



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1221

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **22.01.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012,

- β) της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012),
- γ) της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012,
- δ) της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012.
5. Τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, που η προσφεύγουσα εταιρία κατέθεσε στην Υπηρεσία μας.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», **Α.Φ.Μ.**, καθώς και επί του με αρ πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικού υπομνήματος 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 με αριθμό/**2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους 900,00€, λόγω:
- α) ελλিপτούς τήρησης του βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10§5^α του Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (*ύψος προστίμου* $(1*900,00/3=300)$ και
- β) Ανεπαρκούς περιγραφής του είδους της παρεχόμενης υπηρεσίας κατά παράβαση του άρθρου 13§2 του Π.Δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ($1*900,00*\text{συντ. βαρύτητας } 2/3=300$).
- Με την με αριθμό/**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε η ζημία της προσφεύγουσας επιχείρησης από 457.414,36€ σε 359.986,43€, λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους 97.427,93€.

- Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ύψους 9.320,71€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 8.742,83€, ήτοι συνολικό ποσό 18.063,54€.
- Με την με αριθμό/2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο συνολικού ύψους 7.200,00€, λόγω:
 - α) Μη υποβολής, του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 36§5^δ του Ν.2859/2000, ανακεφαλαιωτικού πίνακα για τις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποιήσει, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11§§1&2 και 12 του Ν. 2859/2000, σε 12 φορολογικές περιόδους της διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012 (ύψος προστίμου $12*300,00=3.600,00\text{€}$).
 - β) Υποβολής όλων των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 38§1^α του Ν.2859/2000 περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012 με ανακριβές περιεχόμενο, χωρίς από την οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου να προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή (ύψος προστίμου $12*300,00=3.600,00\text{€}$).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 24.12.2018 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ., Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, σε εκτέλεση της υπ' αρ./2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των οικείων διατάξεων που αφορούν τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές – Εσφαλμένη εκτίμηση και αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών – Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας.

Ειδικότερα:

Ως προς την Φορολογία Εισοδήματος

α) Εσφαλμένα και κατά παράβαση των κείμενων διατάξεων, ο έλεγχος προσθέτει ως λογιστική διαφορά, το ποσό των 34.300,00€, που αφορά επιχορήγηση από τον ΟΑΕΔ. Σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο ότι ένα τμήμα της ληφθείσας επιχορήγησης έχει ήδη φορολογηθεί, αφού μέσω του μεταβατικού λογαριασμού ενεργητικού μεταφέρθηκε σε επόμενη χρήση και προστέθηκε στα φορολογητέα έσοδα της προσφεύγουσας.

β) Εσφαλμένα ο έλεγχος προσθέτει ως λογιστική διαφορά, το χρηματικό ποσό των 10.405,71€, που κατέβαλε η προσφεύγουσα εταιρία και αφορούσε σε αποπληρωμή ασφαλιστηρίων συμβολαίων ζωής των μετόχων της εταιρίας και

γ) Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου, αποσβέσεις συνολικού ύψους 44.801,93€.

Ως προς τη φορολογία του Φ.Π.Α.

Ο έλεγχος χωρίς να προβεί σε καμία επαλήθευση, εικάζει αυθαίρετα ότι η διαφοροποίηση της τιμής χρέωσης της ίδιας υπηρεσίας, στην εκδοθείσα απόδειξη παροχής υπηρεσιών, οφείλεται στις διαφορετικές παροχές που προσφέρθηκαν στους πελάτες. Η επίδειξη των καταστάσεων του μηχανογραφικού συστήματος της εταιρίας, από τις οποίες προκύπτει ότι αυτόματα με την κράτηση του δωματίου σημειώνεται σχετική ένδειξη για το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας, π.χ *δωμάτιο με ή άνευ πρωινού*, καθιστά έωλο τον συντελεσμένο καταλογισμό, αφού σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, δεν υπάρχει αδυναμία ελέγχου και ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Ως προς τα πρόστιμα Φ.Π.Α.

