράξεις δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (στις περισσότερες πράξεις του άρθρου 22)....

Για τον προσδιορισμό αυτής της κατ αναλογία εκπτώσεως, χρησιμοποιείται η λατινική αυτή λέξη **pro rata**, που σημαίνει κατ' αναλογία έκπτωση του ΦΠΑ των κοινών εισροών....

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Σχηματισμός κλάσματος: Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος ή μη φόρος αυτών, βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης . Άρα στο κλάσμα (**prorata**), **περιλαμβάνονται:**

α) στον αριθμητή: οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εκροές εκτός Ελλάδος και οι απαλλασσόμενες εκροές που δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση,

β) στον παρονομαστή: ότι έχει περιληφθεί στον αριθμητή και οι απαλλασσόμενες εκροές που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Επίσης, στον παρονομαστή συμπεριλαμβάνονται και οι μη συνδεδεμένες με την τιμή των πράξεων επιδοτήσεις, μόνο στην περίπτωση που το κλάσμα έχει ήδη δημιουργηθεί από άλλη αιτία. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος έχει την υποχρέωση δημιουργίας του κλάσματος **δεν θα συμπεριλάβει στον παρονομαστή του κλάσματος τυχόν έσοδα εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, παρά μόνο** τις επιδοτήσεις - επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας (δεν συνδέονται με την τιμή). Δηλαδή το κλάσμα έχει γενικά ως ακολούθως:

Φορολ. εκροές (χωρίς ΦΠΑ) + φορολ.εκτός Ελλάδας + απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης
Φορολογητέες εκροές χωρίς ΦΠΑ+ φορολ. εκτός Ελλάδας + απαλ/νες με & χωρίς δικαίωμα έκπτωσης + επιδοτήσεις που δεν συνδέονται με την τιμή

Πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης: Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να αναφερθούν κυρίως:

α) οι πράξεις του άρθρου 22 ΦΠΑ (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων κλπ.)....» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 31. προσδιορισμός έκπτωσης – pro rata-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ, ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 31 έκδοση 2015 σελ. 833, 834 και 835).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ (ΔΕΕ) και «σύμφωνα με τις σκέψεις του στην απόφαση **C 318/11** στην περίπτωση που αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερόμενων στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 17, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει την έκπτωση μόνον του μέρους του ΦΠΑ που αναλογεί στις πρώτες φορολογητέες πράξεις (C 488/07, σκέψη 17). Το δικαίωμα εκπτώσεως υπολογίζεται, βάσει αναλογίας καθοριζόμενης σύμφωνα με το άρθρο 19 της ως άνω οδηγίας (C -488/07, σκέψη 18). Επιβάλλεται όμως η διαπίστωση ότι, στον βαθμό που ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως συνιστά ένα στοιχείο του καθεστώτος εκπτώσεων, ο τρόπος κατά τον οποίον πρέπει να πραγματοποιείται ο υπολογισμός αυτός εμπίπτει, μαζί με το εν λόγω καθεστώς εκπτώσεων, στη σφαίρα εφαρμογής της εθνικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, με την οποία πρέπει να συνδέεται φορολογικώς μια δραστηριότητα ή μια πράξη.

Όπως προκύπτει όμως από τη σκέψη 19 της προπαρατεθείσας C -488/07 το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, που αρχίζει με τη λέξη «εντούτοις», **επιτρέπει παρέκκλιση από τον κανόνα** που διατυπώνεται στο πρώτο και στο δεύτερο εδάφιο του εν λόγω άρθρου 17, παράγραφος 5, διότι επιτρέπει στα κ-μ να προβλέψουν μια από τις άλλες μεθόδους καθορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως που απαριθμούνται στο τρίτο εδάφιο της ως άνω διατάξεως. Στο μέτρο που η διάταξη αυτή πρέπει συνεπώς να θεωρείται ότι εισάγει παρέκκλιση τα κ-μ οφείλουν, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμει η ως άνω διάταξη, να διασφαλίσουν την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 17, (παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας), καθώς και τις αρχές που διαπνέουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, και ιδίως τις **αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας**. Η παραπάνω διάταξη (παρ. 5 άρθρο 17) δεν θέτει ειδικό κανόνα σχετικά με τη μέθοδο στρογγυλοποίησης του κατά τα ανωτέρω καθορισθέντος εκπιπτόμενου ποσού. **Εναπόκειται, πράγματι, στις φορολογικές αρχές του κάθε κράτους μέλους να καθορίσουν**, όπως τους επιτρέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, **τη μέθοδο καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση**, έχοντας τη δυνατότητα να προβλέψουν χωριστή αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητας ή έκπτωση ανάλογα με τη διάθεση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα ή, ακόμη, αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως υπό ορισμένες συνθήκες (βλ. C -488/07, σκέψη 19). Σύμφωνα με την απόφαση C -511 /10 κατά την άσκηση της εξουσίας αυτής, τα

