



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 6/3/2023

Αριθμός απόφασης: **615**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. 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 18/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ, ΑΦΜ, με έδρα στο, επί της, κατά της με αριθμό/14.10.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/14.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 3^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./14.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 59.326,60 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 29.663,30 €, ήτοι συνολικό ποσό 88.989,90 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος έκρινε ότι οι εκροές της προσφεύγουσας επιχείρησης, ύψους 255.768,54 €, υπάγονται σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 24%.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την αποδοχή της παρούσης και β) την επανεξέταση της υπόθεσης στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας και γ) την ακύρωση της προσβαλλομένης πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, ως νομικώς πλημμελής, καθόσον η οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, πάσχει διότι δεν φέρει τις υπογραφές του αρμοδίου Επόπτη, Υποδιευθυντή και Προϊσταμένου της Ελεγκτικής Αρχής, παρά μόνο την υπογραφή του αρμόδιου ελεγκτή.
2. Η ελεγκτική αρχή, εσφαλμένα έκρινε ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν έχουν εκδοθεί νομότυπα, καθώς σύμφωνα με την κοινοτική οδηγία 2006/112/ΕΕ, παρέχεται η δυνατότητα της μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, εφόσον αυτές προκύπτουν από τυχόν συμβάσεις, συμφωνητικά και λοιπά έγγραφα, όπως και στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 16 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), όπως ισχύει, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης και ορίζεται εκτός

των άλλων «1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.....»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ. αριθ./892/006Δ/5.9.2006 έγγραφό της Δ/νσης Οργάνωσης, με το οποίο κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ. ΔΙΣΚΠΟ/...../10.8.2006 έγγραφο του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α, σχετικά με τον ορισμό της διαδικασίας επικύρωσης διοικητικών εγγράφων, για την επικύρωση αντιγράφου εγγράφου γίνεται, από το αρμόδιο όργανο της Διοίκησης, επισημειωματική πράξη στο σώμα του αντιγράφου ή φωτοαντιγράφου. Η πράξη αυτή τίθεται σε σημείο του φωτοαντιγράφου, αντίστοιχο με εκείνο όπου και στο πρωτότυπο έγγραφο υπάρχει η τελική υπογραφή και του αρμόδιου οργάνου.

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση κοινοποιήθηκε ακριβές αντίγραφο της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και της έκθεσης ελέγχου, επί της οποίας αυτή ερείδεται, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες, ενώ τα πρωτότυπα τα οποία φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων από το νόμο οργάνων τηρούνται στον φυσικό φάκελο της υπόθεσης στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. 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 συνιστάται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 2859/2000:

«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 υποκείμενου 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 εγκατάσταση του. Ελλείπει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου 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. Ελλείπει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

3. Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ...

4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα ...

5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών ...

6. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ...

7. Υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ...

8. Δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα. ...

9. Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα. ...

10. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης. ...

11. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού ...

12. Μίσθωση μεταφορικών μέσων L Ο τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου: ...

13. Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο. ...

14. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας ...

15. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού ...

16. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 16 παρ. 1 του ανωτέρω νομοθετήματος 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, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. ...»

Επειδή σύμφωνα με την Αριθ. Πρωτ.: Ο ΔΕΛ Β ΕΞ 2019: «Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. σύμφωνα με τα ανωτέρω, πέραν της επιβολής του προβλεπόμενου με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ίδιου νόμου προστίμου, δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ή/ και καταλογίζεται το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με την έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.»

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ./2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με το οποίο δόθηκαν οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου:

«2.2 Απαλλαγή από το ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών σε χώρες εκτός Ελλάδος.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των υπηρεσιών, που παρέχονται προς λήπτη υποκείμενο στο φόρο, που έχει την εγκατάστασή του εντός ή εκτός Κοινότητας, από παρέχοντα τις υπηρεσίες, εγκατεστημένο στην Ελλάδα η από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, απαιτούνται:

1. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ. Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται υποχρεωτικά ο ΑΦΜ του λήπτη.
2. Για την ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών είναι απαραίτητη η εγγραφή στο VIES και από τους δυο αντισυμβαλλόμενους και υποχρεωτική η υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

