



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10 -05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 344

**ΤΜΗΜΑ** : Α4 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604526  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από ..... και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ..... κατά:

1. Της υπ' αρ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

2. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

3. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

4. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
  5. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
  6. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
  7. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
  8. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
  9. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
  10. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
  11. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
  12. Της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ..... 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:

1. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας , καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ποσού 16.010,17€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.005,09€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.642,35€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **26.657,61€**.

2. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας , καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ποσού 23.229,86€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 11.614,93€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.562,13€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **38.406,92€**.

3. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας , καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος **φορολογικού έτους 2018**, ποσού **11.793,80€** πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού **5.896,90€** και εισφορά αλληλεγγύης ποσού **1.882,81€**, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **19.573,51€**.

4. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας , καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος **φορολογικού έτους 2019**, ποσού **5.727,50€** πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού **2.863,75€** και εισφορά αλληλεγγύης ποσού **1.093,37€**, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **9.684,62€**.

5. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας , καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος **φορολογικού έτους 2020**, ποσού **2.381,24€** πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού **1.190,62€**, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **3.571,86€**.

6. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας , καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος **φορολογικού έτους 2021**, ποσού **294,51€**.

7. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2016 - 31/12/2016**, ποσού **10.161,81€**.

8. Με την με αριθμ. .... Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2017 - 31/12/2017**, ποσού **15.656,20€**.

9. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2018 - 31/12/2018**, ποσού **10.008,85€**.

10. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2019 - 31/12/2019**, ποσού **5.027,42€**.

11. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2020 - 31/12/2020**, ποσού **1.530,76€**.

12. Με την με αριθμ. ....Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2021 - 31/12/2021**, ποσού **160,64€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης .....οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας Δ.Ο.Υ. οι οποίες έλαβαν υπό όψη τους τα αποτελέσματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου που αναφέρονται στην από .....έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας με ελεγχόμενη την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016,2017,2018,2019,2020 και 2021 διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση είχε εκδώσει ανακριβώς χίλιες-εκατόν-εβδομήντα-ένα (1171) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **216.341,40€** συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. (23% ,24%), σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Οι συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων υπόκεινται αντίστοιχα σε συντελεστή Φ.Π.Α 23%, 24%, ήτοι η συνολική καθαρή αποκρυσταλλώσιμη αξία αυτών ανέρχεται σε **174.623,38 €** και ο ΦΠΑ σε **41.718,02 €**».

Ειδικότερα ανά φορολογική περίοδο εξεδόθησαν ανακριβώς οι παρακάτω αποδείξεις παροχής υπηρεσιών:

α) στην φορολογική περίοδο 01-01-2016 έως 31-12-2016, τριακόσιες-εφτά (307) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **53.301,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλώσιμη αξία **43.139,19 €** πλέον Φ.Π.Α. **10.161,81 €**),

β) στην φορολογική περίοδο 01-01-2017 έως 31-12-2017, τριακόσιες-πενήντα-ένα (351) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **77.029,40 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλώσιμη αξία **62.120,48 €** πλέον Φ.Π.Α. **14.908,92 €**),

γ) στην φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-12-2018, διακόσιες-ενενήντα-έξι (296) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **51.682,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλώσιμη αξία **41.679,03 €** πλέον Φ.Π.Α. **10.002,97 €**),

δ) στην φορολογική περίοδο 01-01-2019 έως 31-12-2019, εκατόν-σαράντα-τέσσερις (144) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **25.830,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλώσιμη αξία **20.830,65 €** πλέον Φ.Π.Α. **4.999,35€**) και

ε) στην φορολογική περίοδο 01-01-2020 έως 31-12-2020, εξήντα-εννέα (69) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **7.669,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλώσιμη αξία **6.184,68 €** πλέον Φ.Π.Α. **1.484,32 €**).