α) Λανθασμένα καταλογίστηκε πρόστιμο 3.600,00€ (12 περιπτώσεις X 300,00€), αντί του ορθού 3.300,00€ (11μήνες X 300,00€), καθώς όπως προκύπτει από την παράθεση των συναλλαγών, στην σελίδα 10 της έκθεσης ελέγχου, υφίσταται μόνο για 11 φορολογικές περιόδους από τον Φεβρουάριο μέχρι τον Δεκέμβριο του ελεγχόμενου έτους η υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

β) Εφόσον επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος στην φορολογία Φ.Π.Α. δεν νομιμοποιείται η φορολογική αρχή, να επιβάλει πρόστιμα του άρθρου 4 του Ν.2523/97 για ανακριβή υποβολή περιοδικών δηλώσεων (μη δήλωση του ύψους των ενδοκοινοτικών υπηρεσιών στις εκροές και εισροές αυτών). Όμως ακόμη και στην περίπτωση που υπήρχε νομιμότητα να επιβληθούν τα εν λόγω πρόστιμα, είναι λανθασμένος ο υπολογισμός του προστίμου στο ύψος των 3.600,00€ (12 περιπτώσεις X 300,00€), αντί του ορθού 3.300,00€ (11μήνες X 300,00€).

Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

α) Η παράβαση της ελλιπούς τήρησης του βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας) δεν έχει καμία ουσιαστική και τυπική βάση καταλογισμού, διότι το βιβλίο πελατών αποτελεί ουσιαστικά τμήμα του υπάρχοντος πληροφοριακού συστήματος του ξενοδοχείου, στο οποίο με αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν εμφανώς υπάρχουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία.

β) Ο έλεγχος δεν εφάρμοσε ως όφειλε τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με την Πολ.1239/16-12-2002, σύμφωνα με τις οποίες εφόσον διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο περισσότερες από μία πράξεις ή παραλείψεις, στο ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, που επισύρουν γενικές ή αυτοτελείς παραβάσεις, επιβάλλεται μόνο ένα πρόστιμο, το βαρύτερο.

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, **εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

Επειδή, στο άρθρο **28§2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα** τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για

εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣΤΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣΤΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Ι. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

Επειδή, στο άρθρο **10§5 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι: «5. Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση:

«α) ο εκμεταλλευτής οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών, καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, τηρεί βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας), στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία εκείνου κατ' εντολή του οποίου διαμένει ο πελάτης (ένοικος), την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησής του και τον αριθμό του δωματίου. Επιπλέον ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ καταχωρεί τον αριθμό των ατόμων που συνοδεύουν κάθε πελάτη, καθώς και το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών «πακέτο» καταχωρεί και τις περιλαμβανόμενες στο «πακέτο» υπηρεσίες και αγαθά».

Επειδή, στο άρθρο **13 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι: «1. 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 παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.....

2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής καθώς και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955 (Σ.Σ. ήδη άρθρο 48 Ν. 2238/94), στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα».

Επειδή, στο άρθρο **5§3 του Ν. 2523/97** όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο, ορίζεται ότι: «Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Ειδικά αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο...»

Επειδή, τα πρόστιμα και οι φορολογικές κυρώσεις για την παράβαση των φορολογικών διατάξεων επιβάλλονται ανεξαρτήτως αμέλειας ή δόλου από την πλευρά του φορολογουμένου (ΣΤΕ 3278/92, 138/98) (Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 41).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επέβαλε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους 300,00€ λόγω ελλιπούς τήρησης του βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας), καθώς και πρόστιμο ύψους 600,00€, λόγω ανεπαρκούς περιγραφής του είδους της παρεχόμενης υπηρεσίας στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, οι επιβληθείσες παραβάσεις Κ.Β.Σ. δεν αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, καθώς η πρώτη εξ' αυτών αφορά παραλείψεις επί του τηρούμενου βιβλίου κίνησης πελατών του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/92, ενώ η δεύτερη αφορά σε παραλείψεις που σχετίζονται με τα φορολογικά στοιχεία (παροχής υπηρεσιών) που εκδίδει η προσφεύγουσα. Συνεπώς, εν προκειμένω, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 5§3 του Ν. 2523/97 περί επιβολής του βαρύτερου προστίμου και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

II. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή, στο άρθρο **105 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι: 1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε ανώνυμη εταιρία και συνδεδεμένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εκπίπτουν μόνον εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Αναφορικά με την επιχορήγηση του ΟΑΕΔ ύψους 34.300,00€

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν.2238/1994**, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

Επειδή, στο με αρ. πρωτ. 1057838/10689πε/Β0012/2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με τον φορολογικό χειρισμό επί επιχορηγήσεων αναφέρονται τα εξής: «.....2. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση, τα χρηματικά ποσά των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων γενικά που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας για την πραγματοποίηση διαφόρων δαπανών (π.χ. διαφήμιση, έρευνα αγοράς, επισκευές-συντήρηση κτηρίων) αποτελούν μειωτικό στοιχείο των δαπανών αυτών (σχετ. το 1028842/810/Α0012/02.04.04 έγγραφό μας)».

