



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 28/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1782

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αρ., κατά α) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2013, β) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, γ) της υπ' αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2013, β) την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, γ) την υπ' αριθμ. /2018

Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 28/12/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 Υπόμνημα της προσφεύγουσας.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υπεβλήθη 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:

1. Με την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 974,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 914,08 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 77,96 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.966,54 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον α) ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του ν. 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94 και β) δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες συνολικού ποσού 1.109,16 €.

2. Με την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 9.762,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 9.156,76 €, ήτοι συνολικό ποσό 18.918,76 €. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), και των φορολογητέων εισροών ως των δηλωθεισών μετά την αφαίρεση των λογιστικών διαφορών.

3. Με την υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 5.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, καθόσον:

- Δεν τήρησε την Μηνιαία Κατάσταση Εσόδων- Εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).
- Δεν ενημέρωσε/ εκτόπωσε εμπρόθεσμα τις εγγραφές των μηνών Ιανουαρίου- Ιουνίου στην με π.θ. 287/20.08.2012 Μηνιαία Κατάσταση Εσόδων- Εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§4 και 24§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).
- Εξέδωσε εκ παραδρομής αθεώρητο ένα φορολογικό στοιχείο προς την γερμανική επιχείρηση με ημερομηνία έκδοσης 31/12/2012 και αξία 30.000,00 €, το οποίο δεν φέρει αρίθμηση και έχει καταχωρηθεί στην με αριθμό/2013 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).
- Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ. σε 103 περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1, 2§1, 11§1, 12, 17§1, 18§1 & 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).
- Περιέγραψε ελλιπώς τις παρεχόμενες υπηρεσίες στο υπ' αριθ. /14.02.2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς την και στο από 31/12/2012 Τιμολόγιο προς την γερμανική επιχείρηση

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 Υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

***Σχετικά με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012:**

1. Πλημμελής εφαρμογή του αρ. 14 παρ. 2 και 28 ν.2859/2000 σε συνδυασμό και με το αρ. 12 ΚΒΣ.

ι. Σχετικά με την ενδοκοινοτική συναλλαγή την οποία πραγματοποίησε στις 14/12/2012 με την , προς την οποία εκδόθηκε το υπ αρ. /2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας 21.400 €:

Μη νόμιμα, η φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε την απαλλαγή από ΦΠΑ της εν λόγω συναλλαγής, προσθέτοντας τον αναλογούντα ΦΠΑ στις φορολογητέες εκροές, παρότι πληρούνται όλες οι νόμιμες προϋποθέσεις (εγγραφή συναλλασσόμενων στα συστήματα VIES, επαλήθευση VAT NUMBER των συναλλασσόμενων, εκδοθέν τιμολόγιο με όλα τα προβλεπόμενα στοιχεία), με την εσφαλμένη και προσχηματική αιτιολογία ότι αφενός «δεν υφίσταται αναλυτική περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών» και αφετέρου διότι «στο εν λόγω τιμολόγιο δεν αναγράφονται τα στοιχεία του ΚΒΣ που έχουν εκδοθεί για την μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος...». Όσον αφορά στα στοιχεία του ΚΒΣ για «μεταφορά αγαθών», προφανώς και δεν εκδόθηκαν, διότι δεν πρόκειται για πώληση αγαθών αλλά για παροχή υπηρεσιών, και συγκεκριμένα για σχεδιασμό ενδυμάτων όπως αναγράφεται στο επίμαχο τιμολόγιο. Επομένως η αιτίαση της φορολογικής Αρχής ερείδεται επί εσφαλμένης προϋπόθεσης. Όσον αφορά την «αναλυτική» περιγραφή των υπηρεσιών, το επίμαχο

υπ αρ./2012 Τ.Π.Υ., ξεκάθαρα όπως προκύπτει από την ίδια την Έκθεση Ελέγχου, αναγράφει την παρασχεθείσα υπηρεσία, ήτοι σχεδιασμός (design) της Collection για μπλούζες/φορέματα, καθώς και την ποσότητα των ενδυμάτων που σχεδιάστηκαν (80/18 τεμάχια) και την τιμή ορίστηκε για τον σχεδιασμό του κάθε τεμαχίου (200/300 €). Η παρεχόμενη υπηρεσία επομένως περιγράφεται με πληρότητα, ενώ προσδιορίζεται επακριβώς το είδος και ο αριθμός των ενδυμάτων που σχεδιάστηκαν.

ii. Σχετικά με την ενδοκοινοτική συναλλαγή την οποία πραγματοποίησε στις 31/12/2012 με την επιχείρηση με έδρα τη Γερμανία, Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας 30.000 €:

Όπως αναγράφεται στη σελ. 9 της Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ, για τους ίδιους ως λόγους, ότι δηλαδή αφενός «δεν υφίσταται αναλυτική περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών» και αφετέρου διότι «στο εν λόγω τιμολόγιο δεν αναγράφονται τα στοιχεία του ΚΒΣ που έχουν εκδοθεί για την μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος...» μη νόμιμα δεν αναγνωρίζεται η απαλλαγή Φ.Π.Α. και για το εν λόγω τιμολόγιο.

