



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 210 9578520

**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα 10-02-2015

Αριθμός απόφασης 520

**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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../2014 ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ..... κατά της υπ' αριθμ. ..../2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για την διαχειριστική περίοδο 01/01/08-31/12/08 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ. ..../2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για την διαχειριστική περίοδο 01/01/08-31/12/08 της οποίας ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση καθώς και την από ..... οικεία έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από ..... εισήγηση του Α3 τμήματος της υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. ..../2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. .... α) καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/08 -31/12/08 Φ.Π.Α. ποσού 14.984,78€ πλέον 17.981,74€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) και β) προέκυψε πιστωτικό ποσό προς επιστροφή ύψους 1.472,50€.

Το αποτέλεσμα εκκαθάρισης του φόρου της ..... (διαφορά φόρου που καταλογίστηκε και πιστωτικό ποσό που επιστρέφεται) προέκυψε ύστερα από τον μερικό έλεγχο Φ.Π.Α. , που διενεργήθηκε στον υπόχρεο από τη Δ.Ο.Υ. .... για την χρήση 2008 και συγκεκριμένα :

Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. .... την με αριθμό ...../2009 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α., με την οποία ζητούσε να της επιστραφεί το ποσό των δεκατεσσάρων χιλιάδων επτακοσίων είκοσι τεσσάρων ευρώ και ογδόντα έξι λεπτών (14.724,86 €) από το πιστωτικό υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου 01-01-2008 έως 31-12-2008. Κατόπιν τούτου εκδόθηκε η με αριθμό ...../2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, σε συνέχεια της με αριθμό ...../2011 εντολής προσωρινού ελέγχου με την οποία είχε ανατεθεί ο έλεγχος σε άλλο ελεγκτή, ο οποίος δεν ολοκλήρωσε τον έλεγχο, διότι τοποθετήθηκε προϊστάμενος του τμήματος Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε εισπράξει το 90% του αιτούμενου ποσού, με την ...../2009 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και από το εν λόγω μερικό έλεγχο Φ.Π.Α. προέκυψε δικαιούμενο ποσό επιστροφής το υπόλοιπο 10%, ήτοι  $14.724,86 - 13.252,36 = 1.472,50$  ευρώ.

Περαιτέρω από τις ελεγκτικές ενέργειες που έκανε ο έλεγχος σύμφωνα με τα οριζόμενα στην με αριθ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ ΔΕΛ. Α 1197280/ΕΞ 2013/24-12-2013, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Η προσφεύγουσα στην ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο (01/01/2008 έως 31/12/2008):

- Πραγματοποίησε απαλλασσόμενες αγορές αγαθών και υπηρεσιών από ΦΠΑ, με χρήση Ε.Δ.Δ.Α (Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής , από τον ΦΠΑ), συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 115.267,51.
- Δεν πραγματοποίησε εξαγωγές.
- Πραγματοποίησε μία (1) ενδοκοινοτική παράδοση, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 6.165,50. Με βάση τη περιγραφή του είδους στο Δελτίο Αποστολής έκδοσης της προσφεύγουσας και με αριθμό

...../2008, στάλθηκε στην ....., ένας όγκος ..... διαστάσεων 260x185x135.

Από τον έλεγχο των παραστατικών αγοράς, χωρίς χρέωση Φ.Π.Α., με τη χρήση Ε.Δ.Δ.Α, διαπιστώθηκε ότι δεν αγοράστηκε όγκος ..... με τις προαναφερόμενες διαστάσεις.

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι, στην επόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 έως 31/12/2009:

- Δεν πραγματοποιήσε εξαγωγές.
- Πραγματοποίησε μία (1) ενδοκοινοτική παράδοση στην ....., στο τρίτο (3<sup>ο</sup>) τρίμηνο, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 31.832,00, σύμφωνα με τον υποβληθέντα με αριθμό 34/21-10-2009, ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟ ΠΙΝΑΚΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ.

Συνεπώς δεν πραγματοποιήθηκαν οι εξαγωγές και οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που αντιστοιχούσαν σε απαλλασσόμενες αγορές με τη χρήση Ε.Δ.Δ.Α. από το Φ.Π.Α. (ΠΟΛ. 1262/02-08-1993), εντός των οριζόμενων προθεσμιών της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1075/1995

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 2 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1075/1995 η ελεγχόμενη επιχείρηση υποχρεούται με τη λήξη των προθεσμιών να καταβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία Δ.Ο.Υ. τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας με έκτακτη προσωρινή δήλωση, διαφορετικά επιβάλλονται οι από το νόμο οριζόμενες κυρώσεις.

Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος καταλόγισε ποσό κύριου φόρου ευρώ 14.984,78 και πρόσθετο φόρο 17.981,74€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2, του ν. 2523/97 ως κάτωθι:

|                                              |                  |
|----------------------------------------------|------------------|
| Απαλλασσόμενες αγορές, με χρήση ΕΔΔΑ         | 115.267,51       |
| Συντελεστή ΦΠΑ                               | <u>X</u> 13%     |
| Καταλογιζόμενο ποσό ΦΠΑ                      | 14.984,78        |
| Πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%) | <u>17.981,74</u> |
| ΣΥΝΟΛΟ                                       | 32.966,52        |

Επίσης όπως προαναφέρεται ο έλεγχος αποφάνθηκε υπέρ της επιστροφής του υπολοίπου ποσού –ποσοστού 10% από το Π.Υ. του ΦΠΑ της 31/12/2008, το οποίο δεν έχει επιστραφεί στη προσφεύγουσα ήτοι ποσό 1.472,50 €.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ανάκληση ή την ακύρωση και εξαφάνιση της με αριθ. .... /2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατόπιν της με αριθμ. .... /2014 εντολής ελέγχου, η οποία δεν επιδείχθηκε στην προσφεύγουσα και ούτε της επιδόθηκε.
- Τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία Γ κατηγορίας Κ.Β.Σ. δεν θεωρήθηκαν κατά την 1<sup>η</sup> ημέρα από τον έλεγχο.

- Ο έλεγχος δεν δέχεται την επιστροφή ΦΠΑ αξίας 17.981,74€ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008- 31/12/2008, καθώς κρίνει, ότι τάχα οι εκροές που πραγματοποιήθηκαν την συγκεκριμένη ελεγχόμενη περίοδο, δεν έγιναν για ενδοκοινοτικές συναλλαγές και άρα δεν αναγνωρίζονται ούτε για έκπτωση από τις φορολογικές εκροές της επιχείρησής, ούτε για επιστροφή του αιτηθέντος φόρου ΦΠΑ βάσει της ανωτέρω αίτησης που έχει υποβληθεί στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

- **Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης** ή του επιτηδευματία γενικά ή στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατά περίπτωση, ή και σε άλλο χώρο που θα υποδειχθεί από τον ελεγχόμενο, εφόσον ο έλεγχος είναι ανέφικτο να διενεργηθεί στην εγκατάσταση της επιχείρησης ή στην ελεγκτική υπηρεσία. Σε κάθε περίπτωση, έχουν εφαρμογή **και επί προσωρινού ελέγχου οι διατάξεις του άρθ. 36 του ΚΒΣ (έλεγχος βιβλίων και στοιχείων Γ` κατηγορίας αποκλειστικά στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης).**

- Ο προσωρινός έλεγχος πραγματοποιείται και αυτός κατόπιν εγγράφου εντολής, στην οποία αναφέρονται :

α) ο αριθμός και η ημερομηνία,

β) ο λόγος για τον οποίο εκδόθηκε (π.χ. προληπτικός ή **προσωρινός έλεγχος Φ.Π.Α.** κλπ.),

γ) στις διατάξεις που στηρίζεται (**οι οποίες δεν είναι γενικές**) αλλά απόλυτα εξειδικευμένες

και

δ) οι χρήσεις που θα ελεγχθούν

Επίσης στην ίδια εντολή **αναφέρεται συγκεκριμένα σε τι έλεγχο θα προβεί ο ως άνω υπάλληλος με χειρόγραφη αναφορά.** Η οφειλομένη ενέργεια αυτή δεν πραγματοποιήθηκε από την αντίδικο φορολογική αρχή με αποτέλεσμα την ακυρότητα της διαδικασίας λόγω παραλήψεως οφειλομένου τύπου της διαδικασίας

- Έχει περαιώσει τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010 με το με αριθμό ...../2010 εκκαθαριστικό σημείωμα του Ν. 3888/2010 που εκδόθηκε και έχουν καταβληθεί οι φόροι που καταλογίσθηκαν με το ανωτέρω σημείωμα.

