



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 08.05.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1085

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία '..... ΣΙΑ ΕΕ', Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο ΚΕΦΑΛΛΟΝΙΑΣ, επί της οδού αριθ., νομίμως εκπροσωπούμενης υπό του διαχειριστή της '....., ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./15.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ‘..... ΕΕ’, 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’ αριθ.-/15.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, μειώθηκε το Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α. κατά 18.311,40 €, ήτοι από 20.817,42 € βάσει δήλωσης σε 2.506,02 € βάσει ελέγχου.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με την υπ’ αριθ.....-18/07/2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, σε εκτέλεση του αρχείου Γ2 προτεραιοποιημένων υποθέσεων 2022 με id προτεραιοποίησης και α/α 1

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α., και εκδόθηκε στο όνομα της προσφεύγουσας, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, φορολογικού έτους 2016.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Πλημμελής ελεγκτική διαδικασία και κατά συνέπεια πλημμελής και όχι επαρκώς αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου με αποτέλεσμα την μείωση του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α ανατιολογήτα και καταχρηστικά.

2. Ανεπαρκής τεκμηρίωση, πλημμελής ελεγκτική διαδικασία και κατά συνέπεια πλημμελής και όχι επαρκώς αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου με την χρήση μεθόδου η οποία τεκμηριώνει ενδείξεις και όχι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

3. Καταχρηστικός καταλογισμός πράξης επιβολής προστίμου με αρνητικές και σημαντικές επιπτώσεις σε βάρος της επιχείρησης για την περαιτέρω λειτουργία της και την επιθυμία της επιχείρησης για την πλήρη ευθυγράμμιση της με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις δικαίου.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 στο άρθρο 17 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, πρόκειται για ετερόρρυθμη εταιρεία με κύρια δραστηριότητα το, τηρεί δε απλογραφικά βιβλία και εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.. Από την επεξεργασία των δηλώσεων, καθώς και των βιβλίων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι έχει γίνει μετατόπιση συντελεστή από τον υψηλότερο συντελεστή 24% στο συντελεστή 6%, όπως εμφανίζεται αναλυτικά στις σελίδες 7-9 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, “ο προσδιορισμός της αναπροσαρμογής των φορολογητέων εκροών πραγματοποιήθηκε τεκμαρτά χωρίς πραγματικά περιστατικά ελέγχου και ουσιώδεις ελεγκτικές διαδικασίες, η μέθοδος που έχει επιλεγεί προκειμένου να ελεγχθεί εάν υπάρχει ή όχι μετατόπιση συντελεστών ΦΠΑ από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή είναι ανεπαρκής καθόσον δεν υπολογίζει την δέουσα αναλογία η οποία προκύπτει εάν στα ποσά των εισροών κατά ποσοστό (κωδικό) ΦΠΑ, της ελεγχόμενης περιόδου προστεθούν τα αντίστοιχα αποθέματα κατά συντελεστή ΦΠΑ.....”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», στο άρθρο 12 της οποίας ορίζεται:

«Άρθρο 12

Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

.....

4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.»

Επειδή σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ανωτέρω ελεγκτικής διαδικασίας είχαν δοθεί με την ΠΟΛ. 1242/1998, με την οποία διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Β. Γενικά επί της εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ. 1144/98

1. Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α. (π.χ. ταβέρνες, μπαρ, κλπ.) έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στον χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται, πέραν των άλλων, και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή Φ.Π.Α. εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους (π.χ εκδοτικές επιχειρήσεις).

Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή Φ.Π.Α. ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστο ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων.

Αν με βάση την παραπάνω έρευνα προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίστανται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές Φ.Π.Α.

Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών θα ελέγχεται πάντοτε και σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επί πλέον διαφορά θα καταλογίζεται.

2. Κατά τη διενέργεια της επαλήθευσης περί ύπαρξης ή μη συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών, δεν θα λαμβάνονται υπόψη τυχόν απογραφές που έγιναν προαιρετικά από τους επιτηδευματίες.

.....»

Επειδή στη συνέχεια με την ΠΟΛ.1087/10.6.2005 με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.05 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων» καθώς και για λοιπά θέματα ελέγχου. (Αρ. Πρωτ.:/1851/ΔΕ-Α’)” ορίζεται:

«.....»

3. Με την παράγραφο 3 ορίζονται συγκεκριμένες επαληθεύσεις που πρέπει υποχρεωτικά κατ' ελάχιστο όριο να διενεργούνται ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ.

- Σε ότι αφορά τη μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., ισχύουν οι σχετικές οδηγίες που έχουν κατά καιρούς παρασχεθεί (εγκ. ΠΟΛ.1242/7.10.1998, Κεφ. Β.1, ΠΟΛ.1289/02, Κεφ. Γ.8 κλπ). Επισημαίνεται ότι αναζητούνται διαφορές Φ.Π.Α. από τον επαναπροσδιορισμό των εκροών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., μόνο όταν η διαφορά με βάση την παραπάνω επαλήθευση μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή και εφόσον βεβαίως δεν δικαιολογείται η απόκλιση αυτή από την ύπαρξη τυχόν αποθεμάτων, καταστροφής κλπ.

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1087/10.6.2005 ορίζεται:

«.....»

Β. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005

2. Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005 (άρθ. 5, παρ. 3.1) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ίδιου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα.

Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ. 1087/2005, Κεφ. Α', άρθ. 5.3, 1289/2002 και 1242/1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί

αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.).