Ωστόσο όπως προκύπτει και από την ίδια την Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ, (σελ. 33), έχει προσκομίσει:

α) Στις 18/12/2018, την ορθή, επίσημη και επικυρωμένη μετάφραση του εκδοθέντος στη Γερμανική γλώσσα ως άνω τιμολογίου, από τον δικηγόρο Σύμφωνα με αυτήν, η οποία δεν αμφισβητείται από τη φορολογική Αρχή, επί του τιμολογίου αναγράφονται τα εξής «Αξιότιμες κυρίες & αξιότιμοι κύριοι, Υπολογίζω για τις παροχές μου: Ανάπτυξη προτύπων. Δημιουργία προτύπων καθώς και επιλογή υφάσματος για μπλούζες (T-SHIRTS) για την επιλογή υφάσματος για μπλούζες (T-SHIRTS) για το χρονικό διάστημα (01-1) έως (31/12/2012) το ακόλουθο ποσό ύψους 30.000 ευρώ» Η ως άνω μετάφραση προκειμένου να είναι απολύτως πιστή και να αποδοθεί κατά λέξει το γερμανικό κείμενο, είναι ενδεχομένως λίγο «τραχεία», ωστόσο δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία για το γεγονός ότι και σε αυτή την περίπτωση πρόκειται για παροχή υπηρεσιών προς τη γερμανική επιχείρηση και όχι για πώληση αγαθών.

β) Περαιτέρω, έχει προσκομίσει την από 30/11/2018 βεβαίωση της Γερμανικής φορολογικής Αρχής για το εν λόγω τιμολόγιο, η οποία αναγράφει: «...Το προσκομισθέν τιμολόγιο της 31/12/2012 της εταιρείας στην Ελλάδα προς την στη Γερμανία για την ανάπτυξη και παραγωγή δείγματος το 2012....» Επομένως και από τον έγγραφο της γερμανικής Αρχής προκύπτει ανενδοίαστα ότι πρόκειται για παροχής υπηρεσιών και όχι για πώληση αγαθού. Ως εκ τούτου και στην περίπτωση αυτή, ορθώς δεν εκδόθηκαν δελτία αποστολής εφόσον δεν εστάλησαν αγαθά και η αιτίαση της φορολογικής Αρχής ερείδεται επί εσφαλμένης προϋπόθεσης.

Όσον αφορά την περιγραφή των υπηρεσιών στο σώμα του επίμαχου τιμολογίου, με σαφήνεια αναγράφεται ότι πρόκειται για σχεδιασμό πατρών (δημιουργία προτύπου) για μπλούζες και επιλογή υφάσματος. Η αναλυτική περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας δε συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των προϋποθέσεων του νόμου, σε κάθε περίπτωση δε, έχει παγιωθεί νομολογιακά σε εθνικό και υπερεθνικό επίπεδο ότι τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του

τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως ΦΠΑ. Σημειωτέον ότι όπως αποδέχεται και η φορολογική Αρχή, η έλλειψη αριθμησης και η μη θεώρηση του επίμαχου τιμολογίου έγινε καθαρά εκ παραδρομής, το δε τιμολόγιο έχει καταχωρηθεί στα βιβλία μου και έχω φορολογηθεί νόμιμα γι αυτό, ενώ έχει καταβληθεί ο ΦΠΑ στη Γερμανία. Καταληκτικά, μη νόμιμα δεν αναγνωρίστηκε ή απαλλαγή από το τιμολόγιο αυτό, προσανδάνοντας παράνομα τις φορολογητέες εκροές.