Έτσι **δεν είναι νόμιμη η εφαρμογή της διαδικασίας έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου**, όπως το επίδικο ΦΕ με την επίκληση της αιτιολογίας, ότι τα δηλωθέντα στοιχεία τάχα «αποδεικνύονται ανακριβή» **καίτοι το αρχικό φύλλο ελέγχου «έγινε οριστικό»** (βλ. άρθρο 68 παρ. 2 α', Ν. 2238/94), διότι η διαδικασία του Ν. 3888/2010 «συνεπάγεται όλα τα αποτελέσματα της αμετάκλητης δικαστικής απόφασης».

**Ουχί νομίμως και ουχί ορθώς** λοιπόν, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. .... **επανέρχεται σε ήδη ελεγχθείσα και περαιωθείσα υπόθεση**, χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του αριθ. 68§2του Ν. 2238/94.

- Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τάχα δεν εκδόθηκαν για ενδοκοινοτικές συναλλαγές φορολογικά στοιχεία χωρίς όμως να συντρέχει η επιβαλλόμενη πλήρης αιτιολογία (=απόδειξη των πραγματικών γεγονότων) επειδή οι συναλλαγές με τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία έχουν αποδεδειγμένα πραγματοποιηθεί από την επιχείρησή σε πελάτες που είχαν απαλλαγή του ΦΠΑ.

- Στο τίτλο της η πράξη αυτή φέρει τον **ανακριβή χαρακτηρισμό της διάκρισης της πράξης ως οριστικής**, ενώ με την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. βλ. 1<sup>η</sup> σελίδα επικεφαλίδα, όπου αναφέρεται ότι εκδίδεται σε εκτέλεση της έκθεσης αυτής από **μερικό έλεγχο**, αντίθετα στην σελίδα 8§1 αναφέρεται ως προσωρινός έλεγχος!!! οπότε έπρεπε συνεπεία αυτού να αναγράφει (η πράξη) ότι εκδίδεται ως προσωρινή, η ενέργεια αυτή είναι αντίθετη από τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 50, του Ν. 2859/2000 ΦΕΚ 248/Α/2000 και του Ν. 2238/94 άρθρο 67.

- Η προσβαλλόμενη πράξη δεν φέρει επί του σώματος αυτής τις διατάξεις που επιβάλλουν τον πρόσθετο φόρο προσαύξησης και το ποσοστό της προσαύξησης και δεν έχει καταχωρηθεί, στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ., όπου με συνεχή α/α και χρονολογική σειρά πρέπει να καταχωρούνται όλες οι πράξεις για να είναι νόμιμες και να προκύπτει η αλληλουχία της σειράς τόσο των αριθμών όσο και η ημερολογιακή καταχώρηση

- Το δικαίωμα του φορολογούμενου να ζητήσει έντοκα την επιστροφή του φόρου (κύριου ή πρόσθετου) ή του προστίμου που κατέβαλε αχρεώστητα γεννάται από την καταβολή του ή σε μεταγενέστερο χρόνο (κατά περίπτωση).

Το επιτόκιο για τον υπολογισμό του τόκου είναι αυτό των γραμματίων δανεισμού του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, όπως αυτό έχει διαμορφωθεί την ημέρα που γεννάται η αξίωση του φορολογούμενου για την έντοκη επιστροφή, το οποίο παραμένει σταθερό για όλη τη διάρκεια της τοκοφόρου περιόδου, ανεξάρτητα από τις μετέπειτα διακυμάνσεις του

- **Το προσβαλλόμενο και φερόμενο ως φύλλο ελέγχου δεν φέρει επί του σώματος αυτού παντελώς:**

α) τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 περί Κώδικος φόρου Φ.Π.Α., όπως ίσχυαν, πλέον στην φορολογία αυτή κατά την κρινόμενη διαχ/κή περίοδο (ΣτΕ 2533/92, 1/1997).

β) Τις διατάξεις που επιβάλλουν τον συντελεστή του φόρου του ΦΠΑ.

γ) Την προσδιοριζόμενη φορολογητέα αξία καθώς και τον **συντελεστή επιβολής** και τον λεπτομερή τρόπο υπολογισμού της.

δ) Αριθμητικώς την επιβαλλόμενη προσαύξηση κατά χρήση αυτή και τον τρόπο υπολογισμού της.