ζ) στην φορολογική περίοδο 01-01-2021 έως 31-12-2021, τέσσερις (4) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **830,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλώσιμη αξία **669,35 €** πλέον Φ.Π.Α. **160,65 €**)».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1<sup>ος</sup> λόγος προσφυγής.

Πλημμελής εφαρμογή των ΠΟΛ 89/1985 & ΠΟΛ 48/1988 (σε συνδυασμό με τα οριζόμενα του άρθρου 19 παρ. 5 κώδικα ΦΠΑ). Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση ότι δεν αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αναγράφονται διακεκριμένα στις ένδικες εκδοθείσες ΑΠΥ φορολογικών ετών 2016-2021 και τα οποία αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εργοδότη αλλά δεν αποτελούν αντικείμενο μίσθωσης έργου.

Από την προαναφερόμενη διάταξη του κώδικα ΦΠΑ προκύπτει ότι ουδεμία υποχρέωση είχε να διαφυλάττει παραστατικά που εξέδιδαν τρίτοι για λογαριασμό των πελατών - εντολέων του αφού δεν υπήρχε υποχρέωση καταχώρησης αλλά αντιθέτως όφειλε σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία να παραδίδει τα πρωτότυπα στελέχη αυτών στον έκαστο πελάτη.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω να κριθεί οριστικά ότι για το:

- Φορολογικό έτος 2016: καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 43139,19 ευρώ πλέον ΦΠΑ 10161,81 ευρώ.
- Φορολογικό έτος 2017: καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 62.120,48 ευρώ πλέον ΦΠΑ 14908,92 ευρώ.
- Φορολογικό έτος 2018: καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 41679,03 ευρώ πλέον ΦΠΑ 10002,97 ευρώ.
- Φορολογικό έτος 2019: καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 20830,65 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4999,35 ευρώ.
- Φορολογικό έτος 2020: καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 6184,68 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1484,32 ευρώ.
- Φορολογικό έτος 2021: καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 669,35 ευρώ πλέον ΦΠΑ 160,65 ευρώ.

Τα ποσά αυτά δεν αποτελούν αποκρυσταλλωμένα έσοδα του και ΦΠΑ αλλά έξοδα για λογαριασμό και κατ' εντολή τρίτων.

2<sup>ος</sup> λόγος προσφυγής.

Η διαπίστωση του φορολογικού ελέγχου ότι τα ως άνω ποσά αποτελούν ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος πλέον ΦΠΑ, στηριζόμενη αποκλειστικά σε σχετικές εγγραφές στα φορολογικά παραστατικά του, όπου είχαν καταχωρηθεί όμως ως δαπάνες για λογαριασμό τρίτων (του εργοδότη), συνιστά παραβίαση του δικαιώματος της μη αυτενοχοποίησης όπως αυτό θεμελιώνεται στο άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και οδηγεί άδικα στην επιβολή σε βάρος μου, χωρίς πλήρεις, επαρκείς και εμπειριστατωμένες αποδείξεις από την φορολογική αρχή, εξοντωτικών χρηματικών κυρώσεων. Παράλληλα η συστηματική ερμηνεία των κείμενων εγκυκλίων και του άρθρου 19 παρ. 5 Ν. 2859/2000 κατά τρόπο που οδηγεί στην κρίση ότι η μη προσκόμιση φωτοτυπιών των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και επ' ονόματι του εντολέα, παράγει πλήρη απόδειξη ότι αποτελούν ακαθάριστο έσοδο του εντολοδόχου επιτηδευματία, συνιστά παραβίαση της αρχής του Κράτους δικαίου και των ευθέως συναγόμενων επί μέρους συνταγματικών αρχών της νομικής ασφάλειας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου ιδίως εκ των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος αλλά και της αρχής της νομιμότητας του φόρου κατ' άρθρο 78 παρ. 1 Συντάγματος.

3ος λόγος προσφυγής.

Ουσία αβάσιμες οι αποδιδόμενες σε βάρος του διαφορές αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης, κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των προσκομιζόμενων από τον ίδιο στοιχείων.