2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Παράνομος προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων (εκροών) στη φορολογία προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)

Πέραν του γεγονότος ότι ορθώς εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια, και σε κάθε περίπτωση ενδεχόμενες ήσσονος σημασίας παραλείψεις σε αυτά, θα μπορούσαν να αποτελέσουν αιτία για την επιβολή προστίμου ΚΒΣ αλλά όχι για την μη αναγνώριση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Οι συγκεκριμένες αυτές πράξεις τυγχάνουν και περαιτέρω νομικά πλημμελείς. Τούτο διότι, με βάση των ερμηνεία των διατάξεων του άρ. 38 παρ. 2 και 3 του ν. 1642/1986, και των ταυτόσημου περιεχομένου διατάξεων του αρ. 48 του ν. 2859/2000, ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων από τον Έλεγχο στην φορολογία εισοδήματος, δεν είναι δεσμευτικός για τον προσδιορισμό των εκροών στον ΦΠΑ και επομένως, πρέπει ο Έλεγχος να διατυπώνει αυτοτελή κρίση για τον προσδιορισμό τόσο των εκροών στον ΦΠΑ όσο και των εισροών.

***Σχετικά με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012:**

-Όσον αφορά στην υπό περίπτωση 4, της προσβαλλόμενης υπ αρ./2016 πράξης, ήτοι μη έκδοση 103 φορολογικών στοιχείων ΚΒΣ, για την οποία της επεβλήθη πρόστιμο 4.000 €, αυτή πάσχει ακυρότητας τόσο για νομικούς όσο και για ουσιαστικούς λόγους.

Ως προς τους ουσιαστικούς λόγους: Οι 100 σακούλες και δέματα, τις οποίες απέστειλε με το ΚΤΕΛ προς την επιχείρηση και άλλα πρόσωπα, δεν περιείχαν εμπορεύματα, ούτε αναγράφεται άλλωστε κάτι τέτοιο στις αποδείξεις μεταφοράς και φορτωτικές. αλλά περιοδικά μόδας από τη Γερμανία και δείγματα σχεδίων. Ο λόγος για τον οποίο δεν εκδόθηκαν στοιχεία ΚΒΣ είναι ότι δεν παρασχέθηκαν από την επιχείρηση της ούτε υπηρεσίες, ούτε πωλήθηκαν αγαθά αλλά απλώς δειγμάτισε και διαφήμιζε τη δουλειά της στους παραλήπτες, ούτως ώστε να επιτύχει τη μελλοντική συνεργασία και την παραγγελία από αυτούς των απεικονιζόμενων ενδυμάτων. Επειδή η αποστολή δείγματος δεν αποτελεί παροχή υπηρεσίας ή πώληση αγαθού, παρανόμως της καταλογίστηκε το επίμαχο πρόστιμο.

Ως προς τους νομικούς λόγους: Η φορολογική Αρχή, δεν αποδεικνύει ότι πώλησε εμπόρευμα απλώς εικάζει ότι επειδή 85 από τα 100 απεσταλμένα δέματα αφορούν την επιχείρηση με την οποία συνεργάζεται, αυτά πιθανόν να περιείχαν εμπόρευμα, δίχως αυτό να συνάγεται από πουθενά. Σημειωτέον ότι για τα υπόλοιπα 15 δέματα και σακούλες, η

φορολογική Αρχή ουδεμία κρίση κάνει αλλά απλώς τα θεωρεί εμπορεύματα και καταλογίζει πρόστιμα.

-Όσον αφορά στην υπό περίπτωση 5 της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι την ελλιπή περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών σε δύο Τ.Π.Υ και συγκεκριμένα στο τιμολόγιο που εξέδωσε στην και στο τιμολόγιο που εξέδωσε στην , για την οποία της επιβλήθη πρόστιμο ύψους 400 €, επαναλαμβάνει ότι όπως ανέπτυξε ενδελεχώς ανωτέρω, οι παρασχεθείσες υπηρεσίες περιγράφονται επαρκώς, αναλυτικότερη δε μνεία των αναγραφόμενων υπηρεσιών δεν προβλέπεται ούτε στο νόμο ούτε στη νομολογία.

***Σχετικά με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2013:**

Ι. Εσφαλμένη προσαύξηση των εισοδημάτων μου λόγω λογιστικών διαφορών που επιβλήθηκαν με τον έλεγχο.

Η Ελέγχουσα Αρχή πρόσθεσε στα εισοδήματά της το ποσό των 1.109,16€, καθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ισόποσες λογιστικές διαφορές.

1.1. Αναιτιολόγητη και αυθαίρετη η κρίση της φορολογικής Αρχής

Η εν λόγω κρίση του Ελέγχου είναι παντελώς αναιτιολόγητη, και αυθαίρετη, αφού σε κανένα σημείο της από 28/12/2012 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος δεν αναγράφονται οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, ούτε και ο λόγος για τον οποίο ο Έλεγχος έκρινε τις δαπάνες αυτές ως μη εκπιεστές.