ε) Το σημείωμα αυτό συντάχθηκε εν είδει πίνακος και όχι ως νόμιμο Φ.Ε. και δεν αναγράφονται οι λεπτομερείς διατάξεις της φορολογίας αυτής, **ούτε ο υπολογισμός της προσαύξησης και το ποσοστό %**, οπότε το φερόμενο ως Φ.Ε. ΦΠΑ, να εκδίδεται άνευ αυτής, που είναι ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας.

στ) Ακόμη, ούτε αναφέρεται στο αρμόδιο όργανο που πρέπει να επιδώσει την νόμιμη πράξη.

**Επειδή** τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα επιχείρηση ούτε επικαλείται, ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου.

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της πράξης λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος .

**Επειδή** η διαδικασία του ελέγχου έλαβε χώρα εφαρμοζομένων των διατάξεων του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ρητά προβλέπεται κατ' άρθρ. 66 παρ. 1 του ίδιου νόμου, από καμία δε διάταξη δεν συνάγεται ακυρότητα της φορολογικής πράξης ένεκα παράλειψης της αρχής να θεωρήσει τα βιβλία και στοιχεία κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου. Επιπλέον ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει ανεπανόρθωτη βλάβη, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του θα πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και ανεπίδεκτος εκτίμησης.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν δέχεται την αιτηθείσα επιστροφή ΦΠΑ αξίας 17.981,74€ ( το ορθόν είναι 14.724,86€) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008- 31/12/2008, διότι κρίνει, ότι τάχα οι εκροές που πραγματοποιήθηκαν την συγκεκριμένη ελεγχόμενη περίοδο, δεν έγιναν για ενδοκοινοτικές συναλλαγές και άρα δεν αναγνωρίζονται, ούτε για έκπτωση από τις φορολογικές εκροές της επιχείρησής, ούτε για επιστροφή του αιτηθέντος φόρου ΦΠΑ, κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος για τους παρακάτω λόγους:

α. Στην με ημερομηνία ..... οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. στη σελίδα 8 και στο κεφάλαιο **6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ** αναγράφεται

Ύστερα από τα παραπάνω, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 έως 31/12/2008, ο έλεγχος:

1. Αποφαίνεται **υπέρ της επιστροφής** του ποσού που ζητήθηκε, ήτοι 14.724,86 €, από το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου (01-12-2008 έως 31/12/2008), ως κάτωθι:

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| Αιτούμενη συνολική επιστροφή | 14.724,86 |
|------------------------------|-----------|

|                                                              |  |
|--------------------------------------------------------------|--|
| Μείον: Ποσό που επιστράφηκε χωρίς έλεγχο βάσει της με αριθμό |  |
|--------------------------------------------------------------|--|

|                                                  |                  |
|--------------------------------------------------|------------------|
| ...../ Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... | <u>13.252,36</u> |
|--------------------------------------------------|------------------|

|                                 |          |
|---------------------------------|----------|
| Δικαιούμενο υπόλοιπο επιστροφής | 1.472,50 |
|---------------------------------|----------|

β. Η διαπίστωση του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές δεν επηρεάζει την επιστροφή του αιτούμενου, από την προσφεύγουσα, ποσού Φ.Π.Α., αλλά αφορά τις απαλλασσόμενες από ΦΠΑ αγορές αγαθών και υπηρεσιών με τη χρήση του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο προσωρινός έλεγχος για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., γίνεται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης , δεν ευσταθεί διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67<sup>Α</sup> του ν. 2238/94 (το οποίο προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 8 του ν. 3943/11 και ισχύει σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 52 του ίδιου νόμου από 31/3//2011) ορίζονται τα κάτωθι:

« Οι υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε., μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία *υπάγονται*. για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από

τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και φορολογικά αντικείμενα και διενεργείται στη ελεγκτική υπηρεσία με βάση :

α)..... β).....

δ) τα βιβλία και τα στοιχεία που θα κληθεί να προσκομίσει ο ελεγχόμενος »

Η προσφεύγουσα κατόπιν της με αριθμό πρωτ. ....../2011 πρόσκλησης, του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/92, η οποία της επιδόθηκε στις ....., προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία που της ζητήθηκαν, για την χρήση 2008, στα γραφεία της ελεγκτικής αρχής, εντός της ταχθείσας προθεσμίας.