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 της απόφασης Α.1293/2019 για τη μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο συντελεστή στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., ορθώς προέβη στην ελεγκτική επαλήθευση με τη μέθοδο της σύγκρισης της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις του μεγαλύτερου συντελεστή Φ.Π.Α. ως προς τις συνολικές πωλήσεις της χρήσης σε σχέση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών του ίδιου συντελεστή για τις ελεγχόμενες χρήσεις ως προς τις συνολικές αγορές των χρήσεων αυτών, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1242/1998, οι οδηγίες της οποίας, σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση, συνεχίζουν να ισχύουν μέχρι σήμερα, καθώς και της ΠΟΛ 1087/2005.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, “Παράλληλα το επίπεδο δραστηριότητας βάσει ακαθαρίστων αφενός αλλά και είδους δραστηριότητας αφετέρου (Φαρμακείο) οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση διατηρεί σημαντικά αποθέματα στο τέλος κάθε χρήσης έτσι ώστε να είναι εφικτή η ανταπόκριση στην ζήτηση φαρμάκων, παραφαρμάκων, κλπ ειδών από τους πελάτες της..... Αντιθέτως η συγκεκριμένη μέθοδος μετατόπισης αφορά «εκτίμηση» κατά τεκμήριο (με τεκμαρτό και όχι πραγματικό τρόπο) αφού βασίζεται σε «ελεγκτική» εκτίμηση με την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής η οποία μάλιστα δεν έχει λάβει υπ' όψιν της στον υπολογισμό την ύπαρξη σημαντικών αποθεμάτων.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, η επιχείρηση στα υπό κρίση έτη εμφανίζει διαδοχικά πιστωτικά υπόλοιπα Φ.Π.Α.. Στα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 οι αγορές με συντελεστή 24% είναι περισσότερες από τις πωλήσεις, ενώ αντίστοιχα οι πωλήσεις στο συντελεστή 6% είναι αναλογικά περισσότερες. Ως εκ τούτου, λόγω υπόνοιας μετατόπισης Φ.Π.Α. σε χαμηλότερο συντελεστή, ο έλεγχος προέβη στην αντίστοιχη ελεγκτική επαλήθευση.

Επειδή, όπως προκύπτει, από την με ημερομηνία 15.12.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., το ποσοστό συμμετοχής στον πίνακα εκροών με συντελεστές ΦΠΑ 24% υπολείπονται του ποσοστού συμμετοχής στον πίνακα εισροών και η διαφορά μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά μεγαλύτερο συντελεστή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα, προκειμένου να δικαιολογήσει την απόκλιση ισχυρίζεται ότι λόγω της φύσης του αντικειμένου της επιχείρησής της διατηρεί σημαντικά αποθέματα στο τέλος κάθε χρήσης έτσι ώστε να είναι εφικτή η ανταπόκριση στην ζήτηση φαρμάκων, παραφαρμάκων, κλπ ειδών από τους πελάτες της. Ωστόσο, το γεγονός αυτό δε δικαιολογεί τις μεγάλες αποκλίσεις κάθε έτος στην αναλογία των πωλήσεων του συντελεστή Φ.Π.Α. 24% σε

σχέση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών του ιδίου συντελεστή, καθώς για τα είδη αυτά δεν υφίσταται η ανάγκη τήρησης μεγάλης ποσότητας αποθεμάτων, η οποία ωστόσο σε κάθε περίπτωση δεν αποδεικνύεται από την πλευρά της ότι υπάρχει.

Με βάση τα ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της φορολογικά στοιχεία προς τον ΕΟΠΥΥ συνολικής αξίας 38.970,95 € πλέον ΦΠΑ 6% 2.338,26 €. Ως εκ τούτου, αυξάνονται οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος εκροών κατά το αντίστοιχο ποσό, και ο υπολογισμός ως προς τη μετατόπιση των συντελεστών Φ.Π.Α. υπολογίσθηκε στο σύνολο των δηλωθεισών εκροών πλέον του ως άνω ποσού.

Επειδή, η προσφεύγουσα καταχώρησε φορολογικά στοιχεία που αφορούν δαπάνες που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του Ν.2859/2000, καθώς αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και δεν δικαιολογούν ανάγκες της επαγγελματικής της δραστηριότητας. Ως εκ τούτου, μειώθηκαν οι φορολογητέες εισροές κατά το ποσό 253,58 € με συντελεστή ΦΠΑ 24% ήτοι 60,85 €.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο προκειμένου να καταλήξει στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, με συνέπεια να παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 του ν.4174/2013: *“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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 15.12.2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ’ αριθ./15.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 2017, και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

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.

Επειδή, με το [άρθρο 9 παρ. 2](#) του Ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

Επειδή, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, καθώς προβάλλεται άοριστα χωρίς να αποδίδει κάποια συγκεκριμένη πλημμέλεια στην προσβαλλόμενη πράξη ενώ εξάλλου ισχυρισμός περί καταχρηστικότητας μπορεί να προβληθεί παραδεκτά μόνο όταν η διοίκηση δρα κατά διακριτική ευχέρεια κι όχι κατά δέσμια αρμοδιότητα όπως εν προκειμένω όπου σε κάθε περίπτωση βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου εξάγεται δέσμια και το συμπέρασμα το οποίο οδηγεί στην έκδοση φορολογικής πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./13.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία '..... ΕΕ', Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθ./15.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	1		2	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	771.114,30	810.085,24	810.085,24	38.970,94
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	779.045,55	778.791,97	778.791,97	253,58
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	64.485,69	75.580,53	75.580,53	11.094,84
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	72.853,19	72.792,34	72.792,34	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		2.788,19	2.788,19	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	8.367,50			
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜ	12.449,92	5.248,21	5.248,21	

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	85.303,11	78.086,55	78.086,55	7.216,56
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	20.817,42	2.506,02	2.506,02	18.311,40
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	20.817,42	2.506,02	2.506,02	18.311,40
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.