1.2. Παραγωγικότητα των επίμαχων δαπανών:

Α) Ως προς τα έξοδα ταξιδιών μου: Ο Έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό 742,12 € το οποίο αφορά σε ταξίδια του συνεργάτη της μου προς την Ιταλία για λόγους που αφορούν την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Συγκεκριμένα, ο κος εργάζεται ως υπάλληλος στην ατομική της επιχείρηση στην Γερμανία και συγκεκριμένα, είναι ο αντιπρόσωπός της, σε διάφορες επιχειρήσεις, βιοτεχνίες και οίκους μόδας στο εξωτερικό. Δεδομένου ότι αντικείμενο της επιχείρησης της είναι η κατασκευή ενδυμάτων, είναι απαραίτητο να διενεργεί ταξίδια στο εξωτερικό, προκειμένου να επισκέπτεται οίκους μόδας, να λαμβάνει ενημερωτικό υλικό και να ενημερώνεται για τις τρέχουσες τάσεις, να παραγγέλνει υφάσματα, ώστε στην συνέχεια να προβαίνει στον σχεδιασμό και την κατασκευή των ενδυμάτων της επιχείρησης της. Η Ιταλία είναι παγκόσμιος προορισμός μόδας, με πολύ σημαντική δραστηριότητα στον τομέα αυτό. Για το λόγο αυτό, ο κος, ο οποίος είναι αντιπρόσωπος της και στενός της συνεργάτης, ταξίδεψε αντί για εκείνη στην Ιταλία, προκειμένου να συναντηθεί με εμπορικούς οίκους του εξωτερικού, να αναζητήσει πιθανή συνεργασία, καθώς και να παραβρεθεί σε επιδείξεις μόδας. Για το λόγο αυτό, τα ταξίδια που διενήργησε σχετίζονται άμεσα με τους σκοπούς της επιχείρησης της, και συνιστούν παραγωγική δαπάνη, κατ' άρθρο 31 ν. 2238/1994.

Β) Ως προς τα έξοδα 167,68 €, που αφορούν πληρωμή Δ.Ε.Η.: Ο Έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ποσό των 167,68 € που αφορούσε την πληρωμή Δ.Ε.Η. του μισθωμένου ακινήτου της έδρας επιχείρησης της. Ο λόγος που αναγράφεται ως όνομα οφειλέτη το όνομα «.....» είναι επειδή δεν έχει προβεί σε διαδικασία αλλαγής ονόματος του λογαριασμού της Δ.Ε.Η., και ως εκ τούτου, παρότι στο ακίνητο το οποίο αφορούν οι χρεώσεις του λογαριασμού, χρησιμοποιείται από την επιχείρηση της, όπως αποδεικνύεται από τα επίσημα έγγραφα που έχει στην διάθεση του ο έλεγχος (μισθωτήριο, έδρα, φορολογικές δηλώσεις), οι λογαριασμοί, εξακολουθούν να εκδίδονται στο όνομα του κ.

II. Ανεπίτρεπτος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των εισοδημάτων της.

Οι προϋποθέσεις νόμιμης διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος του ελεγχόμενου σύμφωνα με τις τότε ισχύουσες διατάξεις επί ανακρίβειας των Βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας - ήταν οι εξής:

1. Να υπάρχουν πράξεις και παραλείψεις μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων-
2. Οι πράξεις και οι παραλείψεις αυτές να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο (και όχι απλώς δυσχερή) τον έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.
3. Να μην υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής των στοιχείων που ελλείπουν με αξιόπιστο τρόπο.

Πλην όμως, οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεν συνέτρεξαν στην περίπτωση της, συνεπώς μη νόμιμα κρίθηκαν ως ανεπαρκή τα βιβλία και τα στοιχεία της για την ελεγχόμενη χρήση, ενώ προσκόμισε στον Έλεγχο όλα τα στοιχεία που της ζητήθηκαν και έχει υποβάλει εμπρόθεσμα όλες τις δηλώσεις που προβλέπει ο νόμος, Φ.Π.Α., εισοδήματος, Φ.Μ.Υ κλπ, ενώ υπάρχουν και τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά για όλες τις φορολογικές εγγραφές που είχε στην διάθεση του ο Έλεγχος.

Εν προκειμένω, ο Έλεγχος στηρίζει την ανακρίβεια των βιβλίων της στις εξής προϋποθέσεις:

Α) Μη τήρηση της μηνιαίας κατάστασης εσόδων - Εξόδων της διαχειριστικής περιόδου 2012.

Β) Μη εμπρόθεσμη εκτύπωση - ενημέρωση των εγγραφών των μηνών Ιανουαρίου έως Ιουνίου στην μηνιαία κατάσταση εσόδων - εξόδων.

