



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 27/04/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **836**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και με διακριτικό τίτλο «.....», με **ΑΦΜ**

....., με κύρια δραστηριότητα, ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, με έδρα την πόλη της, στο .. χιλιόμετρο –Τ.Κ....., κατά:

α) της με αριθμό .../2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, οικ. Έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011),

β) της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011), και

γ) της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., 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, 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:

1) Με την με αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, οικ. Έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 10.300€, διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις: α)υπέβαλλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. Έτους 2012(διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011) και επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 300,00€ όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1 του Ν.2523/1997,και β) δεν εξέδωσε το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 82 του Ν2238/94 και επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 10.000€, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.4 του Ν.2523/1997.

2) Με την με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... μειώθηκε η ζημία που δήλωσε η προσφεύγουσα κατά το ποσό των 149.570,18€, (από το ποσό των 2.582.006,87 σε 2.432.436,69€) και

3) Με την με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 28.284,55€ πλέον προσυζητήσεων ύψους 33.941,46€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 62.226,01€.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, δυνάμει της υπ' αριθμ. 198/30-08-2016 σχετικής εντολής, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Σύμφωνα με την από ../2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ, η προσφεύγουσα για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011, υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθ...../-2013, δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλώνοντας ζημίες χρήσεως 2011, ύψους 1.142.318,58€, τις οποίες συμψήφισε με τις δηλωθείσες λογιστικές διαφορές ύψους 87.740,70€, και προέκυψε τελική ζημία χρήσεως 1.054.577,88€. Στη συνέχεια υπέβαλλε και πάλι εκπρόθεσμα την υπ' αριθ. 244/9-8-2013 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. 2012, με την οποία διέγραψε την ζημία χρήσης 2011(ποσού 1.142.318,58€) καθώς και τη φορολογική αναμόρφωση που είχε δηλώσει με την αρχική εκπρόθεσμη δήλωση, ποσού 87.740,70€, διατηρώντας μόνο τη ζημία παρελθουσών χρήσεως ύψους 2.582.006,80€.

Από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο, η μεταφερόμενη ζημία παρελθόντων χρήσεων προσδιορίστηκε στο ποσό των **2.432.436,69€** αντί του ποσού 2.582.006,80€ που είχε δηλώσει η προσφεύγουσα, λόγω λανθασμένης μεταφοράς.

Επιπλέον από την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και ειδικότερα στο κεφάλαιο: «Λογιστικές Διαφορές, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011», δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές ελέγχου συνολικά, ποσό ύψους, 424.920,52€, οι οποίες τελικά δεν συμπεριλήφθησαν στη διαμόρφωση του αποτελέσματος από τον έλεγχο, όπως προκύπτει και από την προσβαλλόμενη πράξη φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή από τον έλεγχο τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011, τροποποιήθηκαν, και η ζημία χρήσεως διαμορφώθηκε στο ύψος των 2.432.436,69€, με την από 12/12/2017 σχετική συνταχθείσα έκθεση προστίμου, η Φορολογική Αρχή καταλόγισε πρόστιμο ύψους 300,00€, για υποβολή ανακριβούς δήλωσης όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.

Επιπλέον με την ίδια σχετική έκθεση προστίμου (άρθρου 4 του Ν.2523/1997), στη προσφεύγουσα επιβλήθηκε και πρόστιμο ύψους 10.000€ για μη έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 82 παρ.5 του Ν.2238/1994.

Με την από/2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της φορολογικής αρχής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 28.284,55€, το οποίο προέκυψε από τον υπολογισμό του φόρου εισροών προς διακανονισμό λόγω δημιουργίας κλάσματος pro-rata.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα, λόγω ύπαρξης εκροών απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, στην εκκαθαριστική δήλωση του οικείου έτους, δημιούργησε κλάσμα pro-rata συμπεριλαμβάνοντας στον αριθμητή τις φορολογητέες πράξεις (ποσό 2.313.641,35€) και στον παρονομαστή το άθροισμα του ποσού του αριθμητή πλέον τις απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (ποσό 444.653,79€) ήτοι συνολικό ποσό 2.758.295,14€.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στον παρονομαστή του κλάσματος pro-rata, στο ποσό των απαλλασσόμενων πράξεων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, δεν συμπεριλήφθηκε το ποσό 2.231.889,67€, που αφορά εκταμιεύσεις επιδότησης παγίων σύμφωνα με το Ν.3299/2004, με αποτέλεσμα να προκύψει ποσοστό έκπτωσης 84%(στρογγυλοποιημένο) και ποσοστό φόρου εισροών για διακανονισμό 16%(1-84%), αντί του ορθού 46% και 54% αντίστοιχα.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δήλωσε τα παρακάτω απαλλασσόμενα έσοδα, τα οποία δεν διαφοροποιήθηκαν από τον έλεγχο:

