



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

Καλλιθέα, 28/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3973

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

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 ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
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.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας «.....» (πρώην «.....»), ΑΦΜ, που εδρεύει, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας «.....» (πρώην «.....»), 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' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού €31.310,63, πλέον €23.796,00 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας), ήτοι συνολικού ποσού €55.106,63.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών φορολογητέων κερδών της προσφεύγουσας, καθώς σύμφωνα με την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή βάσει άρθρ. 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) λόγω «μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους» (άρθρ.30 παρ.7 α' του Π.Δ. 186/1992), και συγκεκριμένα:

1. κατά τον υπό κρίση έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. και σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, διαπιστώθηκαν οι εξής παραβάσεις:
 - i. μη έκδοση είκοσι οκτώ (28) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών σε ισάριθμους πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 για διανυκτέρευση και δείπνο στο ξενοδοχείο και είκοσι πέντε (25) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης σε ισάριθμους πελάτες που αγόρασαν κουπόνια για παροχή δείπνου αξίας €28, και
 - ii. μη καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων ενός (1) τιμολογίου εξόδων – δαπανών συνολικής αξίας €2.107,73 (καθαρής αξίας €1.713,60), ήτοι άνω των €880,00.
2. για την ίδια διαχειριστική περίοδο είχε διενεργηθεί και άλλος έλεγχος από τους ελεγκτές του με την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου και βάσει της με αριθμ. πρωτ. έκθεσης ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. για παράβαση μη καταχώρησης δύο (2) πελατών στο πρόσθετο βιβλίο πελατών της επιχείρησης και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά την, επισύροντας πρόστιμο ποσού €1.600,00 [€800,00 x 2 x 1].

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στις το πραγματοποίησε έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία (ξενοδοχείο «.....») κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. πληροφοριακού δελτίου βάσει του οποίου το εν λόγω ξενοδοχείο παρείχε πακέτα προσφορών για παροχή δείπνου και πακέτα προσφορών για διαμονή μέσω της ιστοσελίδας προσφορών, χωρίς να εκδίδει τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά στους πελάτες. Στις είχε προηγηθεί έλεγχος στον κ., ο οποίος είναι ο διαχειριστής της ιστοσελίδας μέσω της οποίας γινόταν η διάθεση κουπονιών για προώθηση υπηρεσιών της προσφεύγουσας εταιρείας. Ο εν λόγω έλεγχος έλαβε από την εταιρεία διαμεσολάβησης, καταστάσεις στις οποίες αναγράφονταν οι συμμετέχοντες που είχαν αγοράσει κουπόνια προσφορών της εταιρείας.

Κατόπιν του υπό κρίση ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκαν οι

ανωτέρω παραβάσεις και συγκεκριμένα:

- i. οι υπ' αριθμ.,,, & αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία προς τον διαμεσολαβητή κ. και αφορούσαν είκοσι οκτώ (28) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 και είκοσι πέντε (25) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €28, είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων – εξόδων ως «άκυρες» και δεν συνυπολογίσθηκαν στα έσοδα της εταιρείας, και
- ii. η προσφεύγουσα εταιρεία δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων – εξόδων το υπ' αριθμ. τιμολόγιο εξόδων – δαπανών καθαρής αξίας €1.713,60 και συνολικής αξίας €2.107,73 εκδόσεως του κ. για την προμήθεια επί των πωλήσεων που ο τελευταίος έλαβε βάσει του μεταξύ τους συμφωνητικού για την προώθηση των πωλήσεων της εταιρείας.