Γ) Έκδοση αθεώρητου στοιχείου, το οποίο δεν φέρει αρίθμηση, εκ παραδρομής καταχωρημένου στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2013,

Δ) ελλιπής περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών σε δύο εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Ε) Μη έκδοση σε 103 περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων Κ.Β.Σ.

Πέραν των ανωτέρω, ακόμα και αν υποτεθεί ότι υφίστανται αυτές οι παραβάσεις (γεγονός που δεν συνομολογεί), σε καμία περίπτωση δεν καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, γιατί σε κάθε περίπτωση προκύπτει ευχερώς και επακριβώς η φορολογητέα ύλη. Συγκεκριμένα, ως προς το στοιχείο α) «μη τήρηση της μηνιαίας κατάστασης εσόδων - Εξόδων της διαχειριστικής περιόδου 2012», ο Έλεγχος στην σελ. 5 αναφέρει ότι «η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε τη θεωρημένη σελίδα της μηνιαίας κατάστασης εσόδων εξόδων με τις εγγραφές των εξόδων και τις θεωρημένες σελίδες του μηνός Δεκεμβρίου 2012..., αντί αυτών η ελεγχόμενη προσκόμισε καταστάσεις στις

οποίες φάνηκαν καταγεγραμμένα τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης». Συνεπώς, ακόμα και αν δεν τηρούσε τις ως άνω θεωρημένες καταστάσεις, ο Έλεγχος θα μπορούσε να εξαγάγει συμπέρασμα ως προς τα εισοδήματα της, από τις καταστάσεις εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων που προσκόμισε. Περαιτέρω, ως προς το στοιχείο Β) «Μη εμπρόθεσμη εκτόπωση -ενημέρωση των εγγραφών των μηνών Ιανουαρίου έως Ιουνίου στην μηνιαία κατάσταση εσόδων - εξόδων», επισημαίνω ότι η μη εμπρόθεσμη εκτόπωση, δεν αποτρέπει τον Έλεγχο από το να προβεί στον προσδιορισμό των εισοδημάτων της, δεδομένου ότι οι ως άνω εγγραφές, υπάρχουν καταγεγραμμένες εντός της ελεγχόμενης χρήσης, αλλά ο Έλεγχος διατείνεται ότι αυτές καταχωρήθηκαν εκπρόθεσμα. Τέλος, το γεγονός ότι ο Έλεγχος της καταλογίζει την μη αναγραφή επαρκούς αιτιολογίας στα ανωτέρω δύο τιμολόγια, δεν καθιστά ανέφικτο τον προσδιορισμό των εισοδημάτων μου, γιατί τα τιμολόγια αυτά αναγράφουν επακριβώς το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος το οποίο καταχωρήθηκε στην φορολογική της δήλωση, και με βάση το οποίο ο Έλεγχος μπορεί ανεμπόδιστα να προβεί σε λογιστικές επαληθεύσεις για τον λογιστικό προσδιορισμό. Σε κάθε περίπτωση, οι ως άνω παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε καμία περίπτωση δεν είναι μεγάλης έκτασης, ούτε βέβαια καθιστούν, κατά τα ανωτέρω, ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«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, σύμφωνα με το άρθρο 11§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:

α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης, ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών).

β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοση του,

γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματιών εγκαταστάσεων του.»

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 12 του ως άνω νομοθετήματος ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παρ. 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. ...

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο, και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.

Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση. ...

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του Ν. 1642/1986, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την

προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 28/12/2018 έκθεση έλεγχου Κ.Β.Σ., η προσφεύγουσα απέστειλε κατά τη χρήση 2012 με το ΚΤΕΛ Νομών Θεσσαλονίκης, Λαρίσης και Δράμας δέματα και σακούλες με ασυνόδευτες αποδείξεις μεταφοράς και φορτωτικές σε εκατό (100) περιπτώσεις, εκ των οποίων 79 περιπτώσεις αφορούν αποστολές στην εταιρεία , και 14 αφορούν αποστολές στην εταιρεία

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με τα ως άνω απέστειλε περιοδικά μόδας και δείγματα προκειμένου να διαφημίσει τη δουλειά της σε επιχειρήσεις με τις οποίες συνεργάζεται.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση να συνοδεύσει τα αγαθά, τα οποία απέστειλε σε τακτά χρονικά διαστήματα εντός της επίμαχης χρήσης στους ανωτέρω παραλήπτες, οι οποίοι είναι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο χώρο του ενδύματος, όπως και η ίδια, με το προβλεπόμενο στο άρθρο 11 του Κ.Β.Σ. Δελτίο Αποστολής.