Επειδή, στο άρθρο **7 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής 2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 3/1992**: «Άρθρο 7: «Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο. Βασική αρχή της διπλογραφικής μεθόδου είναι ότι κάθε οικονομική πράξη επιφέρει διπλή, ταυτόχρονη και ισόποση μεταβολή των οικονομικών

μεγεθών. 7.1. Λογιστικό σύστημα που ακολουθείται. Ο επιτηδευματίας, κατά την τήρηση των λογιστικών του βιβλίων, μπορεί να εφαρμόζει οποιοδήποτε, λογιστικό σύστημα, σύμφωνο με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής7.2. Εφαρμογή Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.). Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) υποχρεούται από 1.1.1993 να εφαρμόζει το Ε.Γ.Λ.Σ. που προβλέπουν οι διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α' 283), όπως ισχύουν, μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών (στην παράγρ. 7.9. παρατίθεται πίνακας των πρωτοβάθμιων λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.) με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι τηρούνται μόνο από τους επιτηδευματίες εκείνους που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχουν υποχρέωση να τους τηρούν».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο-κεφάλαιο **2.2.307 του Π.Δ. 1123/1980**(Ε.Γ.Λ.Σ.): «1. Οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματά της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πράγματι αφορούν τη συγκεκριμένη αυτή χρήση. Με την τακτοποίηση αυτή πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως.....3. Στο λογαριασμό 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7, τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση αλλά δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτή και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων».

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και ανατιολόγητα ο έλεγχος εξέλαβε ότι το ποσό της επιχορήγησης ύψους 34.400,00€, το οποίο έλαβε, λόγω ένταξής της στο, με βάση την Κοινή Υπουργική Απόφαση 14354/12-09-2011 ΚΥΑ (ΦΕΚ 2163Β/2011), επιδοτούμενο πρόγραμμα διατήρησης θέσεων εργασίας (σχετ. η υπ' αρ. εγκριτική απόφαση 7124/27-3-2012 του Ο.Α.Ε.Δ.) ως φορολογητέο έσοδο της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου. Θα πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι ένα τμήμα της ληφθείσας επιχορήγησης έχει ήδη φορολογηθεί, αφού μέσω του μεταβατικού λογαριασμού ενεργητικού μεταφέρθηκε σε επόμενη χρήση και προστέθηκε στα φορολογητέα έσοδα του έτους 2014

Επειδή, σύμφωνα με την από 24/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης τα ποσά της επιχορήγησης που εισέπραξε η προσφεύγουσα και αναλογούν

στην χρήση 2012 σύμφωνα με τις υποβληθείσες αιτήσεις χορήγησης προς τον Ο.Α.Ε.Δ. είναι τα εξής:

Αριθμός πρωτ. αίτησης	Ημερομηνία	Περίοδος επιχορήγησης		Ποσό
		Από ημερομηνία	Έως ημερομηνία	
.....	30/08/2012	01/04/2012	30/06/2012	10.497,02
.....	30/11/2012	01/07/2012	30/09/2012	10.315,11
.....	27/12/2013	01/10/2012	31/12/2012	13.487,87
			ΣΥΝΟΛΟ	34.300,00

Επειδή, το ως άνω ποσό δεν μείωσε τα έξοδα μισθοδοσίας της χρήσης 2012, όπως θα έπρεπε βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, αλλά ούτε επιβάρυνε τα έσοδα της χρήσης, με αποτέλεσμα την καταστρατήγηση της βασικής αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Το γεγονός δε ότι μέρος αυτής επιβάρυνε τα αποτελέσματα της φορολογικής περιόδου 2014 δεν δύναται να θεραπεύσει την ως άνω παράλειψη, καθώς σε κάθε περίπτωση χρόνος φορολογίας της επιχορήγησης είναι το 2012. Σε κάθε περίπτωση είναι στην διακριτική ευχέρεια της προσφεύγουσας εταιρίας να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 και να τροποποιήσει- μειώσει τα φορολογητέα κέρδη της, στο βαθμό που αυτά έχουν επιβαρυνθεί με την εν λόγω επιχορήγηση.