<u>Λογαριασμός</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Ποσό</u>
74.03.01.0000	Επιδότησεις ΟΑΕΔ για νέες θέσεις εργασίας	122.000€
74.03.01.002	Επιδότησεις ΟΑΕΔ πρόγραμμα ΑΜΕΑ	2. 400€
75.05.00.0001	Ενοίκιο καταστημάτων	4.225,92€
75.05.00.0002	Ενοίκιο ΟΤΕΚ	315.700,00€
	εκταμιεύσεις επιδότησης παγίων σύμφωνα με το Ν.3299/2004 μέσα στη χρήση 2011 συνολικού ύψους	2.231.889,67€

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για την προσφεύγουσα υφίσταται υποχρέωση δημιουργίας κλάσματος PRO-RATA λόγω της ύπαρξης μισθωμάτων ακινήτων (άρθ.22 παρ 1 περ κστ') οπότε και στον παρονομαστή του κλάσματος προστίθενται τα ποσά των επιδοτήσεων, τόσο του ΟΑΕΔ, όσο και των εκταμιεύσεων των επιδοτήσεων παγίων του Ν.3299/2004 που έλαβαν χώρα εντός της χρήσης 2011. Το γεγονός ότι το ποσό της επιχορήγησης του Ν.3299/2004 καταχωρίζεται σε λογαριασμό αποθεματικών (και όχι στον 74) δεν αποχαρακτηρίζει την προέλευσή του ως οικονομική ενίσχυση. Οι κρινόμενες επιχορηγήσεις παγίων του Ν.3299/2004 προφανώς δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας (δηλαδή δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται **άμεσα** με την τιμή της διάθεσης αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών,) ενώ ταυτόχρονα η προσφεύγουσα έχει μερικό δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της. Άρα τα ποσά των επιχορηγήσεων του Ν.3299/2004 που εκταμιεύτηκαν, πρέπει σύμφωνα με τη νομοθεσία του Φ.Π.Α να συμπεριληφθούν στον παρονομαστή του κλάσματος PRO-RATA, ως παρακάτω:.

- Αριθμητής: **2.313.641,35€** = Πράξεις φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης
- Παρανομαστής: = Πράξεις φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης(2.313.641,35€) + Πράξεις απαλλ/νες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (444.653,79€ + 2.231.889,67€) = **4.990.184,81**
- Κλάσμα PRO – RATA: 2.313.641,35€ / 4.990.184,81 =0,464 δηλ. **0,46 ή 46%**
- **Άρα, Οριστικό ποσό έκπτωσης: 46% και φορολογητέο ποσοστό φόρου επί των φορολογητέων δαπανών: 1-0,46= 0,54 ή 54%**

Συνεπώς φόρος εισροών προς διακανονισμό:

Δαπάνες(φορολογητέες) βάσει ελέγχου: 106.678,91 x 54%=57.606,61€

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου, .../2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

A. Ο έλεγχος εσφαλμένα προέβη σε λογιστική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της, μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της διάφορα κονδύλια, που τα προσέθεσε ως λογιστικές διαφορές στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της, αν και δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή, αλλά επιβλήθηκε πρόστιμο(μη ορθώς) για ανακριβή υποβολή δήλωσης οικ έτους 2012, παρόλο που δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή «παραλείψεις» που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, καθότι τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν επαρκή και ακριβή. Και επιπροσθέτως εσφαλμένα κρίθηκαν τα ανωτέρω ως προς τον συμψηφισμό ζημίας.

B. Το πρόστιμο ύψους 10.000,00 ευρώ που επιβλήθηκε με την υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/1997), για την μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού έτους 2011, αφενός παράνομα επιβλήθηκε, λόγω απουσίας σχετικής διάταξης για την επίδικη χρήση και αφετέρου έχει υποπέσει σε παραγραφή το επιβληθέν πρόστιμο.