Οι αποδιδόμενες ανά παραστατικό διαφορές είναι εσφαλμένες αφού για κάθε επίμαχο παραστατικό προσκόμισε στον φορολογικό έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας πρόσφορα και επαρκή αποδεικτικά στοιχεία και παραστατικά (σχεδόν για το σύνολο αυτών) από τα οποία προκύπτει το ύψος της αξίας εκάστου παραστατικού το οποίο αφορούσε δαπάνες που έκανε κατ' εντολή και για λογαριασμό πελατών του για αμοιβές τρίτων οι οποίες δεν αποτελούσαν δική του αμοιβή – έσοδο.

Προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού του προσκομίζει σε ψηφιακό αρχείο (ΣΧΕΤΙΚΟ 1) το σύνολο των ελεγχόμενων εκδοθέντων παραστατικών με συνημμένα τα παραστατικά εξόδων για λογαριασμό τρίτου.

4ος λόγος προσφυγής.

Ο φορολογικός έλεγχος ως προς τον υπολογισμό των φορολογητέων εκροών αναφέρει ότι έλαβε υπόψη τα προσδιορισθέντα εκτιμώμενα ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος και τα ταύτισε στο ύψος στη φορολογία ΦΠΑ, χωρίς να προβεί σε αυτοτελή υπολογισμό τους, κατά παραβίαση των κείμενων διατάξεων.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε Φ.Π.Α., διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7 και 21 του Ν. 4172/2013( ΚΦΕ) , ορίζεται ότι :

**Άρθρο 7 - Φορολογητέο εισόδημα**

*1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.[...]*

**Άρθρο 21- Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

*1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.[...]*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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**, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ. .... εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. σε βάρος του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες εργολάβου επικήδειων τελετών, μνημόσυνων κλπ.», για τα φορολογικά έτη 2016-2021.

Η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη της τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αποδέχθηκε τα ευρήματα της ως άνω Υπηρεσίας περί ανακριβούς έκδοσης από τον

προσφεύγοντα χιλίων εκατό εβδομήντα ενός ( 1.171) Α.Π.Υ. συνολικού ποσού ανακρίβειας 216.341,40€ και προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα και τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος ανά ελεγχόμενο έτος ως κάτωθι:

Πίνακας 1

Φορολογικά Έτη	Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος
2016	43.139,19
2017	65.270,48
2018	41.938,71
2019	20.947,59
2020	6.378,23
2021	669,35

Πίνακας 1

Φορολογικά Έτη	Διαφορά φορολογητέων εκροών
2016	43.139,19
2017	65.270,48
2018	41.938,71
2019	20.947,59
2020	6.378,23
2021	669,35

**Επειδή** ακολούθως, όπως προκύπτει από το αρχείο της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων έχει υποβάλει την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητούσε την ακύρωση των με αριθμ. .... οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ( με τις οποίες επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα πρόστιμα άρθρου 58 Α ΚΦΔ, για ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ), επικαλούμενος παρόμοιους τους ως άνω αναφερόμενους ισχυρισμούς του περί πλημμελούς εφαρμογής από την φορολογική αρχή των διατάξεων των ΠΟΛ 89/1985 & ΠΟΛ 48/1988 (σε συνδυασμό με τα οριζόμενα του άρθρου 19 παρ. 5 κώδικα ΦΠΑ) κα ότι είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι δεν αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αναγράφονται διακεκριμένα στις ένδικες εκδοθείσες ΑΠΥ φορολογικών ετών 2016-2021 και τα οποία αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εργοδότη.

**Επειδή**, οι υπό κρίση διαφορές φορολογητέου εισοδήματος και φορολογητέων εκροών ερείδονται επί των ως άνω πράξεων προστίμου του άρθρου 58 Α ΚΦΔ της οποίες η Υπηρεσία μας έχει ήδη επικυρώσει καθώς μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προαναφερόμενης προσφυγής εκδόθηκε η με αριθμό ..... απόφαση, με την οποία απορρίφθηκαν οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το παρακάτω σκεπτικό:

*«Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι "Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η*

ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: "Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς".