εν λόγω κράτη **υποχρεούνται να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της ως άνω οδηγίας...**» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 31. προσδιορισμός έκπτωσης – pro rata-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ, ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 31 έκδοση 2015 σελ. 841).

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013) αναφέρεται ότι:« Κατόπιν των ανωτέρω εφεξής **για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011 και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν 4174/2013. Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1072/8.4.2011 Σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά βιβλία) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30.6.2011 εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την [ΠΟΛ.1159/22-7-2011](#) (σχετ. [ΠΟΛ.1138/15.6.2011](#) Α.Υ.Ο.)».**

Επειδή, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ. 19771/03-07-2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/13, βάσει της οποίας ζήτησε να προσκομιστούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και κάθε άλλο σχετικό έγγραφο, γεγονός που αποδεικνύει ότι τηρήθηκε από τον έλεγχο η προβλεπόμενη από τις σχετικές διατάξεις διαδικασία.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι προκύπτουσες διαφορές Φ.Π.Α. και στις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις, προέρχονται από την απόρριψη των φορολογικών της βιβλίων και την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της.

Επειδή από την από .../2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Στη χρήση 2011 δεν της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης και μεταφοράς στη χρήση 2012 ποσού φόρου ύψους 6.184,00 €, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο του υπ' αριθ./01-06-2011 πιστωτικού τιμολογίου της επιχείρησης «...» αξίας 22.518,70 ευρώ πλέον ΦΠΑ **5.179,30 ευρώ**. Το ΦΠΑ του τιμολογίου δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από το φόρο εισροών κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 1β΄ του Ν. 2859/2000. Επίσης δεν αναγνωρίστηκε, λόγω του ότι η προσφεύγουσα διενεργεί πράξεις υπαγόμενες και πράξεις

απαλλασσόμενες στον ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης καθώς και πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, ποσό φόρου ύψους **1.004,47 €**, λόγω της μη εφαρμογής από την προσφεύγουσα των διατάξεων του άρθρου 31 (prorata), βάσει των οποίων ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

- Στη χρήση 2012 δεν της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης, λόγω του ότι η προσφεύγουσα διενεργεί πράξεις υπαγόμενες και πράξεις απαλλασσόμενες στον ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης καθώς και πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, ποσού φόρου ύψους **678,69 ευρώ**, λόγω της μη εφαρμογής από την προσφεύγουσα των διατάξεων του άρθρου 31 (prorata), βάσει των οποίων ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών, πλέον μεταφερόμενο ποσό προς έκπτωση από τη χρήση 2011 ύψους **6.184,00 €**.
- Στη χρήση 2013 δεν της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης και μεταφοράς στο έτος 2014, λόγω του ότι η προσφεύγουσα διενεργεί πράξεις υπαγόμενες και πράξεις απαλλασσόμενες στον ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης καθώς και πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, ποσού φόρου ύψους **4.105,50 ευρώ**, λόγω της μη εφαρμογής από την προσφεύγουσα των διατάξεων του άρθρου 31 (prorata), βάσει των οποίων ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Βάσει των ανωτέρω δεν προκύπτει προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας, αλλά αντίθετα αποδοχή των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών και του φόρου εκροών, όπως δηλώθηκαν στις υποβληθείσες περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα υπό κρίση έτη.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεων του Ν. 2859/2000.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ 1 και 2 του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί της παραγραφής του δικαιώματος του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης που αφορά τη χρήση 2011 και της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων το 2018

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, πριν εκπνεύσει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για **διενέργεια ελέγχου** στην εν λόγω χρήση, εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../.../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, με την οποία της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης και μεταφοράς στη χρήση 2012 ποσού φόρου ύψους 37.848,58 € και ως εκ τούτου η παραγραφή διακόπηκε με την έκδοση της.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 παρ. 4 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά».