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 23), η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προσδιορίστηκε ως εξής:

A. Για τις υπ' αριθμ.,, & αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία προς τον διαμεσολαβητή κ. αφορούσαν δέκα έξι (16) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 και είκοσι πέντε (25) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €28. Οι εν λόγω αποδείξεις είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, αλλά ανακριβώς καθώς η συνολική αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τον διαμεσολαβητή (μειωμένη κατά την αμοιβή – προμήθειά του) τιμολογήθηκε με συντελεστή Φ.Π.Α. 6,5%, ενώ η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει στους τελικούς πελάτες τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία και να τιμολογήσει τις υπηρεσίες της ξεχωριστά για την παροχή δείπνου (συντ/στής Φ.Π.Α. 23%) και την παροχή διανυκτέρευσης (συντ/στής Φ.Π.Α. 6,5%). Συνεπώς, η εν λόγω αποκρυβείσα φορολογητέα αξία προσδιορίστηκε στο ποσό των **€133,94**.

B. Για τις υπ' αριθμ.,,,, & αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία προς τον διαμεσολαβητή κ. αφορούσαν είκοσι οκτώ (28) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 και είκοσι πέντε (25) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €28. Οι εν λόγω αποδείξεις είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων – εξόδων ως «άκυρες» συνεπώς ο έλεγχος τις έκρινε ως μη εκδοθείσες και η αποκρυβείσα φορολογητέα αξία αυτών προσδιορίστηκε στο ποσό των **€1.758,44**.

Γ. Για τα υπόλοιπα μη τιμολογηθέντα κουπόνια προσφορών για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία σε εβδομήντα (70) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 και εξήντα επτά (67) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €28 και η αποκρυβείσα φορολογητέα αξία αυτών προσδιορίστηκε στο ποσό των **€4.498,52**.

Βάσει των ανωτέρω, η συνολική αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προσδιορίστηκε στο ποσό των **€6.390,90**, το οποίο διακρίνεται στο ποσό των €4.458,34 που αφορά σε έσοδα από παροχή δείπνου στο εστιατόριο με συντ/στή Φ.Π.Α. 23% και στο ποσό των €1.932,56 που αφορά σε έσοδα από διανυκτέρευση στο ξενοδοχείο με συντ/στή Φ.Π.Α. 6,5%.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση ή διόρθωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η καταχώρηση των αποδείξεων στο βιβλίο εσόδων – εξόδων ως «άκυρες» δεν καθιστά αυτές εν τοις πράγμασι άκυρες, καθόσον επί των αντιγράφων που κατέχει ο έλεγχος δεν αναγράφεται η λέξη «άκυρες» ώστε να θεωρηθούν από τον έλεγχο ως μη εκδοθείσες. Η καταχώρηση των αποδείξεων στο βιβλίο ως «άκυρες» ήτοι με μηδενική αξία συνιστά πλημμελή καταχώρηση δηλαδή ανακριβή καταχώρηση στοιχείου ή εγγράφου πώλησης εσόδου που επισύρει αυτοτελείς παραβάσεις της περ. δ' της παρ.8 του άρθρ.5 του ν.

2523/1997, οι οποίες θεωρούνται γενικές μέχρι του ποσού συνολικής διαφοράς €880,00. Συνεπώς, εκ παραδρομής ο έλεγχος καταλόγισε στην εταιρεία παράβαση μη έκδοσης, ενώ πρόκειται για ανακριβή καταχώρηση στοιχείου ή εγγράφου πώλησης εσόδου.

- Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έλαβε ποτέ το εν λόγω τιμολόγιο του κ. συνολικής αξίας €2.107,73 το οποίο αναγράφει «επί πιστώσει», ενώ εάν ο κ. είχε κάποια σχετική απαίτηση από την προσφεύγουσα θα είχε διεκδικήσει το εν λόγω ποσό τουλάχιστον δικαστικά με έκδοση διαταγής πληρωμής.
- Ο έλεγχος του δεν απέδειξε εάν οι σχετικές υπηρεσίες πράγματι παρασχέθηκαν στους πελάτες και εάν η εταιρεία έλαβε τα ποσά που αναγράφονταν στην κατάσταση διερευνώντας τις τραπεζικές καταθέσεις.
- Τα βιβλία δεν έπρεπε να κριθούν ανακριβή, καθώς η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε 28 πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 και σε 25 πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €28 δεν υφίσταται καθόσον πρόκειται για ανακριβή καταχώρηση στοιχείων πώλησης εσόδων (άρθρ.5 παρ.8 περ.δ' του ν. 2523/1997) και άρα εκλείπει η εξαίρεση της περίπτωσης περί μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές στην ίδια χρήση από διαφορετικούς ελέγχους. Επίσης, σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρ. 30 του Π.Δ. 186/1992, το κύρος των βιβλίων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις της παρ.4 του ίδιου άρθρου, δηλαδή οι παραλείψεις της μη καταχώρησης φορολογικών στοιχείων να είναι μεγάλης έκτασης, ενώ εν προκειμένω, πρόκειται για μικρής έκτασης.
- Σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρ.30 του ν. 2238/1994, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων κατά 8% ορίζεται εφόσον ισχύουν αθροιστικά: α) το ποσό της απόκρυψης φορολογητέας ύλης να υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και β) να είναι άνω των €5.000. Εν προκειμένω, η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού €6.390 συνιστά μόλις το 1,08% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων [6.390 / 587.792,56].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.13, παρ.1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ίσχυε ότι: «Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε εκδώσει τις παρακάτω αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς τον διαμεσολαβητή κ., διαχειριστή της ιστοσελίδας προσφορών, και αφορούσαν είκοσι οκτώ (28) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 και είκοσι πέντε (25) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €28, τιμολογώντας την αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας μείον την προμήθεια του διαμεσολαβητή που ανερχόταν στο 20% βάσει του μεταξύ τους συμφωνητικού.

Πίνακας 1

A/A	Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.)	Κουπόνια πελατών	Αξία παροχής υπηρεσιών προς πελάτες	Αξία Α.Π.Υ. προς κ. (μείον 20% προμήθεια)
1		,	€ 49 x 2 = € 98	€ 78,40

2	.....	.....	$\text{€ } 49 \times 4 = \text{€ } 196$ $\text{€ } 28 \times 3 = \text{€ } 84$ $\text{€ } 280$	€ 224,00
3	.....	.....	$\text{€ } 28 \times 2 = \text{€ } 56$ $\text{€ } 49$ $\text{€ } 105$	€ 84,00
4	.....	.....	$\text{€ } 49 \times 5 = \text{€ } 245$ $\text{€ } 28 \times 4 = \text{€ } 112$ $\text{€ } 357$	€ 285,60
5	.....	.....	$\text{€ } 49 \times 2 = \text{€ } 98$ $\text{€ } 28 \times 3 = \text{€ } 84$ $\text{€ } 182$	€ 145,60
6	.....	.....	$\text{€ } 49 \times 14 = \text{€ } 686$ $\text{€ } 28 \times 13 = \text{€ } 364$ $\text{€ } 1.050$	€ 840,00
ΣΥΝΟΛΟ				€ 1.657,60

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου και την με αριθμ. πρωτ. Δ15Β 1106218 ΕΞ 2013/03.07.2013 απάντηση της Δ/νσης Βιβλίων και Στοιχείων της Γ.Γ.Δ.Ε. σε σχετικό ερώτημα με θέμα την έκδοση φορολογικών στοιχείων στις περιπτώσεις διαμεσολάβησης στις πωλήσεις μέσω διαδικτύου, αναφέρονται τα εξής:

«1. Για την αμοιβή – προμήθεια, που θα εισπράξει η διαμεσολαβήτρια εταιρεία «Α» από την εταιρεία «Β», για την προώθηση των προϊόντων της δεύτερης μέσω της ιστοσελίδας της «Α» στο διαδίκτυο, με τη χρήση εκπτώτικων κουπονιών που χορηγεί η «Α», μέσω των οποίων ο αγοραστής τους αποκτά δικαίωμα στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την «Β», η «Α» υποχρεούται στην έκδοση τιμολογίου (παροχής υπηρεσιών) προς τη «Β».

