



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/1/2020

Αριθμός απόφασης: 191

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333254
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23/9/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του αγροτικού συνεταιρισμού «.....» με ΑΦΜ:..... κατά **α)** της με αριθ. - **12/08/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2013, **β)** της με αριθ. - **12/08/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2014, **γ)** της με αριθ. - **12/08/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2015, **δ)** της με αριθ. - **12/08/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2016, **ε)** της με αριθ. - **12/08/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2017, **στ)** της με αριθ. - **12/08/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2018, **ζ)** της με αριθ. - **12/08/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2013, **η)** της με αριθ. - **12/08/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54

του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2014, **θ)** της με αριθ. - **12/08/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2015, **ι)** της με αριθ. - **12/08/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2016, **ια)** της με αριθ. - **12/08/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2017 και **ιβ)** της με αριθ. - **12/08/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23/9/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του αγροτικού συνεταιρισμού «.....» με **ΑΦΜ:**....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- **α)** Με τη με αριθ. - **12/08/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση του προσφεύγοντος ύψους **26.610,54€**.
- **β)** Με τη με αριθ. - **12/08/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση του προσφεύγοντος ύψους **31.930,77€**.
- **γ)** Με τη με αριθ. - **12/08/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση του προσφεύγοντος ύψους **34.425,55€**.
- **δ)** Με τη με αριθ. - **12/08/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση του προσφεύγοντος ύψους **39.293,52€**.
- **ε)** Με τη με αριθ. - **12/08/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση του προσφεύγοντος ύψους **82.423,51€**.
- **στ)** Με τη με αριθ. - **12/08/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για επιστροφή του προσφεύγοντος ύψους **114.335,11€** και καταλογίστηκε σε βάρος του φόρος ύψους **7.725,42€** και πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι

άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους **3.862,71€**, ήτοι συνολικό ποσό **11.588,13€**.

- **ζ)** Με τη με αριθ. - **12/08/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **100,00€** λόγω υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ και χωρίς να προκύψει διαφορά φόρου για καταβολή με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε.
- **η)** Με τη με αριθ. - **12/08/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **900,00€** λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ (για τις περιόδους 4ου, 5ου, 6ου, 7ου, 8ου, 9ου, 10ου, 11ου, 12ου μήνα έτους 2014).
- **θ)** Με τη με αριθ. - **12/08/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **400,00€** λόγω υποβολής ελλιπών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ (για τις περιόδους 2ου, 6ου, 7ου, 8ου μήνα έτους 2015).
- **ι)** Με τη με αριθ. - **12/08/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **400,00€** λόγω υποβολής ελλιπών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ (για τις περιόδους 6ου, 7ου, 8ου, 9ου μήνα έτους 2016).
- **ια)** Με τη με αριθ. **485** - **12/08/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **300,00€** λόγω υποβολής ελλιπών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ (για τις περιόδους 6ου, 7ου, 8ου μήνα έτους 2017).
- **ιβ)** Με τη με αριθ. **486** - **12/08/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **200,00€** λόγω υποβολής ελλιπών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, (για τις περιόδους 1/4 - 30/6/2018 και 1/7 – 30/9/2018).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από **12/8/2019** έκθεσης ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της ΔΟΥ Έδεσσας σε εκτέλεση της με αριθ. - **20/2/2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ. - **9/3/2018** ηλεκτρονική αίτηση του προσφεύγοντος, με την οποία ζήτησε την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **1/10 – 31/12/2018** ύψους **114.335,11€**. Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ο προσφεύγων μετέφερε πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενων χρήσεων το οποίο είχε παραγραφεί και δε δύνατο να συμψηφίσει στη φορολογική περίοδο **1/10 – 31/12/2018** συγκεκριμένα πιστωτικό υπόλοιπο **χρήσης 2012** ύψους **3.479,33** και πιστωτικό υπόλοιπο **χρήσης 2013** ύψους **41.125,79€**. Παράλληλα

από τον έλεγχο καταλογίστηκε φόρος προστιθέμενης αξίας λόγω: **α)** μη αναγνώρισης δαπανών της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 καθώς και του άρθρου 30§1 του Ν.2859/2000 για τις οποίες εκπέσθηκε ο αναλογών ΦΠΑ χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα, **β)** μη αναγνώρισης ενδοκοινοτικών παραδόσεων για τις οποίες ο προσφεύγων δε διέθετε τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις (ΠΟΛ 1282/1992, 1317/1993, 1201/1999), και **γ)** μη αναγνώρισης, ως απαλλασσόμενων, πωλήσεων, που κατόπιν του ελέγχου αποδείχθηκε ότι αφορούσαν φορολογητέες πράξεις.