**Επειδή**, στην παράγραφο 12 του άρθρου 3 του Ν 4308/2014, ορίζεται το περιεχόμενο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, όπου καταχωρούνται " α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος."

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: "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...

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...

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 σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

**Επειδή**, στο άρθρο 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: "1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος...

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης...

11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύναται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο...».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) "Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)....., β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. ....".

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι ως ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων τους. Όπως όμως είναι γνωστό, στην πράξη, τα γραφεία τελετών, κατά την εκτέλεση του έργου τους, υποβάλλονται σε ορισμένες δαπάνες οι οποίες γίνονται σαφώς για λογαριασμό των προσώπων (κληρονόμοι, συγγενείς θανόντος κ.λπ.) που έχουν την ηθική και νομική υποχρέωση για την ταφή του θανόντος. Τέτοιες δαπάνες, ενδεικτικά αποτελούν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τα Γραφεία Τελετών, αλλά αφορούν σε δικαιώματα του Ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, έξοδα παραμονής σε νεκροθάλαμο, ψυκτικό θάλαμο κ.λπ.. Κατά συνέπεια, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική

δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από το δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.

**Επειδή**, στην με αριθ. **Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988** εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι τα έξοδα που πραγματοποιούν τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους προκειμένου να μην ληφθούν υπόψη στην φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α., θα πρέπει : α) να καταχωρίζονται σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου εσόδων – εξόδων, β) να αναγράφονται χωριστά στην ΑΠΥ και γ) τα πρωτότυπα παραστατικά να αποδίδονται στον πελάτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 19 του κώδικα Φ.Π.Α.. Ωστόσο, για λόγους τεκμηρίωσης του ύψους των εν λόγω δαπανών είναι σκόπιμο να διατηρούνται από την επιχείρηση αντίγραφα των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν παραστατικά ή στοιχεία, ο μόνος σύννομος τρόπος για την είσπραξη αυτών από τον πελάτη, είναι να περιληφθούν αυτές στην αμοιβή του επιτηδευματία.

**Επειδή** σύμφωνα με το αριθ.Πρωτ.**Δ15β 1079725ΕΞ 2011** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Διεύθυνση Βιβλίων & Στοιχείων (15<sup>η</sup>) τμήμα Β, απάντηση στο αριθ.πρωτ.4943/29.04.2011 έγγραφο του ΣΔΟΕ-Κεντρική Υπηρεσία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1.Με την εγκύκλιό μας Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών(ΑΠΥ),σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους(συγγενών του θανόντος κλπ),οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ιδίους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με τη εγκύκλιο Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις ΑΠΥ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι αντισυμβαλλόμενους.

2. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητά υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της εγκύκλιου Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985,να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους.

3. Ενόψει των ανωτέρω, ο τρόπος της απόδειξης και επομένως η «αποδοχή» ή μη των εν λόγω δαπανών από τους σχετικούς φορολογικούς ελέγχους, αποτελεί ζήτημα δικής σας αρμοδιότητας, καθώς η κάθε περίπτωση εξαρτάται απόλυτα από τα πραγματικά περιστατικά και δεδομένα που την απαρτίζουν, στα οποία και στηρίζονται τα τελικά συμπεράσματα του διενεργούμενου κατά περίπτωση φορολογικού ελέγχου».

**Επειδή** σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης (εγκύκλιοι Ε.9053 Πολ.89/15-5-1985 και Σ.430/31/Πολ.48/9-2-1988), οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό των πελατών από τα γραφεία τελετών δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή τους, εφόσον αποδεικνύεται η έκδοση των στοιχείων αυτών στο όνομα των πελατών τους.