Επειδή ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζονται Δελτία Αποστολής ούτε άλλα παραστατικά προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού κατ' άρθρον 65 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή στην ως άνω έκθεση ελέγχου κρίθηκε επίσης ότι η προσφεύγουσα περιέγραψε ελλιπώς τις παρεχόμενες υπηρεσίες στο υπ' αριθ. /2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς την και στο από 31/12/2012 Τιμολόγιο προς την '

Επειδή στο υπ' αριθ. /2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς την αναγράφονται τα εξής:

ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΤΙΜΗ €	ΑΜΟΙΒΗ €
80		200	16.000,00
18		300	5.400,00
		ΣΥΝΟΛΟ	21.400,00

Επειδή στο από 31/12/2012 Τιμολόγιο προς την , αναφέρονται τα εξής:

«Αξιότιμες κυρίες και αξιότιμοι κύριοι,

Υπολογίζω τις αμοιβές μου για τις παροχές μου ανάπτυξη προτύπων, δημιουργία προτύπων και προμήθεια εμπορευμάτων T- Shirts για το χρονικό διάστημα 01/01- 31/12/2012 στο ποσό των 30.000,00 €»

Επειδή με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 Υπόμνημά της, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε την από 13/13/2019 Βεβαίωση της γερμανικής φορολογικής αρχής

του, η οποία έχει εκδοθεί για τις ελληνικές φορολογικές αρχές και φέρει την επισημείωση APOSTILLE, και από την οποία προκύπτουν τα κάτωθι:

- Η προσφεύγουσα είναι απεριόριστα φορολογικά υπόχρεη στην Γερμανία.
- Ασκει επιχειρηματική δραστηριότητα εισαγωγής και πώλησης ειδών κλωστοϋφαντουργίας με ΑΦΜ
- Το από 31/12/2012 Τιμολόγιο της ελληνικής εταιρείας προς την για την ανάπτυξη και παραγωγή δείγματος το 2012, ποσού 30.000,00 €, έχει εγγραφεί λογιστικά για το έτος 2012 ως επιχειρηματική δαπάνη (ενδοκοινοτική απόκτηση με 19% προκαταβολή φόρου και 19% Φ.Π.Α.).
- Δεν ζητήθηκε η προσκόμιση συμβατικών συμφωνιών.

Επειδή με το ως άνω Υπόμνημα προσκομίστηκαν επίσης:

1. Η από 23/05/2013 αναλυτική κατάσταση κινήσεως λογαριασμού της τράπεζας , από την οποία αποδεικνύεται ότι την 23/05/2013 πιστώθηκε ο με αρ..... λογαριασμός που τηρούσε στην ως άνω τράπεζα, με το ποσό των 21.400,00 €, από την εταιρεία

2. Τα κάτωθι εμβάσματα από τον λογαριασμό που τηρεί η επιχείρηση στην γερμανική τράπεζα , προς τον λογαριασμό που τηρούσε στην τράπεζα στην Ελλάδα:

- το από 26/01/2012 έμβασμα ποσού 2.000 € (προσκομίζεται και η επίσημη μετάφραση του εν λόγω εμβάσματος, το οποίο είναι πανομοιότυπο με όλα τα κατωτέρω αναφερόμενα και προσκομιζόμενα εμβάσματα)

- το από 18/01/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 22/02/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 14/03/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 14/05/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 23/05/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 04/06/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 10/06/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 28/07/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 13/08/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 19/08/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 28/08/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 13/09/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 04/10/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

- το από 29/10/2012 έμβασμα ποσού 2.000 €

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει το είδος της υπηρεσίας για την οποία η προσφεύγουσα εξέδωσε τα επίμαχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, και ο τρόπος εξόφληση αυτών, ο σχετικός ισχυρισμός της βάσιμα προβάλλεται.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 14 ν. 2859/2000 ορίζουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών. Οι διατάξεις αυτές, που ισχύουν από 1 Ιανουαρίου 2010, ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 (ΦΕΚ 80 Α /27.5.2009), με τις οποίες έγινε εναρμόνιση των μέχρι τότε ισχυουσών διατάξεων προς τις Κοινοτικές διατάξεις με την ενσωμάτωση του άρθρου 2 της Οδηγίας 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008, σχετικά με τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών και την εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων των υποκειμένων στο φόρο, για τον έλεγχο των διασυνοριακών συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14§§1 και 2:

«1. Ορισμοί

Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.

β) Μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο. ...

2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκειμένου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.»