Ερμηνεύοντας την παρ. 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, συνάγεται ότι «το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό είναι τίτλος φορολογικού ελέγχου εκδιδόμενος σε συγκεκριμένη προθεσμία, του οποίου η έκδοση προϋποθέτει τη σύνταξη του εκάστοτε ισολογισμού συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου και λόγω του ό τι η διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 έως 31/12/2011 συνέπεσε στο μεταβατικό στάδιο εφαρμογής του θεσμού, παρουσιάστηκαν προβλήματα ως προς το οργανωτικό πλαίσιο και προσαρμογής των διοικήσεων των ανωνύμων εταιρειών και οι διατάξεις των ν.3842/2010 και ν.3943/2011 δεν **προέβλεπαν κυρώσεις σε βάρος των ανωνύμων εταιρειών.**

Η πενταετής προθεσμία του καθ' υπόθεση δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου σε βάρος της Α.Ε. λόγω μη έκδοσης ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού για τη χρήση 2011 το οποίο αφορά αυτοτελή φορολογική υποχρέωση σχετική με το φορολογικό έλεγχο και είναι

ανεξάρτητη από τη δήλωση, δεν αρχίζει από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Συνεπώς, για την εν λόγω χρήση το καθ' υπόθεση δικαίωμα του Δημοσίου άρχισε από τις 02-02-2012, ήτοι από την έναρξη ισχύος του άρθρου 4 παρ. 15 του ν. 4038/2012 και έληξε μετά πέντε έτη, στις 02-02-2017. Επομένως στις 13-12-2017, ημερομηνία που κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου, είχε ήδη παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου.

Γ) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δημιούργησε υποχρέωση κλάσματος pro-rata (υποχρέωση περιορισμού του δικαιώματος της κατ' αναλογία έκπτωσης) λόγω ύπαρξης μισθωμάτων ακινήτων μη παρεπόμενων και παράνομα προστέθηκαν στον παρονομαστή του κλάσματος της pro-rata τόσο τα μισθώματα, διότι αποτελούν παρεπόμενες δραστηριότητες, όσο και τα ποσά επιδοτήσεων του ΟΑΕΔ και των επιχορηγήσεων παγίων του ν.3299/2004.

Δ) Η προσωρινή πράξη προστίμου θεωρείται συμπροσβαλλόμενη.

Ως προς τους δύο πρώτους προβαλλόμενους λόγους ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος και προστίμου είναι μη νόμιμες και ακυρωτές:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.3 του Ν.2238/1994, μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι: "Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Το τρίτο εδάφιο της παρ.3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρ.2 Ν.3091/2002, ΦΕΚ Α 330/24.12.2002.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ.1 του Ν.2238/1994, μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι: Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3943/2011, μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι: 1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι

χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή, η ίδια η προσφεύγουσα υπέβαλλε την υπ' αριθμόν ../2013 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ.2012, με την οποία ανακαλεί την ζημία χρήσης καθώς και την φορολογική αναμόρφωση που είχε δηλώσει με την αρχική εκπρόθεσμη δήλωση, την υπ' αριθμ...../2013.

Επειδή, οι λογιστικές διαφορές ελέγχου δεν ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος για τη χρήση 2011, όπως προκύπτει και από την προσβαλλόμενη πράξη φορολογίας εισοδήματος, **παρέλκει** η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας σχετικά με τις λογιστικές διαφορές.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους δήλωσε ζημία φορολογικά αναγνωρίσιμη συνολικού ποσού 2.582.006,87€, ενώ είχε δικαίωμα να μεταφέρει μόνο το ποσό των 2.432.436,69€, η υποβληθείσα δήλωση οικ. έτους 2012, κρίθηκε ανακριβής και ορθώς επιβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ.... το πρόστιμο του άρθρου 4, παρ.1, εδ.1 του Ν.2523/1997, **και συνεπώς παρέλκουν οι υπόλοιποι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για την κρίση της ανακρίβειας της δήλωσης που απορρέουν από τον προσδιορισμό του αποτελέσματος βάσει των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.**

Συνεπώς οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν δύναται να γίνουν αποδεκτοί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ.5 του Ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3943/2011, όπου προβλέπει το πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 4 του ν.2523/97, όπως αυτές ισχύουν με τον ν.3943/2011, ορίζεται ότι:

5.«*Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν.3693/2008 και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία κατά την διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της*

φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα δίδονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3693/2008.

