



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 913

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των:

α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και

β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.865,48 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.432,74 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 64,93 €, ήτοι συνολικό ποσό **4.363,15 €**.

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εκρών ποσού 3.057,79 €, μείον πιστωτικού υπολοίπου 24,00 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **3.033,79 €**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, σε εκτέλεση της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της για το φορολογικό έτος 2016.

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης) σύμφωνα με το οποίο, διενεργήθηκε έλεγχος, δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «ΓΡΑΦΕΙΟ ΤΕΛΕΤΩΝ», για τα φορολογικά έτη 2016 – 2021. Ο εν λόγω έλεγχος, με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014, ν.2859/2000, ν.4172/2013 και ν.4174/2013, επικεντρώθηκε:

- Στην ορθή έκδοση των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και συγκεκριμένα στις δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη.
- Στην εξόφληση από τους λήπτες τους (ιδιώτες – αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών) των φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής.

Συγκεκριμένα για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων:

1. Ολοκλήρωσε την παροχή υπηρεσιών κηδείας σε εξήντα επτά πελάτες του, συνολικής αξίας 65.052,00 €, εκ των οποίων σε εξήντα έξι (66) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 64.797,00 € με Φ.Π.Α., (συνολική αμοιβή γραφείου με Φ.Π.Α. 43.045,00 € και δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 21.752,00 €), δεν είχε παραστατικά στοιχεία προς απόδειξη της ύπαρξης και της καταβολής των δαπανών αυτών, συνολικού ποσού 16.082,70 €. Κατά συνέπεια, το ποσό αυτό δεν αναγνωρίστηκε ως δαπάνη αλλά θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως /αμοιβή του γραφείου και ως εκ τούτου καταλόγιστηκε ανακριβής η έκδοση των φορολογικών

στοιχείων με συνολικό ποσό ανακρίβειας 16.082,70 € συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

2. Υπέβαλε ανακριβώς, ως προς τα ακαθάριστα έσοδα, την δήλωση φόρου εισοδήματος κατά το ποσό των 13.024,92 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 67 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 10, 21 και 29 του ίδιου νόμου και των διατάξεων του άρθρου 19 του ν.4987/2022.
3. Υπέβαλε ανακριβώς, ως προς τις φορολογητέες εκροές, τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Α', Β', Γ' και Δ' τριμήνου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν.2859/2000, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3 και 30 του ίδιου νόμου και των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4987/2022 και μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις Έως την σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου δεν υποβλήθηκαν έγγραφες απόψεις από τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ή άλλως την τροποποίησή τους προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Απαράδεκτος ο έλεγχος στο φορολογικό έτος 2016 το οποίο έχει ήδη ελεγχθεί και έχει επιβληθεί πρόστιμο.
2. Οι Εκθέσεις Ελέγχου στις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις είναι εσφαλμένες καθώς όλες οι δαπάνες για λογαριασμό πελάτη έχουν διενεργηθεί.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο – Απαράδεκτος ο δεύτερος έλεγχος για το ίδιο φορολογικό έτος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:
α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή
β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι απαράδεκτες διότι το φορολογικό έτος 2016 έχει ελεγχθεί και του έχει ήδη επιβληθεί η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διενεργήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Υποδιεύθυνση Α' Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης), δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου, από τον οποίο διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021.

Συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση εξήντα έξι (66) παραστατικών με ποσό ανακρίβειας 16.082,70 € (καθαρή αξία 13.024,92€ και Φ.Π.Α. 3.057,78 €).

Για την ανωτέρω παράβαση εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τρίπολης η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2016 – 15/03/2021, ποσού 6.199,76 €. Το ποσό του προστίμου που αφορά το φορολογικό έτος 2016 είναι 1.528,89 €, ήτοι το 50% του αναλογούντος Φ.Π.Α. των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ($3.057,78 * \frac{1}{2} = 1.528,89$ €).

Επειδή, ο προσδιορισμός του εισοδήματος και του Φ.Π.Α., όπως προκύπτουν μετά την διαπίστωση αποκρουθέντων εσόδων για κάθε μία φορολογική περίοδο, δεν περιορίζεται από την έκδοση των Πράξεων Επιβολής Προστίμου που αφορούν τις σχετικές παραβάσεις. Η δε κοινοποίησή τους στον υπόχρεο δύναται να πραγματοποιείται ταυτόχρονα ή αυτοτελώς, βάσει των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ.. Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο – Λανθασμένες οι διαπιστώσεις του ελέγχου που αφορούν τις δαπάνες για λογαριασμό πελάτη

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες της φορολογικής διοίκησης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με την υπ' αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το **άρθρο 23** του **ΚΦΔ**, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο...».