Ο προσφεύγων αγροτικός συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Μη νόμιμη η απόρριψη δαπανών χωρίς εξήγηση για τη μη παραγωγικότητα αυτών και αυθαίρετη η μη αναγνώριση ενδοκοινοτικών παραδόσεων χωρίς πραγματικό έλεγχο. Παράνομη η μη επίδοση εγγράφων που αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου.
3. Δεν έχει παραγραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται από τις χρήσεις 2012 και 2013.
4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης

Ως προς τον πρώτο λόγο περί έλλειψης νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία

Επειδή, με το **άρθρο 14 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. ...».

Επειδή, με το **άρθρο 24 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών».

Επειδή, με το **άρθρο 25 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. ...».

Επειδή, αφενός σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 24 του Ν.4174/2013 προκύπτει δυνατότητα και όχι υποχρέωση του ελέγχου να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, αφετέρου από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Ο έλεγχος με το με αριθ. πρωτ. – **28/2/2019** αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρο 14 του Ν.4174/2013 ζήτησε εγγράφως από τον προσφεύγοντα να του διαθέσει τα βιβλία τα στοιχεία και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την περίοδο 1/1/2013 έως 31/12/2018.
- Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα και διέθεσε στον έλεγχο έντυπα αντίγραφα των τηρουμένων βιβλίων της χρήσης 2013 και σε ηλεκτρονική μορφή αντίγραφα των τηρουμένων βιβλίων των φορολογικών περιόδων 1/1/2013 – 31/12/2018. Επιπλέον, διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης και τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου όλα τα φορολογικά στοιχεία, εκ των οποίων οι ελεγκτές έλαβαν αντίγραφα εκείνων που αποτέλεσαν ελεγκτικό τεκμήριο.
- Περαιτέρω ο νόμιμος εκπρόσωπος του προσφεύγοντος υπέβαλε τη με αριθ. πρωτ. – **12/6/2019** υπεύθυνη δήλωση στην οποία δηλώνει ότι τα αντίγραφα των βιβλίων που αναγράφονται στην από **12/6/2019** απόδειξη παραλαβής βιβλίων

(Ισοζύγιο μηνός Δεκεμβρίου 2013) είναι αληθή και ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων. Επιπλέον, υπέβαλε τη με αριθ. πρωτ. – **10/7/2019** υπεύθυνη δήλωση στην οποία δηλώνει ότι αναφορικά με τη με αριθ..... – **20/2/2019** εντολή ελέγχου που αφορά τον έλεγχο επιστροφής ΦΠΑ όλα τα στοιχεία και τα βιβλία είναι ακριβή αντίγραφα από τα πρωτότυπα που τηρήθηκαν στην επιχείρηση.

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, μη νόμιμης απόρριψης δαπανών χωρίς εξήγηση για τη μη παραγωγικότητα αυτών, αυθαίρετης μη αναγνώρισης ενδοκοινοτικών παραδόσεων και παράνομης μη επίδοσης εγγράφων της σχετικής έκθεσης ελέγχου

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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 εμπειριστατωμένα 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, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσδιορισμός της διαφοράς του ΦΠΑ αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από **12/8/2019** έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της ΔΟΥ Έδεσσας (σελ 6 – 74).

Επειδή, με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του.

Αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απόρριψης δαπανών χωρίς εξήγηση για τη μη παραγωγικότητα αυτών

Επειδή, με το **άρθρο 1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»

Επειδή, με το **άρθρο 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»

Επειδή, με το **άρθρο 3 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό 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, με το **άρθρο 30 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου **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. ... **4.** Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά

προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, στ)..... ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του Ν.2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τις δαπάνες που αποτυπώνονται στον πίνακα της παραγράφου 6.1.4 της σχετικής έκθεσης ελέγχου (σελ. 25 - 26) εκτέσθηκε ο αναλογών ΦΠΑ χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα, κατά παράβαση των περιοριστικών διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 επομένως **αλυσίτελώς προβάλλεται** από τον προσφεύγοντα ο επιμέρους ισχυρισμός της μη νόμιμης απόρριψης δαπανών λόγω ελλιπούς στοιχειοθέτησης της μη παραγωγικότητας αυτών.

Αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αυθαίρετης μη αναγνώρισης ενδοκοινοτικών παραδόσεων χωρίς πραγματικό έλεγχο

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά».

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος».