**Επειδή**, για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των συγγενών του θανόντος, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ. εφόσον σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι, για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα

των πιο πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ.1139484/2521/Α0012/14.2.1995) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαΐτης, 2011, Θ. 4.7.9, σελ. 279], διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ.7.78, σελ. 740]. Οι δαπάνες αυτές, θεωρείται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα βιβλία από τις επιχειρήσεις αυτές. (εγκ.Σ.430/34/ΠΟΛ.48/9.2.1988) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαΐτης, 2011, Θ. 6.1.1, σελ. 332].

**Επειδή**, από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248).

**Επειδή**, στα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλείδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. Για παράδειγμα εάν ένα τιμολόγιο αποτελεί τη συνέχεια κάποιου συμφωνητικού ή παραγγελίας που διαφυλάσσεται και αποδείξεων εξόφλησής του ιδίως με τραπεζικό μέσο πληρωμής, υπάρχει μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, η οποία θεωρείται ότι διασφαλίζει την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – κατ' άρθρο ερμηνεία του ν. 4308/2014 – παραδείγματα – εφαρμογές – σχόλια – Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58).

**Επειδή**, ο επιτηδευματίας γενικά, κατά την παροχή των υπηρεσιών του, πραγματοποιεί δαπάνες, οι οποίες τις περισσότερες φορές είναι στενά συνυφασμένες με την συγκεκριμένη υπηρεσία. Οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, άρα τα δικαιολογητικά στοιχεία πρέπει να εκδίδονται στο όνομα του πελάτη και να παραδίδονται σ' αυτόν. Η αναγραφή τους επί των ΑΠΥ δεν είναι υποχρεωτική, πλην όμως στην περίπτωση αυτή πρέπει να παραδίδονται άμεσα στον ενδιαφερόμενο, ιδιαίτερα εάν πρόκειται για επιχειρηματική δαπάνη. Εάν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του επιτηδευματία, τότε καταχωρούνται στα έξοδά του και αυξάνεται ισόποσα η αμοιβή του. Δεν απαιτείται οι δαπάνες αυτές να αναφερθούν – αναλυθούν επί των ΑΠΥ. Όταν στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, ουσιαστικά προς εκκαθάριση λογαριασμού, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και αντιθέτως στον επιτηδευματία θα θεωρηθούν ως αμοιβή του, αφού προκύπτει ότι εισπράχθησαν και δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους (ανάλωση αυτών) [ΕΛΠ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2015, Θ.12.60, σελ. 712].

[...] **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: "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 την από ..... έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υπηρεσίας Ερευνών

και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), από την επεξεργασία των ληφθέντων-προσκομισθέντων δικαιολογητικών, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα:

- στις χρήσεις 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021 είχε εκδώσει ανακριβώς τις ανωτέρω χίλιες-εκατόν-εβδομήντα-ένα (1171) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας 216.341,40€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. (23% ,24%), σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.  
Οι συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων υπόκεινται αντίστοιχα σε συντελεστή Φ.Π.Α 23%, 24%, ήτοι η συνολική καθαρή αποκρυσταλλώσιμη αξία αυτών ανέρχεται σε 174.623,38 € και ο ΦΠΑ σε 41.718,02 €».
- τις χρήσεις 2017, 2018, 2019 και 2020 είχε εκδώσει ανακριβώς δέκα-επτά (17) Α.Π.Υ με συνολικό ποσό ανακρίβειας 4.613,00 €, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α 24%, σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου, σε σχέση με τις εξοφλήσεις αυτών μέσω τραπεζικών λογαριασμών.
- στο χρονικό διάστημα από 08-06-2017 έως 31-03-2021 είχαν παρασχεθεί υπηρεσίες τελετών συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) και άνω εκάστη, σε χίλιους-τριακόσιους-ογδόντα (1380) πελάτες- ιδιώτες, είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) τα οποία είχαν εξοφληθεί με μετρητά από τους λήπτες των υπηρεσιών, σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010.