Επειδή με τις ανωτέρω διατάξεις για τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών στις διασυνοριακές συναλλαγές, λαμβάνονται υπόψη οι κατωτέρω δύο γενικοί κανόνες που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 14:

α. Ο γενικός κανόνας, της φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών, στην περίπτωση που αυτός είναι υποκείμενος στο φόρο (άρθρο 14 § 2α)

β. Ο γενικός κανόνας της φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες στην περίπτωση που αυτές πραγματοποιούνται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (άρθρο 14 § 2β).

Επειδή η επικαλούμενη από τον έλεγχο ΠΟΛ. 1201/29.10.1999 έχει ως θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της **παράδοσης** αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος» συνεπώς δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση ως προς το υπ' αριθ./2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς την και το από 31/12/2012 Τιμολόγιο προς την, τα οποία αφορούν παροχή υπηρεσιών.

Επειδή από τον έλεγχο δεν αμφισβητήθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα ανωτέρω παραστατικά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013:

«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, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα δεν της αναγνωρίστηκαν ως απαλλασσόμενες οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα ως άνω τιμολόγια, βάσιμα προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§4 και 7 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

«**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 επιτηδεύματά 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 αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων 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 οικονομικά 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 περ. γ' του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«γ. Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των πιστώσεων και των δανείων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§§1 και 2 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παραγράφου 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, εισφορές και τέλη της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωσήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρητικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β) ...

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) ...

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή και προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, καθόσον αυτή:

- Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις θεωρημένες σελίδες της Μηνιαίας Κατάστασης Εσόδων-Εξόδων μηνών Ιανουαρίου και Δεκεμβρίου 2012,
- Δεν ενημέρωσε/ εκτύπωσε εμπρόθεσμα τις εγγραφές των μηνών Ιανουαρίου- Ιουνίου στην με π.θ./2012 Μηνιαία Κατάσταση Εσόδων- Εξόδων,
- Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ. σε 103 περιπτώσεις,
- Περιέγραψε ελλιπώς τις παρεχόμενες υπηρεσίες στο υπ' αριθ./2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς την και στο από 31/12/2012 Τιμολόγιο προς την

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υφίσταται η παράβαση της ελλιπούς περιγραφής στα ανωτέρω Τιμολόγια, γίνεται δεκτός με την παρούσα απόφαση.

Επειδή η μη προσκόμιση των θεωρημένων σελίδων της Μηνιαίας Κατάστασης Εσόδων-Εξόδων μηνών Ιανουαρίου και Δεκεμβρίου 2012 δεν καθιστά ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, καθόσον προσκομίσθηκαν οι αναλυτικές καταστάσεις των μηνών αυτών.

Επειδή η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων του Κ.Β.Σ. σε 103 περιπτώσεις επηρεάζει το κύρος των βιβλίων κατ' άρθρο 30§§4 και 7 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ορθώς τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή για τη χρήση 2012.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.):

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες.

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή η προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε κατόπιν της από 28/12/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος βάσει της υπ' αριθμ./2018 εντολής τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.. Από την εν λόγω έκθεση προκύπτει ότι, για τη χρήση 2012, έχει διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος ΦΠΑ και οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), στο οποίο ορίζεται ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος:

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης ...

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών. ...

μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα.

Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο.

Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Επειδή στο υπ' αριθμ.1078820/1526/Α0012/29-08-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων). γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.). δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' του ν. 2238/1994, ως γενικά έξοδα διαχείρισης νοούνται οι παραγωγικές γενικώς δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή εκείνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσία εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και περαιτέρω η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα (ΣτΕ 1353/2014, 1602/2011, 2554/2004, 2421/2002, 1462/1999, Δ.Εφ.Αθ. 2133, 5436, 1353/2014, 5230, 5228 - 5229, 1158/2013). Σε κάθε περίπτωση όμως το βάρος της απόδειξης περί της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει ο φορολογούμενος (ΣτΕ 1353/2014, 1512/2013, Δ.Εφ.Αθ. 5230, 5229 - 27/2013).