Περαιτέρω:

3. Ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο φορολογούμενος καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο επαφής με τον πελάτη και τη λήψη και επιβεβαίωσης της παραγγελίας.
4. Εξετάζεται ο χρόνος, το είδος και ο τόπος διενέργειας της παρεχόμενης υπηρεσίας σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2859/2000.
5. Επαληθεύεται η δυνατότητα πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσιών, από τον ίδιο ή από άλλον που ενήργησε για λογαριασμό του.
6. Σε ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών, διενεργείται επαλήθευση αυτής, στην οικεία φορολογική περίοδο, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος VIES.
7. Αναζητείται οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί ο έλεγχος, ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. ...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ...

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. ...

17. Η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί, μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα, αντίστοιχα. Η μετάφραση αυτή δίδεται εντός ευλόγου χρόνου που ορίζεται από τις αρμόδιες αρχές. Η μετατροπή ποσών στο εθνικό νόμισμα γίνεται, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου. ...»

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος με βάση την με αριθμό/1/9873/02.09.2022 εντολή μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3ου Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής με αφορμή την με αριθμό καταχώρησης/4.8.2021 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η ίδια στην Δ.Ο.Υ Αμαρουσίου.

Επειδή στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε τα με αριθμό/01-04-2019,/30-06-2019,/30-06-2019,/30-09-2019,/27-03-2020,/30-06-2020,/30-09-2020,/31-12-2020,/31-03-2021,/31-05-2021,/30-06-2021 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τις επιχειρήσεις- μέλη του ίδιου ομίλου και (με έδρα στην και την αντίστοιχα) στα οποία δεν περιλαμβάνεται Φ.Π.Α..

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι στα συγκεκριμένα φορολογικά παραστατικά θα έπρεπε να συμπεριλαμβάνεται ΦΠΑ 24% καθώς δεν γίνεται αναφορά στο είδος της παροχής υπηρεσιών που απεικονίζουν και σε ποιες φορολογικές οντότητες εκδόθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε κατά το έτος 2021 τα εξής Τιμολόγια Παροχής

Υπηρεσιών:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΗΠΤΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ (€)
1	27/03/2020	.....	.....	61.230,43
			total	7.139,38
				68.369,81
2	30/06/2020	.....	.....	48.043,92
			total	48.199,35
				93.243,81
3	30/09/2020	.....	.....	45.356,81
4	31/12/2020	.....	.....	48.798,65
			ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ	255.768,54

Επειδή η προσφεύγουσα προκειμένου να αποσαφηνίσει το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών παραπέμπει στην από 20/04/2018 Σύμβαση που φέρεται να έχει συνάψει με τις
....., η οποία δεν έχει κατατεθεί σε καμία αρχή σε οποιοδήποτε από τα κράτη στα οποία εδρεύουν οι παραπάνω, και στην οποία αναφέρεται ότι οι αλλοδαπές εταιρείες επιθυμούν να αναθέσουν στην προσφεύγουσα την παροχή μέρους των υπηρεσιών που περιγράφονται λεπτομερώς στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.

Επειδή στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 ως περιγραφή των υπηρεσιών αναφέρεται επί λέξει
....., ήτοι συμβουλευτικές υπηρεσίες στου πελάτες του αναδόχου
όρος ο οποίος ουδόλως αποσαφηνίζει το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή από τα προσκομιζόμενα τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή στοιχεία δεν προκύπτει σαφώς το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και το εάν η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να τις πραγματοποιήσει.

Επειδή, συνεπώς, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα κατάλληλα στοιχεία προκειμένου να αποκλειστεί το ενδεχόμενο οι παρεχόμενες υπηρεσίες να φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2859/2000.

Επειδή, όλως επικουρικός, ήταν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας επιχείρησης να κατέχει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η φύση των επίμαχων υπηρεσιών, σε περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τον έλεγχο, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, λόγω του ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/10/2022 έκθεση ελέγχου του 3^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη,

κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμό/14.10.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2020- 31/12/2020:

Χρεωστικό υπόλοιπο	59.326,60
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	29.663,30
Συνολικό ποσό για καταβολή	88.989,90

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.