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι ορθώς η φορολογική αρχή προσέθεσε το ποσό των 34.300,00€ στα φορολογητέα κέρδη του 2012, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τη λογιστική διαφορά, που αφορά αποπληρωμή ασφαλιστηρίων συμβολαίων ζωής των μετόχων της εταιρίας και

Επειδή, στο άρθρο **31 του Ν. 2238/94**, όπως ίσχυε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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, στα οποία περιλαμβάνονται:.... δδ) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων. Το ποσό της έκπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβεί για καθέναν από τους ασφαλιζόμενους τα χίλια πεντακόσια (1.500) €.

Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.....»

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 επιτρεπόμενου 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, προκειμένου μία δαπάνη να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, απαιτείται να συντρέχουν αθροιστικά συγκεκριμένες ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι να είναι πραγματική, να στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά, να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να είναι παραγωγική, να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου, να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, να μην αντιβαίνει σε ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις και να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Κάθε δε αντίθετος προς τούτο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος παντελώς αβάσιμος, αναπόδεικτος και καταχρηστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1005/14.01.2005**: «1.Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία για ομαδική ασφάλιση ζωής στην οποία περιλαμβάνονται εκτός του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της και όλα ή μερικά από τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, μόνο κατά το μέρος που αναλογεί στους ασφαλισμένους υπαλλήλους της, καθόσον τα μέλη του Δ.Σ. δεν περιλαμβάνονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, αλλά θεωρούνται εντολοδόχοι της ανώνυμης εταιρείας.(1059903/10474/B0012/7-6-1994), (1066625/10514/B0012/25-7-1994). 2. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία για μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αυτής λόγω συμμετοχής σε ομαδικό ασφαλιστήριο κατά το χρόνο που ήταν εργαζόμενοι (πριν από την εκλογή τους ως μελών του Δ.Σ.), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της χωρίς να απαιτείται προς τούτο προέγκριση από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της. (1059763/10561/B0012/1-7-1993), (1059903/10474/B0012/7-6-1994), (1066625/10514/B0012/25-7-1994)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012 δαπάνες για ασφάλιστρα ζωής, ύψους 10.405,71€, δύο μετόχων της και συγκεκριμένα του και του

....., ο οποίος την υπό κρίση περίοδο εκτελούσε χρέη Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της εταιρίας.

Επειδή, οι δαπάνες που δύναται να εκπέσει μια επιχείρηση από τα ακαθάριστα έσοδά της ορίζονται περιοριστικά στο άρθρο 31 του Ν. 2238/94. Στις δαπάνες αυτές δεν συμπεριλαμβάνονται ασφάλιστρα ζωής των μετόχων των εταιριών.

Επειδή, η φορολογική αρχή ορθώς έκρινε ως μη εκπιπτόμενες τις ως άνω δαπάνες, δεδομένου ότι δεν αφορούν ομαδική ασφάλιση του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της επιχείρησης, αλλά προσωπική ασφάλεια ζωής των μετόχων της.

Οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνεται ότι προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τη λογιστική διαφορά, που αφορά τις αποσβέσεις πάγιων

Επειδή, στο άρθρο **31 του Ν. 2238/94**, όπως ίσχυε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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.στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, συμφωνά με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200)€, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1/1/1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις αυτών, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και

ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.....».

Επειδή, στο άρθρο **7 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283) Επίσης τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο-κεφάλαιο **2.2.103 του Π.Δ. 1123/1980(Ε.Γ.Λ.Σ.)** : «1. Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κλπ. βαθμού).

2. Από το μητρώο παγίων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστο τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

3. Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου παγίων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τηρήσεως αυτού κατά ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που κτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα παρακολουθούνται σε μία ατομική μερίδα) με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1122/28.04.1998**: «1. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, οι αποσβέσεις επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, δηλαδή οι αποσβέσεις επί των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών τους που είναι συναφή με τη λειτουργία τους και γενικά επί κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας τους, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, εφόσον γι' αυτές (τις αποσβέσεις) οι επιχειρήσεις πραγματοποιούν στα βιβλία του ΚΒΣ που τηρούν οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για την κάθε επιχείρηση».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή, δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012, αποσβέσεις κτιρίων (λογαριασμών της ομάδας 11 του Ε.Γ.Λ.Σ.) συνολικού ύψους 44.801,43€, λόγω μη εξειδικευμένης περιγραφής του παγίου που καθιστά ανέφικτο τον έλεγχο των αποσβέσεων και της φυσικής ύπαρξης και κατάστασης του παγίου. Επισημαίνεται δε ότι στο πλαίσιο σύνταξης του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 δεν είχε αναγνωρίσει προς έκπτωση αποσβέσεις παγίων κτιρίων και μηχανημάτων (λογαριασμών των ομάδων 11 & 12 του Ε.Γ.Λ.Σ.) συνολικού ύψους 108.702,70€, με την ίδια αιτιολογία.