Εξάλλου και με τις διατάξεις του άρθρου 23 §2 του ν. 4174/13 ορίζεται ότι :

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.

**Επειδή** η με αριθ. ....../2014 εκδοθείσα εντολή ελέγχου περιλαμβάνει τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 25 § 1 του 4174/13 ήτοι :

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου, στον οποίο 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.

**Επειδή** ο έλεγχος έγινε ύστερα από την με αριθμό πρωτ. ....../09 αίτηση της προσφεύγουσας, με την οποία αιτούνταν την επιστροφή του Π.Υ. του Φ.Π.Α. για την χρήση 2008.

**Επειδή** σε κανένα σημείο στην με ημερομηνία ..... οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α, δεν αναφέρεται ότι πρόκειται για συμπληρωματικό έλεγχο, επειδή η προσφεύγουσα έχει περαιώσει για την εν λόγω χρήση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/10.

**Επειδή** ο τίτλος της με αριθμό ....../14 προσβαλλόμενης πράξης είναι “ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ ” και όχι ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ

Συνεπώς από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **δεν πρόκειται για συμπληρωματικό έλεγχο** από την φορολογική αρχή, αλλά για έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.4 της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 (παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του ν. 3888/10), όπου ορίζεται ότι: «Σε κάθε άλλη περίπτωση τα ποσά που αφορούν τυχόν εκκρεμή αιτήματα επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. και για όλες τις περαιωμένες χρήσεις επιστρέφονται χωρίς έλεγχο εφόσον ανέρχονται έως και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Εάν όμως το

ποσό του αιτούμενου προς επιστροφή Φ.Π.Α. υπερβαίνει το προαναφερόμενο όριο τότε σε κάθε περίπτωση για την επιστροφή του αιτούμενου ποσού διενεργείται προσωρινός έλεγχος».

**Επειδή** το ποσό του αιτούμενου προς επιστροφή ΦΠΑ της 31/12/2008 ήταν δεκατέσσερις χιλιάδες επτακόσια είκοσι τέσσερα ευρώ και ογδόντα έξι λεπτά (14.724,86 €), ορθώς εκδόθηκε η με αριθμό ...../2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1262/2-8-1993 ορίζεται ότι:

**Απαλλαγή από το ΦΠΑ της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.**

#### **Άρθρο 3 §1**

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 7 της παρούσας, παρέχεται η ευχέρεια στους υποκείμενους στο φόρο να αγοράζουν ή να εισάγουν αγαθά με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση πράξεων των προηγούμενων άρθρων 1 και 2 (εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση), καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις πράξεις αυτές, χωρίς να καταβάλλουν φόρο..

#### **Άρθρο 4§1**

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 , ο υποκείμενος στο φόρο που ενδιαφέρεται να τύχει απαλλαγής για την αγορά ή εισαγωγή αγαθών που αποτελούν αντικείμενο των πράξεων των άρθρων 1 και 2 της παρούσας, υποχρεούται να υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την θεώρηση ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το ΦΠΑ.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1075/13-3-95 ορίζεται ότι:

#### **Άρθρο 3**

**Προθεσμία πραγματοποίησης της εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών βάσει της αριθμ. 1103551/8478/A0014/2.8.93 ΠΟΛ. 1262 Α.Υ.Ο.**

1. Η προθεσμία πραγματοποίησης της εξαγωγής ή της ενδοκοινοτικής παράδοσης κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της με αριθμ. 1103551/8478/A0014/12.8.93 ΠΟΛ.1262 απόφασής μας ορίζεται σε έξι (6) μήνες, από την έκδοση του οικείου τιμολογίου αγοράς ή του παραστατικού εισαγωγής κατά περίπτωση, επιτρεπόμενης της παράτασης κατά δύο (2) ακόμη μήνες για δικαιολογημένη αιτία, που κρίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Τελωνειακής Περιφέρειας κατά περίπτωση, μετά από σχετική αίτηση του ενδιαφερόμενου.

2. Εάν ο αγοραστής - εξαγωγέας δεν πραγματοποιήσει εντός της προθεσμίας που ορίζεται, στην προηγούμενη παράγραφο την εξαγωγή ή την ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών που προμηθεύτηκε για το σκοπό αυτό, υποχρεούται με τη λήξη της παραπάνω αρχικής ή κατά παράταση προθεσμίας να καταβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία του ΔΟΥ τον αναλογούντα



φόρο προστιθέμενης αξίας με έκτακτη προσωρινή δήλωση. Σε αντίθετη περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις των [άρθρων 47](#) και 48 του Ν.1642/1986, όπως ισχύουν.