Επειδή, στα ημεδαπά δημόσια έγγραφα ο ΚΠολΔ απονέμει τεκμήριο γνησιότητας (άρθρο 455 ΚΠολΔ), που καλύπτει τόσο την προέλευση όσο και το ανόθευτο του περιεχομένου τους. Το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό, αλλά μόνη δυνατότητα «ανταπόδειξης» εναντίον του προβλέπεται η προσβολή του ως πλαστού.

Ο νομοθέτης καλύπτει το ανόθευτο του περιεχομένου των δημοσίων εγγράφων με τεκμήριο αυξημένης ισχύος. Στο περιεχόμενο του εγγράφου περιλαμβάνεται και η χρονολόγησή του. Επομένως, η **αμφισβήτηση της χρονολόγησης του εγγράφου** μπορεί να γίνει μόνο με την προσβολή του εγγράφου για πλαστότητα (ΑΠ 1754/2007, ΝΟΜΟΣ). Το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται αποκλειστικά με την προσβολή των εγγράφων αυτών για πλαστότητα (άρθρο 460 ΚΠολΔ). **Ο σχετικός ισχυρισμός έχει το χαρακτήρα ένστασης** (ΕφΑθ 266/1998, ΕλλΔνη (1998), 623, Π. Αρβανιτάκης, ζητήματα αποδεικτικών εγγράφων (κατά τον ΚΠολΔ), 1992, σελ. 79, Ν.Νίκας, πολιτική δικονομία, τομ. ΙΙ, 2005, σελ. 544). Ο διάδικος που προβάλλει την πλαστότητα φέρει και το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του (ΕφΑθ 266/1998, ΕλλΔνη (1998), 623). Το δικαστήριο δεν μπορεί να λάβει υπόψη του την πλαστότητα του (δημοσίου ή ιδιωτικού εγγράφου), ακόμα και αν αποδεικνύεται από το αποδεικτικό υλικό που προσκομίζεται, εφόσον δεν έχει προταθεί κατά τρόπο παραδεκτό σχετική ένσταση (βλ. ενδ. ΑΠ 1403/2002, ΝΟΜΟΣ).

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις 1287/12, 1288/13 και 1289/14 και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου έχουν εκδοθεί κατά την .../2017.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο, έκτο και έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί μη επίδειξης των τηρούμενων βιβλίων, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και περί της μη εφαρμογής των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του π.δ. 18/89, λόγοι που θεμελιώνουν την αίτηση ακυρώσεως είναι: 1) αναρμοδιότητα της διοικητικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, 2) παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης, 3) παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου, 4) κατάχρηση εξουσίας, όταν η πράξη της Διοικήσεως φέρει μεν καθεαυτή όλα τα στοιχεία της νομιμότητας, γίνεται όμως για σκοπό καταδήλως άλλον από εκείνον για τον οποίο έχει νομοθετηθεί. Λόγοι ακυρώσεως που προβάλλονται **αλυσιτελώς** απορρίπτονται.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν καταλογίστηκε φόρος, ούτε επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι.

Επειδή εν προκειμένω, εφόσον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εξετάζονται οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και όχι η φορολογία εισοδήματος, ΚΒΣ ή ΚΦΔ, καθίσταται σαφές ότι οι εν λόγω ισχυρισμοί περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, περί μη προσκόμισης, περί λογιστικών διαφορών και, περί ευνοϊκών ρυθμίσεων είναι οπωσδήποτε απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «. ..» - **ΑΦΜ** ..,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	
ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών	886.189,40
Αξία φορολογητέων εισροών	1.029.724,27
Φόρος εκροών	202.639,13
Φόρος εισροών	240.487,71

Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	240.487,71
Πιστωτικό υπόλοιπο	37.848,58
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	37.848,58
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	0,00

Φορολογική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012 ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών	1.512.256,20
Αξία φορολογητέων εισροών	1.553.489,94
Φόρος εκροών	346.243,81
Φόρος εισροών	354.114,82
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	37.848,58
Υπόλοιπο φόρου εισροών	391.963,40
Πιστωτικό υπόλοιπο	45.719,59
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.582,88
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	43.137,31

Φορολογική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013 ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών	30.786,67
Αξία φορολογητέων εισροών	36.623,91
Φόρος εκροών	5.933,32
Φόρος εισροών	4.213,17
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	2.580,50
Υπόλοιπο φόρου εισροών	6.793,67
Πιστωτικό υπόλοιπο	860,35
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	860,35
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	0,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.