Συγκεκριμένα, τα πάγια, των οποίων οι αποσβέσεις δεν αναγνωρίστηκαν, αφορούν ηλεκτρικές-τηλεφωνικές εγκαταστάσεις και καλωδιώσεις, εγκαταστάσεις θέρμανσης, υδραυλικές εγκαταστάσεις, αποχετεύσεις καθώς και εγκαταστάσεις φυσικού αερίου. Παρακολουθούνται δε στους ακόλουθους λογαριασμούς.

(ΟΜΑΔΑ 1) ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 66.01.000
11.00.0001.05	4.657,34
11.00.0001.06	427,28
11.00.0001.07	357,68
11.00.0001.08	1.577,28
11.00.0001.09	937,17
11.00.0001.11	5.921,10
11.00.0001.12	1.109,73
11.00.0002.03	3.446,72
11.00.0002.04	1.481,23
11.00.0002.05	962,38
11.00.0002.06	423,31
11.00.0002.07	506,25
11.00.0004.00	22.190,77
11.00.0005.00	378,44
11.00.0005.01	425,25
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ 11	44.801,93

Επειδή, στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίστηκαν καρτέλες του θεωρημένου μητρώου παγίων, που αφορούν τα εν λόγω πάγια, από τις οποίες προκύπτει ο γενικός και αναλυτικός λογαριασμός του παγίου, η έναρξη λειτουργίας χρήσεως και ο χρόνος που τέθηκε σε αδράνεια, η περιγραφή του παγίου, το σχετικό τιμολόγιο αγοράς, η αξία κτήσης, οι διαφορές αναπροσαρμογής, ο συντελεστής απόσβεσης, οι διενεργηθείσες αποσβέσεις καθώς και η αποσβεσμένη και αναπόσβεστη αξία. Εξαίρεση αποτελεί η καρτέλα που αναφέρεται

στο υπ' αρ. 11.00.0004.00 πάγιο, το οποίο ως αιτιολογία αναφέρει «προσθήκες επένδυσης Ν. 2234/94 –Κτίριο», χωρίς να εξειδικεύει περαιτέρω το είδος των προσθηκών αυτών. Από τον φάκελο της υπόθεσης δεν προκύπτουν επιπλέον στοιχεία, όσον αφορά το είδος της επένδυσης, το ύψος της τυχόν επιχορήγησης, στοιχεία απαραίτητα, τα οποία σχετίζονται με την δυνατότητα της επιχείρησης να εκπέσει την σχετική δαπάνη απόσβεσης.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι αναφορικά με το υπ' αρ. 11.00.0004.00 πάγιο, στο μητρώο παγίων δεν εξειδικεύεται το είδος, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ελεγχθεί η ορθότητα υπολογισμού των αποσβέσεων από τον έλεγχο. Αντιθέτως, η αιτιολογία του ελέγχου αναφορικά με την απόρριψη αποσβέσεων ύψους 22.611,16€ (μη εξειδικευμένη περιγραφή του παγίου) κρίνεται ανεπαρκής και μη ικανή να θεμελιώσει την κρίση του ελέγχου, δεδομένου ότι επί της οικείας έκθεσης της φορολογικής αρχής δεν αναφέρεται έτερος ισχυρισμός απόρριψης της δαπάνης, ήτοι μη προσκόμιση φορολογικών στοιχείων δαπανών, μη ανεύρεση των παγίων στην έδρα της επιχείρησης κ.ο.κ. Συνεπώς, ως προς τις λοιπές αποσβέσεις η περιγραφή επί του μητρώου του είδους των παγίων κρίνεται επαρκής και η επιχείρηση δύναται να εκπέσει την εν λόγω δαπάνη.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σε ότι αφορά την απόρριψη των διενεργηθεισών αποσβέσεων γίνεται αποδεκτός για αποσβέσεις ύψους 22.611,16€ ενώ απορρίπτεται ως αναπόδεικτος για αποσβέσεις ύψους 22.190,77€.

III. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία.....3..... Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία».