Στις Ανώνυμες Εταιρείες και στις ΕΠΕ του πρώτου εδαφίου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, σύμφωνα με τα οριζόμενα παραπάνω, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.5 του ν.2523/1997 ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν και το χρόνο παραγραφής των προστίμων, ότι: 5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. **Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.** Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, η φορολογική αρχή που διενήργησε τον φορολογικό έλεγχο, ορθώς επέβαλλε το σχετικό πρόστιμο της μη έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.4 του Ν.2523/1997, λόγω μη λήψης αυτού από την προσφεύγουσα.

Επειδή, η χρήση 2011, παραγράφεται μετά την 31/12/2017, συνεπώς κατά την 13/12/2017 που κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, δεν τίθεται θέμα παραγραφής και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο της παράβασης κατ' ουσίαν διατάξεων του νόμου περί εφαρμογής pro rata:

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) 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, ...»

Επειδή, στην παράγραφο 1 περ. η και ιε του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. **Απαλλάσσονται από το φόρο:** ... κοτ) **οι μισθώσεις ακινήτων**, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8.

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.

8.0 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, στην **ΠΟΛ 1056/11-02-2002** στην παρ 3 της 14^{ης} Δ/νσης ΦΠΑ μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι: «3. Αναλογία έκπτωσης Φ.Π.Α (Pro rata). Α. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του Ν. 2954/2001 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (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 Ελλάδος) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή πράξεων με αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης - νέα ακίνητα κ.λ.π.), ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου..... Η διαφοροποίηση με την πυλαία διάταξη είναι ότι δεν δημιουργείται πλέον κλάσμα από την επιχείρηση που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. δηλαδή πράξεις εκτός του πεδίου εφαρμογής, όπως π.χ. αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις μη φορολογητέες (που δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή της διάθεσης των αγαθών).

Από τις ανωτέρω εξαιρούμενες πράξεις, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης (προστίθενται στον παρανομαστή) μόνο οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή και μόνο στην περίπτωση που υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης, λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγομένων στο φόρο. τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης..».

Επειδή, με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1056/2002 για διαχειριστικές περιόδους μετά την 1.1.2001, συμπεριλαμβάνονται στον παρονομαστή του

κλάσματος της **pro rata** οι επιδοτήσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (εξαιρούμενες) μόνο εφόσον η επιχείρηση έχει υποχρεωθεί (λόγω της ύπαρξης εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) για την δημιουργία του κλάσματος της pro rata.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι:

- εάν οι επιδοτήσεις επιχορηγήσεις κλπ. περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (υπάγονται σε ΦΠΑ), θα συμπεριληφθούν στον αριθμητή και παρανομαστή του κλάσματος της pro rata.
- εάν οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις δεν υπάγονται σε ΦΠΑ θα συμπεριληφθούν στον παρανομαστή του κλάσματος, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που παραπάνω αναφέρθηκαν.

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 παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Άρα στο κλάσμα (**pro rata**), **περιλαμβάνονται:**

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

β) στον παρανομαστή: ό,τι έχει περιληφθεί στον αριθμητή και οι απαλλασσόμενες εκροές που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Επίσης, στον παρανομαστή συμπεριλαμβάνονται και οι μη συνδεόμενες 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 παρανομαστή 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.**)

β) παραδόσεις νέων ακινήτων υπαγόμενων σε ΦΠΑ με απαλλαγή πρώτης κατοικίας γ) παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζήδικα, περίπτερα κλπ.), στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου της αγοράς τους. Την ίδια αντιμετώπιση είχαν μέχρι 31.12.2002 και οι πωλήσεις από μεταπωλητές εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων η ακύρωση προβλέπεται σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και των καρτών τηλεπικοινωνίας ωστόσο σύμφωνα με ρητή διάταξη που προστέθηκε στο άρθρο 30 (περ. στ' παρ. 2 άρθρο 30 που προστέθηκε με το ν. 3091/2002) παρέχεται πλέον δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο των λοιπών εισροών για τους συγκεκριμένους υποκείμενους οπότε δεν γίνεται πλέον *pro rata* εξ αυτού του λόγου ή αν γίνεται λόγω ύπαρξης άλλων απαλλασσόμενων πράξεων με κοινές εισροές, οι πωλήσεις εισιτηρίων και καρτών δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή της (Σχετ. ΠΟΛ. 1006/2003).