2. Για την αξία ενός εκάστου κουπονιού (το οποίο επέχει θέση απόδειξης είσπραξης), το αντίτιμο των οποίων εισπράττει η «Α» από τους αγοραστές και το αποδίδει στη «Β» με απόδειξη πληρωμής, εκδίδονται από την προμηθεύτρια εταιρεία «Β» προς τους τελικούς καταναλωτές (αγοραστές των αγαθών ή λήπτες των υπηρεσιών), είτε τιμολόγια είτε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, ανάλογα με την ιδιότητα αυτών (υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών – ιδιώτες, αντίστοιχα).

3. Τέλος, σε περίπτωση που τυχόν ο αγοραστής της προσφοράς δεν κάνει χρήση του κουπονιού και επιπλέον δεν του επιστραφεί το αντίτιμο της αξίας αυτού από την προμηθεύτρια εταιρεία «Β», για την εμφάνιση του υπόψη εσόδου στα τηρούμενα βιβλία αυτής, διενεργείται η σχετική εγγραφή με λογιστικό σημείωμα. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 20), αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα γνώριζε την υποχρέωσή της να εκδίδει φορολογικά παραστατικά προς τους τελικούς καταναλωτές, καθώς αυτό αναγραφόταν ρητά στον όρο 5 της από σύμβασης της προσφεύγουσας με τον διαμεσολαβητή ως εξής: «η επιχείρηση υποχρεούται να εκδίδει και παραδίδει στον αγοραστή απόδειξη για ολόκληρο το ποσό που αναγράφεται στο αντίστοιχο κουπόνι».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα όφειλε να εκδίδει στους τελικούς πελάτες που κάνουν χρήση των παρεχόμενων υπηρεσιών της τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία με την συνολική αξία των υπηρεσιών, εντούτοις εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς τον διαμεσολαβητή συγκεντρωτικά για όλους τους πελάτες που έκαναν χρήση των υπηρεσιών την ίδια μέρα αφαιρώντας από την αξία την αμοιβή – προμήθεια του διαμεσολαβητή.

Επειδή, οι εν λόγω αποδείξεις καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων της προσφεύγουσας, αλλά με την αιτιολογία «άκυρες» και άνευ αξίας, άρα ορθώς θεωρήθηκαν ως μη εκδοθείσες από τον έλεγχο, ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρόκειται για ανακριβή καταχώρηση στοιχείου και όχι για μη έκδοση κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα γνώριζε την υποχρέωση του διαμεσολαβητή να εκδώσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για την αμοιβή – προμήθειά του καθώς στον 4^ο όρο της μεταξύ τους σύμβασης αναφέρονταν τα εξής: «Ο διαμεσολαβητής θα λάβει ως αμοιβή του για την μέσω της ανωτέρω ιστοσελίδας του προβολή, διαφήμιση και προώθηση της ανωτέρω υπηρεσίας της επιχείρησης ποσόν ίσο με το 20% του ποσού που θα καταβληθεί στον τραπεζικό λογαριασμό του από έκαστο των ως άνω αγοραστών, μέσω των πιστωτικών τους καρτών. Ο διαμεσολαβητής θα παρακρατήσει την αμοιβή του απευθείας από το ποσό που θα καταβάλουν στον τραπεζικό του λογαριασμό οι ως άνω αγοραστές. Και θα αποδώσει στην επιχείρηση το υπόλοιπο ποσό –δηλαδή αυτό που θα απομείνει μετά την αφαίρεση της ως άνω αμοιβής του– μετά την παρέλευση 14 ημερολογιακών ημερών από τη λήξη της ενεργοποιημένης προσφοράς που αφορά την ανωτέρω υπηρεσία της επιχείρησης, ήτοι την 15^η ημερολογιακή μέρα από την ημέρα λήξης της ενεργοποιημένης προσφοράς. Η απόδοση αυτού του ποσού από τον διαμεσολαβητή στην επιχείρηση θα γίνεται μέσω τραπεζής.»