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1201/1999 §§ 2, 3, 4: «2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο. β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986. γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES. δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος. Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης

και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες: α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών. β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή. β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του. γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς: γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.). γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται: - Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά. - Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου. - Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του. - Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος. γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται: - Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος. - Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων. - Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος

- μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής,».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στη σελίδα 70 της από **12/8/2019** έκθεσης ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της ΔΟΥ Έδεσσας αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα οι διαπιστώσεις του ελέγχου έχοντας λάβει υπόψη και τις απόψεις του προσφεύγοντος. Ειδικά για τις συναλλαγές με τη Βουλγάρικη επιχείρηση**ΑΦΜ/ΦΠΑ** αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Με το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ ΣΤ 127996 ΕΞ 2019 ΕΜΠ – 13/5/2019** δελτίο ελέγχου ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών απεστάλη αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από τις βουλγάρικες φορολογικές αρχές προς διερεύνηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών του προσφεύγοντος με τη Βουλγάρικη επιχείρηση **ΑΦΜ/ΦΠΑ** για την φορολογική περίοδο 1/4 – 30/11/2018. Σύμφωνα με το εν λόγω δελτίο η βουλγάρικη επιχείρηση δήλωσε αποκτήσεις ποσού ύψους **114.859,91€** ενώ ο προσφεύγων ενδοκοινοτικές παραδόσεις αξίας **421.736,00€** και η διαφορά ανάμεσα στις δηλωθείσες αξίες ανήλθε στο ποσό των **306.876,09€**.
- Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ έχει την ευχέρεια να ελέγχει κάθε άλλο στοιχείο πέραν του τιμολογίου, δελτίου αποστολής και μεταφορικών εγγράφων για τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, όπως την ύπαρξη εμβασμάτων σε τραπεζικό λογαριασμό, ή τη δήλωση ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο.
- Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του νόμιμου εκπροσώπου του προσφεύγοντος στο με αριθ. πρωτ. – **31/5/2019** έγγραφο που κατατέθηκε στη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου, φέρεται οι πληρωμές για τα αγαθά που παραδόθηκαν το φορολογικό έτος 2018 στην παραπάνω βουλγάρικη επιχείρηση να έγιναν με μετρητά τα οποία καταβάλλονταν από τους βούλγαρους μεταφορείς στην έδρα του συνεταιρισμού και κατόπιν καταθέτονταν από τον πρόεδρο του συνεταιρισμού σε τραπεζικό λογαριασμό του.
- Με το με αριθ. πρωτ. – **31/5/2019** έγγραφο του νόμιμου εκπροσώπου του προσφεύγοντος δε δόθηκαν ικανοποιητικές απαντήσεις σχετικά με τα στοιχεία των προσώπων που έδωσαν τις παραγγελίες για λογαριασμό της βουλγάρικης επιχείρησης ή μεσολάβησαν για την ολοκλήρωσή τους το φορολογικό έτος 2018, καθώς σύμφωνα με το προαναφερόμενο έγγραφο οι παραγγελίες ύψους **421.736,00€** δόθηκαν από άντρα

βουλγαρικής υπηκοότητας ο οποίος έφερε το όνομα (χωρίς άλλα στοιχεία) και τηλέφωνο επικοινωνίας Κατά την προσπάθεια του ελέγχου να επικοινωνήσει με το παραπάνω τηλέφωνο διαπιστώθηκε ότι ο αριθμός δεν υφίσταται στο ελληνικό τηλεφωνικό δίκτυο. Λαμβάνοντας υπόψη την αξία των πωλήσεων και την ποσότητα των πωληθέντων εμπορευμάτων, η συγκεκριμένη μέθοδος εξόφλησης αυτών δε συνάδει με τη συνήθη εμπορική συναλλακτική πρακτική και διαχείριση.

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παράνομης μη επίδοσης εγγράφων που αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. ...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. ...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του Ν. 2690/2000** ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. 4. Το δικαίωμα των παραγράφων 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. 5. Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή

συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα: ...»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η υποχρέωση κοινοποίησης εκ μέρους της φορολογικής αρχής καταλαμβάνει την οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου και την έκθεση ελέγχου επί της οποίας αυτή ερείδεται, δεν επεκτείνεται δε και στα σχετικά με την έκθεση ελέγχου έγγραφα. Τα τελευταία αποτελούν αναπόσπαστα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και αντίγραφα των εγγράφων αυτών μπορούν να ζητούνται ήδη στο στάδιο της φορολογικής διαδικασίας βάσει της ρητής διάταξης της παρ. 1 εδ. β' του άρθρου 28 του Ν.4174/2013. Συνεπώς, επειδή ο φορολογούμενος διατηρεί – με την επιφύλαξη των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου – το νόμιμο δικαίωμα πρόσβασης στα έγγραφα του διοικητικού φακέλου κατά το στάδιο της διοικητικής διαδικασίας, αποδυναμώνεται πλήρως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι στερήθηκε του δικαιώματος αντίκρουσης του περιεχομένου τους, καθόσον μάλιστα από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι η φορολογική αρχή αρνήθηκε να του παράσχει, κατόπιν σχετικού αιτήματός του, πρόσβαση σε συγκεκριμένα αποδεικτικά διοικητικά έγγραφα επί τη βάση των οποίων στηρίχθηκε ο καταλογισμός.