Επειδή, στο άρθρο 48§2 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1182/26.08.2011**: «1. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του ν.3986/2011, από 1.9.2011 η εστίαση γενικά υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%). Η διάταξη αυτή αφορά και τις υπηρεσίες εστίασης που παρέχονται στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα λοιπά καταλύματα, των οποίων οι υπηρεσίες διαμονής φορολογούνται, από 1.1.2011, με τον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6,5%). Με στόχο την αποφυγή ουσιαστικής επιβάρυνσης του ξενοδοχειακού τομέα, ο οποίος συμβάλλει σημαντικά στην ανάπτυξη του τουρισμού, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι τα τουριστικά πακέτα συμφωνούνται σε χρόνο προγενέστερο της εκτέλεσής τους, στην περίπτωση που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή άλλες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής, **υπό την προϋπόθεση ότι ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός**, γίνεται δεκτό η διάκριση, κατά συντελεστή φόρου, από 1.9.2011, να γίνεται ως εξής:

α. Διαμονή με πρωινό: 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό.

β. Διαμονή με ημιδιατροφή: 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή για το πρωινό και το γεύμα.

γ. Διαμονή με το σύστημα all inclusive (πλήρης διατροφή περιλαμβανομένης της κατανάλωσης ποτών και της παροχής λοιπών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο πακέτο, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, χρήση ομπρελών, αθλητικές υπηρεσίες κ.α.): 30% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες εστίασης, για τις καταναλώσεις αλκοολούχων ή μη ποτών και για τις λοιπές παροχές που ενδεχομένως περιλαμβάνει το πακέτο...»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1208/05.10.2011**: «Εκτός των τριών περιπτώσεων κατ' αποκοπή διαχωρισμού ανά συντελεστή ΦΠΑ της ενιαίας τιμής που εισπράττουν ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και λοιπά καταλύματα, για την από μέρους τους παροχή πολλών υπηρεσιών που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1182/2011, περαιτέρω γίνεται δεκτό ότι στην περίπτωση διαμονής με πρωινό και δύο γεύματα (full board) έναντι ενιαίας τιμής, υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι εφικτός ο διαχωρισμός της αντιπαροχής στους επί μέρους συντελεστές, το 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό και τα δύο γεύματα».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή έκρινε ότι εκ των δεδομένων των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, δεν μπορεί να διαπιστωθεί τι είδους υπηρεσίες έχουν προσφερθεί από την προσφεύγουσα, ώστε να επαληθευτεί ο εφαρμοστέος συντελεστής ΦΠΑ, καθώς: α) το βιβλίο πόρτας που τηρήθηκε υποχρεωτικά με βάση την παραγρ.5 του άρθρου 10 του Π.Δ 186/92, δεν αναγράφει τις περιλαμβανόμενες στο πακέτο υπηρεσίες και αγαθά και β) επί των εκδοθέντων Α.Π.Υ αναγράφεται η περιγραφή *Arrangement* (Συμφωνία), χωρίς άλλη ανάλυση και χωρίς να αιτιολογείται η διαφοροποίηση της τιμής στην χρέωση του πελάτη. Κατόπιν της ως άνω διαπίστωσης, κρίθηκε ότι είναι ανέφικτος ο έλεγχος των παρεχόμενων υπηρεσιών, που προσέφερε η προσφεύγουσα προς τους πελάτες της καθώς και ότι υπάρχει μετακύλιση υπηρεσιών στον χαμηλό συντελεστή. Στην συνέχεια, χωρίς περαιτέρω αιτιολογία, υιοθετήθηκε η παραδοχή ότι το