Επειδή, το υπ' αριθμ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών του διαμεσολαβητή κ. εκδόθηκε προς την προσφεύγουσα με την αιτιολογία «Ποσοστό επί των πωλήσεων μέσω – για το διάστημα 26/1 – 15/2/2012».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν έλαβε το εν λόγω τιμολόγιο, ενώ βάσει του μεταξύ τους συμφωνητικού γνώριζε για την τιμολόγηση των υπηρεσιών του διαμεσολαβητή, ο ισχυρισμός της κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το, στις είχε επιδοθεί στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ./2013 κλήση προς ακρόαση επί της οποίας δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση προκειμένου η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος είχε ζητήσει με το υπ' αριθμ. έγγραφό του αντίγραφο της κίνησης λογαριασμών της προσφεύγουσας εταιρείας, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε. Εξάλλου, εφόσον η προσφεύγουσα αμφισβητεί εάν πράγματι τα εκδοθέντα κουπόνια, όπως αναγράφονται στην κατάσταση που προσκόμισε ο διαμεσολαβητής, χρησιμοποιήθηκαν από τους πελάτες όφειλε να προσκομίσει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ποια κουπόνια αγοράστηκαν, για ποια παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες και ποια εν τέλει ακυρώθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 οριζόταν ότι:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις. [...]

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή βάσει άρθρ. 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) λόγω «μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους» (άρθρ.30 παρ.7 α' του Π.Δ. 186/1992), και συγκεκριμένα:

1. Για την διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2012 είχε διενεργηθεί προγενέστερος έλεγχος από τους ελεγκτές του με την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου και βάσει της με αριθμ. πρωτ. έκθεσης ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. για παράβαση μη καταχώρισης δύο (2) πελατών στο πρόσθετο βιβλίο πελατών της επιχείρησης και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά την, επισύροντας πρόστιμο ποσού €1.600,00 [€800,00 x 2 x 1].
2. Κατά τον υπό κρίση έλεγχο, ο οποίος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., κατόπιν της από έκθεσης ελέγχου του, διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης **είκοσι οκτώ (28)** Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών σε ισάριθμους πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 για διανυκτέρευση και δείπνο στο ξενοδοχείο και **είκοσι πέντε (25)** Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης σε ισάριθμους πελάτες που αγόρασαν κουπόνια για παροχή δείπνου αξίας €28 και βάσει της οικείας έκθεσης ΚΒΣ για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού €8.000 [€800,00 x 1/3 x 1 x 30].

Επειδή, εν προκειμένω, στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 7), ο έλεγχος καταλήγει ότι «ως συνέπεια των παραπάνω διαπιστώσεων και επαληθεύσεων, ο έλεγχος κρίνει τα τηρηθέντα βιβλία **ανακριβή**, γεγονός που συνεπάγεται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 23), η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προσδιορίσθηκε ως εξής:

Α. Για τις υπ' αριθμ.,, & αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία προς τον διαμεσολαβητή κ. αφορούσαν δέκα έξι (16) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 και είκοσι πέντε (25) πελάτες που

αγόρασαν κουπόνια αξίας €28. Οι εν λόγω αποδείξεις είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, αλλά ανακριβώς καθώς η συνολική αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τον διαμεσολαβητή (μειωμένη κατά την αμοιβή – προμήθειά του) τιμολογήθηκε με συντελεστή Φ.Π.Α. 6,5%, ενώ η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει στους τελικούς πελάτες τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία και να τιμολογήσει τις υπηρεσίες της ξεχωριστά για την παροχή δείπνου (συντ/στής Φ.Π.Α. 23%) και την παροχή διανυκτέρευσης (συντ/στής Φ.Π.Α. 6,5%). Συνεπώς, η εν λόγω αποκρυβείσα φορολογητέα αξία προσδιορίσθηκε στο ποσό των **€133,94**.