**Επειδή, σύμφωνα με την από ..... έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υπηρεσίας Ερευνών και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), από την επεξεργασία των ληφθέντων-προσκομισθέντων δικαιολογητικών προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα παραστατικά που αφορούν σε δαπάνες για λογαριασμό τρίτων και τα οποία αφού διακριτά ανέφερε σε ξεχωριστή στήλη των αντίστοιχων πινάκων τα αφαίρεσε πριν προσδιορίσει τα ανακριβή ποσά.**

**Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος της, κατά το άρθρο 65 του ν. 4174/2013, απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων, δεν προσκόμισε, κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα πρόσθετο στοιχείο πέραν αυτών που έλαβε υπόψη η ΥΕΔΔΕ εκτός από - εκδοθείσες από τον ίδιο - αποδείξεις πληρωμής, από τις οποίες δεν προκύπτουν τα πλήρη στοιχεία των αντισυμβαλλόμενων (Ονοματεπώνυμο, ΑΦΜ , Διεύθυνση , ιδιότητα) προκειμένου να διενεργηθούν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνεπώς δεν δύναται να ληφθούν υπόψη κατά την εξέταση της παρούσης προσφυγής.**

**Επειδή, από την επεξεργασία των στοιχείων από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας/Υποδιεύθυνσης Α Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης) διαπιστώθηκε ότι για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 , 2019, 2020 2021 ο προσφεύγων εισέπραξε ποσά από τους πελάτες του, που ισχυρίζεται ότι αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν πράγματι δαπάνες για λογαριασμό πελατών και συνεπώς αποτελούν αμοιβή.**

**Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι πράξεις περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης,**

η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.»

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000 - άρθρο 48, ορίζεται ότι :

**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 περιέρχονται 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000 - άρθρο 48Α, ορίζεται ότι :

**1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο [άρθρο 17](#) του ν. [3842/2010](#), καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.**

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 ν. 2859/2000 της φορολογητέας εκροές ανά έτος του προσφεύγοντος και συνέταξε αυτοτελή έκθεση ΦΠΑ, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** συνεπώς, βάσει των προαναφερομένων, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης .....οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από ..... και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

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

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

**1. Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2016**

**A . Φορολογία Εισοδήματος**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	16.010,17€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	8.005,09€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.642,35€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>26.657,61€</b>

( αριθμ. πράξης .....)

**B. Φ.Π.Α.**

Διαφορά φόρου	10.161,81€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>10.161,81€</b>

( αριθμ. Πράξης .....)

**2. Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2017**

**A . Φορολογία Εισοδήματος**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	23.229,86€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	11.614,93€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.562,13€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>38.406,92€</b>

( αριθμ. πράξης .....)

**B. Φ.Π.Α.**

Διαφορά φόρου	15.656,20€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>15.656,20€</b>

( αριθμ. Πράξης .....)

**3. Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2018**

**A . Φορολογία Εισοδήματος**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	11.793,80€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	5.896,90€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.882,81€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>19.573,51€</b>

( αριθμ. πράξης .....)

**Β. Φ.Π.Α.**

Διαφορά φόρου	10.008,85€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>10.008,85€</b>

( αριθμ. Πράξης .....)

**4. Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2019**

**Α . Φορολογία Εισοδήματος**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	5.727,50€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	2.863,75€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.093,37€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>9.684,62€</b>

( αριθμ. πράξης .....)

**Β. Φ.Π.Α.**

Διαφορά φόρου	5.027,42€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>5.027,42€</b>

( αριθμ. Πράξης .....)

**5. Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2020**

**Α . Φορολογία Εισοδήματος**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.381,24€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.190,62€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>3.571,86€</b>

( αριθμ. πράξης .....)

**Β. Φ.Π.Α.**

Διαφορά φόρου	1.530,76€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>1.530,76€</b>

( αριθμ. Πράξης .....)

**6. Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2021**

**A . Φορολογία Εισοδήματος**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	<b>294,51€</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>294,51€</b>

( αριθμ. πράξης .....)

**B. Φ.Π.Α.**

Διαφορά φόρου	<b>160,64€</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>160,64€</b>

( αριθμ. Πράξης .....)

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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