Επειδή εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εδράζεται επί της από 28/12/2018 Έκθεσης Ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ , γεγονός το οποίο αναγράφεται στο υπ' αριθ. ζ' έχοντας υπόψη της εν λόγω πράξης. Στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου επισυνάπτεται η κατάσταση λογιστικών διαφορών Νο. Ι, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές, τα στοιχεία των επίμαχων τιμολογίων (επωνυμία, ΑΦΜ, αριθμός & ημερομηνία, καθαρή αξία, Φ.Π.Α.), ο λόγος της απόρριψης και οι σχετικές διατάξεις. Η επίμαχη έκθεση ελέγχου και η συνημμένη σε αυτήν κατάσταση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με

την προσβαλλόμενη πράξη και συνεπώς ο ισχυρισμός της ότι η κρίση του ελέγχου είναι ανατιολόγητη καθόσον σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν αναφέρονται οι δαπάνες που δεν της αναγνωρίζονται για έκπτωση, ούτε ο λόγος για τον οποίον αυτές κρίθηκαν μη εκπεστέες, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ποσό 742,12 €, το οποίο καταβλήθηκε για έξοδα ταξιδιού του στην Ιταλία. Η απόρριψη του ως άνω κονδυλίου από την φορολογική αρχή εχώρησε με την αιτιολογία ότι δεν αποδείχθηκε η παραγωγικότητα της εν λόγω δαπάνης, καθώς δεν προέκυπτε οιαδήποτε συμβατική σχέση μεταξύ του συγκεκριμένου προσώπου και της επιχειρήσεως της προσφεύγουσας. Εξάλλου, όπως αναφέρεται και στην υπό κρίση ενδικοφανή, ο κ., αλλά είναι υπάλληλος στην ατομική επιχείρηση που η προσφεύγουσα διατηρεί στη Γερμανία, και επομένως, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ως μη εκπεστέα.

Επειδή, περαιτέρω, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ποσό 167,68 Ευρώ, το οποίο καταβλήθηκε ως πληρωμή λογαριασμών Δ.Ε.Η. για λογαριασμό στο όνομα Όπως προκύπτει από το σύστημα taxis, η προσφεύγουσα διατηρεί στην ίδια ακριβώς διεύθυνση, οδός αριθ., τόσο την προσωπική της κατοικία όσο και την επαγγελματική της έδρα, αλλά και από την κατ' ιδίαν επισκόπηση των προσκομιζόμενων από την προσφεύγουσα μισθωτηρίων προκύπτει ότι η εκμισθώτρια εταιρεία μισθώνει στην προσφεύγουσα τους 3ο όροφο (ως κατοικία), 1ο όροφο, ισόγειο, υπόγειο-ισόγειο και ημιώροφο του κτιρίου επί της οδού αριθ. (επαγγελματικοί χώροι), ενώ και η ίδια η εκμισθώτρια εταιρεία (συμφερόντων της προσφεύγουσας) έχει την έδρα της στον ίδιο χώρο. Στα εν λόγω μισθωτήρια δεν αναγράφεται ο αριθμός παροχής ΔΕΗ με συνέπεια να μην προκύπτει με σαφήνεια ότι οι εν λόγω λογαριασμοί αφορούν πράγματι στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας ως ατομική επιχείρηση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ, και συγκεκριμένα: α) τη **μερική αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, και την υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, και β) την **απόρριψη** αυτής κατά τα λοιπά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012- 31/12/2012:

Α) Φόρος Εισοδήματος:

Διαφορά Φορολογητέου Εισοδήματος	3.898,00
Διαφορά Φόρου	974,50
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	914,08
Εισφορά Αλληλεγγύης	77,96
Σύνολο για καταβολή	1.966,54

Β) Φ.Π.Α.:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	957,08	3.128,56	2.171,48
Αξία φορολογητέων εισροών	14.537,88	12.941,08	-1.596,80
Φόρος εκροών	220,13	719,57	499,44
Φόρος εισροών	3.091,87	2.779,58	-312,29
Πιστωτικό Υπόλοιπο	2.871,73	2.060,01	
Χρεωστικό Υπόλοιπο			811,72
Πρόσθετοι Φόροι (άρθρου 58 ΚΦΔ)			405,86
Τόκοι (άρθρου 53 ΚΦΔ)			355,53
Σύνολο Φόρου για καταβολή			1.573,11

Γ) Πρόστιμο Κ.Β.Σ.:

Μη τήρηση της Μηνιαίας Κατάστασης Εσόδων Εξόδων χρήσης 2012	200,00
Μη εμπρόθεσμη εκτύπωση- ενημέρωση των εγγραφών των μηνών Ιανουαρίου έως Ιουνίου 2012	200,00
Έκδοση ενός αθεώρητου φορολογικού στοιχείου, την 31/12/2012, προς την γερμανική επιχείρηση, που δεν φέρει αρίθμηση και βρέθηκε καταχωρημένο στην υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος	200,00
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων του Κ.Β.Σ. σε 103 περιπτώσεις	4.000,00
Ελλιπής περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών σε δύο εκδοθέντα Τιμολόγια	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	4.600,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.