Ποσά που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου (*pro rata*): Δεν υπάρχει υποχρέωση για *pro rata* στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο ΦΠΑ έχει εκτός από έσοδα με δικαίωμα έκπτωσης και έσοδα εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως αποζημιώσεις κλπ..

Δεν λαμβάνονται υπ' όψη, ούτε στον αριθμητή, ούτε στον παρονομαστή, τα ποσά που προέρχονται από:

- παραδόσεις (πώληση κλπ.) αγαθών, τα οποία χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση (π.χ. πώληση από ξενοδοχείο που εκμεταλλεύεται και λουτρά, παλαιών κρεβατιών λόγω ανακαίνισης, όπου τα σχετικά έσοδα δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης, δηλαδή δεν υπολογίζονται ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρονομαστή του κλάσματος)
- αυτοπαραδόσεις ή ιδιοχρησιμοποιήσεις,
- ενδοκοινοτικές αποκτήσεις,
- πράξεις λήπτη και επιστροφές φόρων,
 - εκροές εξ αιτίας αγοράς επενδυτικών αγαθών με την ΚΥΑ Π.2869/1987 ή ανακυκλώσιμων, σύμφωνα με το άρθρο 39° του ΦΠΑ.
- παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ και κε', της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΦΠΑ. (ν.2859/2000), εφόσον πρόκειται για

παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις (θέμα πραγματικό, εξαρτάται από τη φύση της δραστηριότητας του υποκειμένου). Επισημαίνεται ότι τα έσοδα από τις χρηματοδοτικές πράξεις δεν λαμβάνονται υπόψη στον παρανομαστή του κλάσματος, εφόσον οι εργασίες ή υπηρεσίες αυτές δεν αποτελούν κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στο ΦΠΑ.

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, εν προκειμένω η υποχρέωση δημιουργίας κλάσματος pro rata δημιουργήθηκε λόγω ύπαρξης μισθώσεων ακινήτων(ενοίκια), που αποτελούν πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης(άρθρο22 του Ν.2859/2000), σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις στον παρονομαστή του κλάσματος θα συμπεριληφθούν και όλες οι επιδοτήσεις που δεν υπάγονται σε ΦΠΑ.

Επειδή, η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμόζει τα αναφερόμενα στο άρθρο 31 του Ν. 2859/2000 και τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ 1056/2002 ως προς τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου (**pro rata**) προσδιορίζοντας σε ποσοστό επί τοις εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών εισροών (για πράξεις με δικαίωμα και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) εκτός από τη στρογγυλοποίηση του δεκαδικού μέρους του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 §1 της ΠΟΛ. 1064/17 «Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται με σαφήνεια ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, δηλαδή εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας (άρθρο 63 επ.Κ.Δ.Δ.).

Επειδή ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια

της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. **Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης** συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, **είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της** (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου , Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

Επειδή κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004), συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για την προσωρινή πράξη προστίμου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, **λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ...../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2011, επιλέγεται ως επιεικέστερη η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017 ως ακολούθως:

-Η υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

Διαφορά Φόρου: **28.284,55€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(52 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=37,96 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49	

				N.4509/20 17	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	33.941,46€	14.142,27€	10.736,81€	24.879,08€	24.879,08€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης/**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και με **διακριτικό τίτλο «....», με ΑΦΜ** και την επικύρωση των:

α) της με αριθμό ../**2017** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, οικ. Έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011),

β) της με αριθμό ../**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011)και

γ) της με αριθμό ../**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και την **τροποποίηση** της πράξης αυτής αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό ../**2017** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, οικ. Έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011),

Α). ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 4 του Ν.2523/1997,	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	10.300,00	10.300,00

Β) Η υπ' αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011(διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010):

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φορολογητέα ζημία	2.432.436,69	2.432.436,69

Φόρος Εισοδήματος	-29.665,50	-29.665,50
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	0,00	0,00
Ποσο επιστροφής	16.766,08	16.766,08

Γ) Η με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης €)
ΦΠΑ	28.284,55	28.284,55
Πρόσθετος Φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	33.941,46	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/213	0,00	14.142,27
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	10.736,81
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	62.226,01	53.163,63

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**

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.