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο λόγο περί μη παραγραφής του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρεται από τις χρήσεις 2012 και 2013

Επειδή, με το **άρθρο 32 του Ν.2859/2000** όπως ίσχυε από 1/1/2006 (κωδικοποίηση με Ν.3522/2006) μέχρι την 7/8/2014 οριζόταν ότι: «**3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34**».

Επειδή, με το **άρθρο 32 του Ν.2859/2000** όπως ισχύει από 8/8/2014 (κωδικοποίηση με Ν.4281/2014) ορίζεται ότι: «**3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων**».

Επειδή, με το **άρθρο 34 του Ν.2859/2000** όπως ίσχυε από 23/4/2010 (κωδικοποίηση με Ν.3842/2010) μέχρι την 7/8/2014 οριζόταν ότι: «**1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο 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 iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.».

Επειδή, με το **άρθρο 34 του Ν.2859/2000** όπως ισχύει από 8/8/2014 (κωδικοποίηση με Ν.4281/2014) 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) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση 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 iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1166/1991** Κοινοποίηση γνωμοδότησης σχετικά με το χρόνο έναρξης παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής ΦΠΑ. (Υπ. Οικ. 1071252/30.7.91, πολ. 1166) «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι, μέσω της αρμόδιας διεύθυνσης, υποβάλαμε σχετικό ερώτημα στη Νομική Υπηρεσία του Υπουργείου μας, η οποία εξέδωσε την αριθ. 452/90 γνωμοδότηση της, την οποία κάναμε αποδεκτή και σας κοινοποιούμε, κατά την εφαρμογή της οποίας θα έχετε υπόψη σας τα παρακάτω ειδικότερα:.. 2. Η υποβολή αίτησης προς επιστροφή μέσα στο χρόνο της παραγραφής επιφέρει διακοπή της παραγραφής της αξίωσης για ίσο χρόνο, δηλαδή για μια τριετία, η οποία αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία της έγγραφης απάντησης που τυχόν θα δώσει η ΔΟΥ στο έγγραφο αίτημα της επιστροφής που θα της υποβάλλει ο υποκείμενος, σε περίπτωση δε μη απάντησης μετά την πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αίτησης. (ΑΠ 1190/1984 ΝοΒ 33,798, ΣτΕ 1416/1982 ΔΦΝ 1983,371,ΣτΕ 2864/1978ΔΦΝ 1980, 894, ΣτΕ 750-751 ΔΦΝ 1979,705).."

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του **άρθρου 72 του ν. 4174/2013** όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται ότι: «(41) 43. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, με το **άρθρο 57 του Ν.2859/2000** όπως ισχύει από 23/4/2010 (κωδικοποίηση με Ν.3842/2010) ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της

πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως. Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποίησεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου. Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν. Η μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής ή η μη αιτιολογημένη απόρριψη αυτού εγγράφως πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1100/2010**, για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν σε θέματα ΦΠΑ μετά τις τροποποιήσεις των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: Μέχρι την δημοσίευση του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α), η παραγραφή της αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ, κατά του δημοσίου, ρυθμιζόταν από τις διατάξεις του ν.2362/1995 περί δημοσίου λογιστικού. Έχουν δημιουργηθεί όμως παρερμηνείες λόγω της ιδιαιτερότητας του ΦΠΑ (μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κλπ.) και εξ αιτίας αυτών προστριβές μεταξύ φορολογουμένων και ΔΟΥ. Για το λόγο αυτό κρίθηκε αναγκαία η επαναδιατύπωσή τους και η ενσωμάτωσή τους στον Κώδικα ΦΠΑ. Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 διατηρείται ο ίδιος χρόνος παραγραφής της αξίωσης κατά του δημοσίου όπως ορίζεται στις διατάξεις του δημοσίου λογιστικού για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (τριετία), διευκρινίζεται όμως το σημείο έναρξης του χρόνου αυτού σε κάθε περίπτωση είτε πρόκειται για εκκαθαριστική είτε για έκτακτη δήλωση (ακόμη και στις περιπτώσεις που η υποβολή των σχετικών δηλώσεων έγινε εκπροθέσμως). Έτσι η κατά του δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την υποβολή της εκκαθαριστικής ή της έκτακτης δήλωσης κατά περίπτωση, γεγονός που ίσχυε και με τις προηγούμενες διατάξεις εφόσον η εκκαθαριστική ή η έκτακτη δήλωση αποτελούσαν το αφετήριο γεγονός του επιγενόμενου λόγου από τον οποίο ξεκινούσε η τριετία. Σε περίπτωση δε υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται σε τρία χρόνια από την

ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, με το άρθρο 38 του Ν.2859/2000 όπως ίσχυε από 8/8/2014 (κωδικοποίηση με Ν.4281/2014) μέχρι 20/3/2015 οριζόταν ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) Ένας ημερολογιακός μήνας προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο ...».

Επειδή, με το άρθρο 38 του Ν.2859/2000 όπως ισχύει από 21/3/2015 (κωδικοποίηση με Ν.4321/2015) ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1108/2014 διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 1 Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ 1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. 2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων».

Επειδή, με το άρθρο 36 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει από 8/8/2014 (κωδικοποίηση με Ν.4281/2014) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, με το άρθρο 42 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει από 8/8/2014 (κωδικοποίηση με Ν.4281/2014) ορίζεται ότι: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικά για αιτήματα επιστροφής ΦΠΑ από υποκείμενους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήψη

του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες. 3. Με έγγραφη δήλωση που περιλαμβάνεται στην αίτηση επιστροφής του φορολογουμένου, το επιστρεπτέο ποσό παρακρατείται με σκοπό το συμψηφισμό του με μελλοντικές οφειλές του φορολογουμένου. 4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. 5. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την από **12/8/2019** έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της ΔΟΥ Έδεσσας στη συγκεκριμένη υπόθεση, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων μπορούσε να συμψηφίσει και να μεταφέρει προς έκπτωση στη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2018 πιστωτικό υπόλοιπο φορολογικών περιόδων που εκκινούν από 1/1/2014 και μετά και απέρριψε το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο των διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2012 και 1/1 – 31/12/2013 εφαρμόζοντας ορθώς τις ισχύουσες διατάξεις των **άρθρων 32 παρ. 3 και 57 παρ. 5 του Ν.2859/2000** (τριετής παραγραφή).

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο λόγο περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης

Επειδή για τις πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ κανένας ουσιαστικός και συγκεκριμένος λόγος δεν προβάλλεται παρά μόνο ένας γενικός ισχυρισμός περί παραβίασης της χρηστής διοίκησης.

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, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. – **23/9/2019** ενδικοφανούς προσφυγής του αγροτικού συνεταιρισμού «.....» με **ΑΦΜ:.....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2013

- Η με αριθ. - **12/08/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Υπόλοιπο ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	26.610,54€
Υπόλοιπο που αναγνωρίζεται για έκπτωση	129.848,85€

- Η με αριθ. - 12/08/2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	100,00€

Φορολογική Περίοδος 1/1 - 31/12/2014

- Η με αριθ. - 12/08/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Υπόλοιπο ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	31.930,77€
Υπόλοιπο που αναγνωρίζεται για έκπτωση	137.221,27€

- Η με αριθ. - 12/08/2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	900,00€

Φορολογική Περίοδος 1/1 - 31/12/2015

- Η με αριθ. - 12/08/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Υπόλοιπο ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	34.425,55€
Υπόλοιπο που αναγνωρίζεται για έκπτωση	130.078,84€

- Η με αριθ. - 12/08/2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	400,00€

Φορολογική Περίοδος 1/1 - 31/12/2016

- Η με αριθ. - 12/08/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Υπόλοιπο ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	39.293,55€
Υπόλοιπο που αναγνωρίζεται για έκπτωση	112.481,85€

- Η με αριθ. - 12/08/2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	400,00€

Φορολογική Περίοδος 1/1 - 31/12/2017

- Η με αριθ. - **12/08/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Υπόλοιπο ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	82.423,51€
Υπόλοιπο που αναγνωρίζεται για έκπτωση	51.750,38€

- Η με αριθ. - **12/08/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	300,00€

Φορολογική Περίοδος 1/1 - 31/12/2018

- Η με αριθ. - **12/08/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	7.725,42€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	3.862,71€
Καταλογιζόμενο ποσό	11.588,13€

- Η με αριθ. - **12/08/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	200,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.