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα φορολογικά εκείνα στοιχεία (ούτε και τα επικαλείται με την ενδικοφανή της προσφυγή) , με τα οποία να αποδεικνύεται ότι πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές των αγαθών που αγόρασε με την χρήση του Ε.Δ.Δ.Α. από το ΦΠΑ, και τα οποία να εκδόθηκαν εντός του χρονικού διαστήματος που προβλέπεται από το άρθρο 3§1 της ΠΟΛ. 1075/13-3-95.

**Επειδή** η χρήση του Ε.Δ.Δ.Α. από το ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1262/2-8-1993, γίνεται για αγορές που προορίζονται για ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υπάρχει πλήρης αιτιολογία από τον έλεγχο σχετικά με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (ότι αυτά δεν αφορούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές) και τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί για συναλλαγές, που αποδεδειγμένα πραγματοποιήθηκαν σε πελάτες που είχαν απαλλαγή του ΦΠΑ είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

**Επειδή** όπως προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 25 § 1 του 4174/13 , ένα από τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνει η εκδοθείσα εντολή ελέγχου είναι

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση

**Επειδή** όπως προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του 4174/13.

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον **προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου** ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

2. Η Φορολογική Διοίκηση **εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου**, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

**Επειδή** όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 § 1 του 4174/13.

Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,(έως 31/12/2013) **εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου**. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο τίτλος της πράξης έπρεπε να αναγράφει ότι εκδίδεται ως προσωρινή, κρίνεται απορριπτέος και ορθώς η φορολογική αρχή αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ως ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ και την εκδοθείσα πράξη ως ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ.

**Επειδή** στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ στη πρώτη σελίδα αναγράφονται :

- α) Αριθμός πράξης : ...../14 και
- β) Έχοντας υπόψη: α).....β)
- γ) τις διατάξεις των άρθρων 1 & 2 του ν. 2523/97

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν αναγράφονται επί της εκδοθείσας πράξης οι διατάξεις, που επιβάλλουν τον πρόσθετο φόρο και ότι αυτή δεν φέρει αρίθμηση κρίνεται ανεπίδεκτος εκτίμησης, αβάσιμος και απορριπτέος.

**Επειδή** το υποβληθέν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αίτημα έντοκης επιστροφής του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου δεν στρέφεται κατά υφιστάμενης, στο παρόν στάδιο, πράξης φορολογικής αρχής, αλλά αφορά επόμενο στάδιο, το οποίο διέπεται από τις ισχύουσες για το θέμα αυτό διατάξεις. Ως εκ τούτου, το αίτημα αυτό δεν εξετάζεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών, καθότι δεν συνιστά ενδικοφανή προσφυγή κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

**Επειδή** η εκδοθείσα πράξη περιέχει τις πληροφορίες που καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/13 και αυτές είναι οι κάτωθι:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου,
- η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ....../2014 ενδικοφανούς προσφυγής, του προσφεύγοντος ..... του ..... Α.Φ.Μ. .... κατά της ...../2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για την διαχειριστική περίοδο 01/01/08-31/12/08.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενο ποσό φόρου με βάση την παρούσα απόφαση :**

**Διαχειριστική περίοδος : 1/1/2008 – 31/12/2008**

### ΦΠΑ

#### **Α') Καταλογιζόμενο ποσό φόρου**

|                                       |                    |
|---------------------------------------|--------------------|
| Διαφορά κύριου φόρου                  | 14.984,78 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% | 17.981,74 €        |
| <b>Συνολικό ποσό</b>                  | <b>32.966,52 €</b> |

#### **Β) Επιστροφή του υπόλοιπου 10% από το Π.Υ. της 31/12/2008**

|                                                                                                  |                   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Αιτούμενη συνολική επιστροφή                                                                     | 14.724,86 €       |
| Ποσό που επιστράφηκε (90%) χωρίς έλεγχο με την ...../09 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... | 13.252,36 €       |
| <b>Υπόλοιπο ποσό για επιστροφή</b>                                                               | <b>1.472,50 €</b> |

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
α.α

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).