Επειδή, στο **άρθρο 64** του **ΚΦΔ**, 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου»** του **ΚΦΔ**, 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2** του **άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου»** του **ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

«2. 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 εμπειριστατωμένα 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 στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ) ορίζεται ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. [...] 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της..., β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενοι στο φόρο» του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 19 «Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση και στην παροχή υπηρεσιών» του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«1. Στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην Παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. [...] 5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) ... γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,
- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν...».

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, με την υπ' 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 μη ληφθούν υπόψη στην φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του ΦΠΑ, 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 ΦΠΑ. 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, στο υπ' αριθ. πρωτ. Δ15Β 1079725 ΕΞ2011 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας - Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων (15η), Τμήματος Β αναφέρεται ότι με την εγκύκλιο 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, σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους (συγγενών του θανόντος κ.λπ.), οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ίδιους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών, που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με την 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 Α.Π.Υ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι συμβαλλόμενους. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητά υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών, που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία των τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της εγκυκλίου Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των Α.Π.Υ. δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους. Ο τρόπος της απόδειξης και επομένως, η αποδοχή ή μη των εν λόγω δαπανών από τους φορολογικούς ελέγχους, αποτελεί ζήτημα της ελεγκτικής 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, 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 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών δεν είναι υποχρεωτική (κατά το ΣτΕ 4818/1983), 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 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. 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) [ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ: Ανάλυση - Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2021, Θ.12.60, σελ. 919]

Επειδή, από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), 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 ΕΛΠ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, 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, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές με την προσθήκη της αποκρυσταλλώσεως ύλης από την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, αφού έλαβε υπόψη το πόρισμα ελέγχου του με αριθμό πρωτ. πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της ΑΑΔΕ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προσκομίστηκαν στον έλεγχο όλα τα παραστατικά τα οποία αποδεικνύουν πλήρως τις δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό των πελατών και λανθασμένα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο οι δαπάνες που αφορούν άνθη στολισμού από συγκεκριμένο προμηθευτή (.....) εξαιτίας της ημερομηνία και ώρας έκδοσης τους η οποία ήταν μεταγενέστερη της ταφής. Επιπλέον, ότι ο ίδιος δεν είχε υποχρέωση να προσκομίσει τα παραστατικά δαπανών τα οποία έχουν παραδοθεί στους δικαιούχους – πελάτες, οι οποίοι και έχουν αποζημιωθεί για τις δαπάνες αυτές όπως θα έπρεπε να έχει διαπιστώσει ο έλεγχος με διασταύρωση των αρχείων του ασφαλιστικού οργανισμού (e-ΕΦΚΑ).

Επειδή, όπως προκύπτει από τον πίνακα που παρατίθεται στις σελ. 5-25 της από 01/12/2022 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης για το φορολογικό έτος 2016:

1. Δεν προσκομίζονται δικαιολογητικά – φορολογικά στοιχεία για το σύνολο των δαπανών τρίτων (για λογαριασμό πελάτη) τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων στις εκδοθείσες από τον ίδιο Α.Π.Υ. αλλά μόνο για μέρος αυτών.
2. Οι δαπάνες οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο εξαιτίας προσκόμισης Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης οι οποίες εκδόθηκαν μεταγενέστερα της ταφής, δεν μπορούν να γίνουν δεκτές λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4308/2014 σύμφωνα με τις οποίες το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο), σε περίπτωση πώλησης αγαθών, εκδίδεται κατά τον χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.

Επειδή, όπως ορίζεται με την Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, **απαραίτητη προϋπόθεση για να μην θεωρηθεί ότι το ποσό της δαπάνης για**

λογαριασμό του πελάτη αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή του εκμεταλλευτή του γραφείων τελετών, είναι η απόδειξη της καταβολή του.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία ή δικαιολογητικά, προς απόδειξη των ισχυρισμών του ότι οι αμοιβές που είχε λάβει και αναγράφονται στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών έκδοσής του, έγιναν κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί ως νόμω αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των:

α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και

β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

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

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	1.926,51	14.951,43	14.951,43	13.024,92
	της συζύγου	6.281,12	6.281,12	6.281,12	-
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				2.865,48
	Χρεωστικό ποσό	40,23	2.905,71	2.905,71	
Προκαταβολή φόρου		423,82	423,82	423,82	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			1.432,74	1.432,74	1.432,74
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			64,93	64,93	64,93
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	-
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών για καταβολή		1.114,05	5.477,20	5.477,20	4.363,15

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	34.813,61	47.838,53	47.838,53	13.024,92
Αξία φορολογητέων εισροών	24.931,32	24.931,32	24.931,32	
Φόρος εκροών	8.179,43	11.237,22	11.237,22	3.057,79
Υπόλοιπο φόρου εισροών	8.203,43	8.203,43	8.203,43	
Πιστωτικό υπόλοιπο	24,00			24,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.033,79	3.033,79	3.033,79
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		3.033,79	3.033,79	3.033,79
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	24,00		24,00
	για επιστροφή			

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
 Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.