90% των εκροών αφορούσε σε διαμονή και θα έπρεπε να υπαχθεί σε ΦΠΑ με συντελεστή 6,5% και το υπόλοιπο 10% των εκροών αφορούσε σε διατροφή/πρωινό και θα έπρεπε να υπαχθεί στον συντελεστή ΦΠΑ 23%. Ωστόσο, μετά την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και την λήψη των απόψεων της προσφεύγουσας, η φορολογική αρχή αποδεχόμενη εν μέρει τους ισχυρισμούς της, αναπροσάρμοσε την σχέση των εκροών που αφορούν σε διαμονή και σε διατροφή/πρωινό σε ποσοστά 95% και 5% αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προσκόμισε καταστάσεις ημερήσιας πληροφόρησης, που αποτελούν μέρος του μηχανογραφικού της συστήματος και από τις οποίες προκύπτουν όλες οι επιπλέον πληροφορίες, που αποδεικνύουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς τους πελάτες και κατ' αντιστοιχία τον συντελεστή ΦΠΑ στον οποίο υπάγεται κάθε μία εξ αυτών, χωριστά. Συγκεκριμένα στις ως άνω ημερήσιες καταστάσεις αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του πελάτη, ο αριθμός του δωματίου, των ατόμων και των έξτρα κρεβατιών, η ημερομηνία άφιξης - αναχώρησης, καθώς και το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας (RR = room rate - δωμάτιο χωρίς πρωινό), BB = Bed & Breakfast - δωμάτιο με πρωινό). Από την αντιστοίχιση δε με τις εκδοθείσες ΑΠΥ, προκύπτει ότι στην ένδειξη <RR> η υπηρεσία χρεώνεται με μοναδικό συντελεστή ΦΠΑ 6,5%, ενώ στην ένδειξη <BB> υπάρχει διαχωρισμός στους δύο συντελεστές ΦΠΑ 6,5% και 23%. Περαιτέρω, προκύπτει ότι ο διαχωρισμός αυτός συντελείται με το ίδιο ποσοστό σε κάθε Α.Π.Υ. (4,3% της συνολικής καθαρής αξίας της παροχής αντιστοιχεί στην αξία του πρωινού).

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι ο έλεγχος των παρεχόμενων υπηρεσιών δεν είναι ανέφικτος, καθώς από το μηχανογραφικό σύστημα της επιχείρησης προκύπτουν όλες οι πληροφορίες, που απαιτούνται, προκειμένου να ελεγχθεί η ορθή ή μη υπαγωγή των παρεχόμενων υπηρεσιών στον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια, ο καταλογισμός φόρου προστιθέμενης αξίας από την φορολογική αρχή, βάσει της ΠΟΛ 1182/26.08.2011, ύψους 9.320,71€, χωρίς την διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών διαπιστώσεων, που να αποδεικνύουν την μετακύλιση του Φ.Π.Α., καθίσταται έωλος και θα πρέπει να ακυρωθεί. Ο σχετικός δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

IV. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

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, στο άρθρο 2 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...»

Επειδή, στο άρθρο 8 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης...».

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις..... 5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12 καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούται επίσης 5β. Ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, που λαμβάνει υπηρεσίες από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος – μέλος, για τις οποίες ο τόπος είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, υποχρεούται για τις εν λόγω υπηρεσίες που λαμβάνει:

- α) να χρησιμοποιεί τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «ΕΛ» πριν από αυτόν,
- β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο εσωτερικό της χώρας.

..... 5γ. Οι πράξεις που αναφέρονται στις παραγράφους 5, 5α και 5β καταχωρούνται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18 και στην περίπτωση

μείωσης της φορολογητέας αξίας μετά την πραγματοποίηση της πράξης, την ημερολογιακή περίοδο που πραγματοποιείται η μείωση».

Επειδή, στο άρθρο 38 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: 1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο....».

Επειδή, στο άρθρο 16 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών».

Επειδή, σύμφωνα την ΠΟΛ 1127/25.09.2009: «Άρθρο 1.... 2. Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών: η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που πραγματοποιούνται, δηλαδή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, των οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές) και των ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών, μειωμένη με τις χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις..... Άρθρο 2- Χρόνος και τρόπος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων. 1.Ως ημερολογιακή περίοδος, για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010. 2.Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) για κάθε ημερολογιακή περίοδο. Η υποβολή των διορθωτικών ή εκπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά αποκλειστικά και μόνο σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. 3.Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Σε περίπτωση αργίας, η ανωτέρω καταληκτική ημερομηνία μεταφέρεται την επόμενη εργάσιμη ημέρα...».

Επειδή, σύμφωνα με την με Αριθ. Πρωτ.:1091531/7453/1653/Δ0014/25-9-2009 απόφαση της Διεύθυνσης Φ.Π.Α. του Υπουργείου Οικονομικών: «α) Η υποβολή αρχικού εκπρόθεσμου ανακεφαλαιωτικού πίνακα, η μη υποβολή του πίνακα εφόσον υπάρχει υποχρέωση καθώς και η μη ορθή απεικόνιση των συναλλαγών στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που διαπιστώνεται από τον έλεγχο, αποτελούν παραβάσεις των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και υπόκεινται στο πρόστιμο που προβλέπεται από το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997».