Β. Για τις υπ' αριθμ.,,, & αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία προς τον διαμεσολαβητή κ. αφορούσαν είκοσι οκτώ (28) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 και είκοσι πέντε (25) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €28. Οι εν λόγω αποδείξεις είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων – εξόδων ως «άκυρες» συνεπώς ο έλεγχος τις έκρινε ως μη εκδοθείσες και η αποκρυβείσα φορολογητέα αξία αυτών προσδιορίσθηκε στο ποσό των **€1.758,44**.

Γ. Για τα υπόλοιπα μη τιμολογηθέντα κουπόνια προσφορών για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία σε εβδομήντα (70) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €49 και εξήντα επτά (67) πελάτες που αγόρασαν κουπόνια αξίας €28 και η αποκρυβείσα φορολογητέα αξία αυτών προσδιορίσθηκε στο ποσό των **€4.498,52**.

Βάσει των ανωτέρω, η συνολική αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προσδιορίσθηκε στο ποσό των **€6.390,90**, το οποίο διακρίνεται στο ποσό των €4.458,34 που αφορά σε έσοδα από παροχή δείπνου στο εστιατόριο με συντ/στή Φ.Π.Α. 23% και στο ποσό των €1.932,56 που αφορά σε έσοδα από διανυκτέρευση στο ξενοδοχείο με συντ/στή Φ.Π.Α. 6,5%.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, προκειμένου να κριθούν τα βιβλία ανακριβή θα πρέπει οι παραβάσεις να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν τα αποτελέσματα σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα και δεδομένου ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για την υπό κρίση χρήση 01/01 – 31/12/2012 ανέρχονται στο συνολικό ποσό των €587.792,56, ο έλεγχος δεν απέδειξε πώς οι καταλογισθείσες παραβάσεις και η απόκρυψη φορολογητέας ύλης συνολικού ποσού €6.390,90, ήτοι το 1,08% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα της εταιρείας ή καθιστούν αδύνατο το λογιστικό τους έλεγχο.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ορθής απόρριψης των βιβλίων της από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. λόγω της μικρής έκτασης των παραλείψεων που διαπιστώθηκαν κρίνεται βάσιμος, συνεπώς τα καθαρά της κέρδη για τη διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2012 προσδιορίζονται λογιστικώς με την προσθήκη του ποσού της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης στα αποτελέσματά της.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στον τελευταίο της ισχυρισμό, επικαλείται ότι ο έλεγχος κατά τον υπολογισμό των εξωλογιστικών προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων της προέβη σε προσαύξηση αυτών εσφαλμένως κατά 8% αντί του ορθού 4%, καθώς το συνολικό ποσό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας, βάσει των διατάξεων του άρθρ. 30§2 του ν. 2238/1994. Η εξέταση του εν λόγω ισχυρισμού της προσφεύγουσας

παρέλκει λόγω αποδοχής του ανωτέρω ισχυρισμού της περί λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας «.....» (πρώην «.....») (ΑΦΜ), και συγκεκριμένα την αποδοχή αυτής ως προς το κύρος των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 με την προσθήκη της αποκρυσβαίας φορολογητέας ύλης συνολικού ποσού €6.390,90 στα αποτελέσματά της.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013:

Ποσά σε €		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέα κέρδη ή ζημία		17.727,61	130.675,90	112.948,29	24.118,51	6.390,90
Φόρος που αναλογεί (25%)		4.431,90	32.668,98	28.237,07	6.029,63	1.597,73
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα		332,90	332,90	0,00	332,90	0,00
Άθροισμα		4.764,80	33.001,88	28.237,07	6.362,53	1.597,73
Φόρος που παρακρατήθηκε		5.402,75	2.329,19	-3.073,56	2.329,19	-3.073,56
Φόρος	Πιστωτικό	637,95				
	Χρεωστικό		30.672,69	31.310,63	4.033,34	4.671,29
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 76% (38 μήνες x 2%)			23.796,00	23.796,00	3.550,18	3.550,18
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Πιστωτικό	637,95				
	Χρεωστικό		54.468,69	55.106,63	7.583,51	8.221,46

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).