Επειδή, στο άρθρο 4§1 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: 1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε

παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) € μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) €. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 24/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α., η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες VIES, για τις ακόλουθες συναλλαγές με την εταιρία - ΑΦΜ

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	Α/Α	ΚΩΔΙΚΟ	Α/Α	ΚΩΔΙ	Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΞΙΑ
ΚΙΝΗΣΗΣ	ΑΡΘΡΟΥ	ΗΜΕΡΟΛ	ΗΜΕΡΟΛ	ΠΑΡΑ	ΠΑΡΑΣΤ	ΑΡΘΡΟΥ	ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗΣ
06/02/2012		ΗΔΠ	.....	ΑΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ 01/12	01/2012	1.345,00
06/03/2012		ΗΔΠ	.....	ΑΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ 02/12	02/2012	2.225,70
05/04/2012		ΗΔΠ	.....	ΑΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΞΡΑΤΗΣΕΩΝ 03/12	03/2012	888,60
06/05/2012		ΗΔΠ	.....	ΤΙΜ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ 04/12	04/2012	1.572,60
06/06/2012		ΗΔΠ	.....	ΑΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ	05/2012	3.370,00
04/07/2012		ΗΔΠ	.....	ΑΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ 06/12	06/2012	1.963,88
03/08/2012		ΗΔΠ	.....	ΑΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ 07/12	07/2012	2.374,80
05/09/2012		ΗΔΠ	.....	ΑΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ 08/12	08/2012	1.155,00
03/10/2012		ΗΔΠ	.....	ΤΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ 09/12	09/2012	2.216,47
03/11/2012		ΗΔΠ	.....	ΑΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ	Οκτ-12	2.174,60
05/12/2012		ΗΔΠ	.....	ΑΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ	11/2012	1.404,40
31/12/2012		ΗΔΠ	.....	ΑΠΥ	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ 12/12	12/2012	1.700,50

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στις εισροές και εκροές των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. μηνών Ιανουαρίου έως και Δεκεμβρίου 2012 τις ως άνω αξίες των ληφθέντων ενδοκοινοτικών υπηρεσιών.

Επειδή, ορθώς σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 3.600,00€ (12 X 300,00€), λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τις ως άνω συναλλαγές με την εταιρία - ΑΦΜ Ορθώς, επίσης, επιβλήθηκε και το πρόστιμο ύψους 3.600,00€(12 X 300,00€), λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. μηνών Ιανουαρίου- Δεκεμβρίου 2012, εφόσον δεν συμπεριλήφθηκαν οι αξίες των ως άνω ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, στις φορολογητέες εισροές και εκροές της επιχείρησης.

Οι συναλλαγές όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα αφορούσαν παροχή υπηρεσίας (προμήθειες κρατήσεων) της εταιρίας προς την προσφεύγουσα για τους μήνες από Ιανουάριο έως και Δεκέμβριο του 2012 και ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκαν δώδεκα πρόστιμα και όχι έντεκα, όπως ανατιολόγητα υποστηρίζει η προσφεύγουσα, δεδομένου ότι η υποχρέωση υποβολής του πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. είναι μηνιαία. Τόσο στον πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων όσο και στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται το σύνολο των συναλλαγών που αφορούν τον συγκεκριμένο ημερολογιακό μήνα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **εν μέρει αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./22.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

Α. την επικύρωση της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Β. την τροποποίηση της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Γ. την ακύρωση της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Δ. την επικύρωση της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

Υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Είδος προστίμου	Βάσει ελέγχου
Ελλιπής τήρηση του βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας)	300,00€
Ανεπαρκής περιγραφή του είδους της παρεχόμενης υπηρεσίας στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.	600,00€
ΣΥΝΟΛΟ	900,00€

Υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

	Βάσει ελέγχου	Βάση απόφασης Δ.Ε.Δ	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Ζημία στο εισόδημα	-359.986,43 €	-382.597,59€	22.611,16€

Υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Είδος φόρου	Βάσει ελέγχου	Βάση απόφασης Δ.Ε.Δ	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Φόρος	9.320,71€	0,00€	-9.320,71€
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	8.742,83€	0,00€	-8.742,83€
Σύνολο	18.063,54€	0,00€	-18.063,54€

Υπ' αρ./2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχ. περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Παράβαση	Ποσό
Μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για τις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποίησε σε 12 φορολογικές περιόδους της χρήσης 2012	3.600,00€
Υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. των περιόδων 1-12, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκε δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή	3.600,00€
ΣΥΝΟΛΟ	7.200,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.