



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25/9/2017

Αριθμός απόφασης: 1958

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333237
ΦΑΞ : 2313333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:
 - i) υπ' αρ.-03-2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 -31/12/2010
 - ii) υπ' αρ.03-2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 -31/12/2011
 - iii) υπ' αρ.-03-2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 -31/12/2012

- iv) υπ' αρ.-03-2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 -31/12/2013
- v) υπ' αρ.-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010)
- vi) υπ' αρ.-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011)
- vii) υπ' αρ.-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012)
- viii) υπ' αρ.-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013)
- ix) υπ' αρ.-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31 /12/2010
- x) υπ' αρ.-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011
- xi) υπ' αρ.-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01 /2012-31/12/2012
- xii) υπ' αρ.-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01 /2013-31/12/2013
- xiii) υπ' αρ.-3-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 4 Ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 -31/12/2010
- xiv) υπ' αρ.-3-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 4 Ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 -31/12/2011
- xv) υπ' αρ.-3-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 4 Ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01 /01 /2012 -31/12/2012
- xvi) υπ' αρ.-3-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 4 Ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01 /2013 -31 /12/2013
- xvii) υπ' αρ.-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 έτους 2010.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **Α.Φ.Μ.**, 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' αρ.**03.2017** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 πρόστιμο ύψους 3.000,00€, λόγω ανακριβούς αναγραφής της αμοιβής της σε πλήθος 8.721 εκδοθέντων στοιχείων (Τ.Π.Υ.)

Με την υπ' αρ.**03.2017** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011- 31/12/2011 πρόστιμο ύψους 3.000,00€, λόγω ανακριβούς αναγραφής της αμοιβής της σε πλήθος 7.680 εκδοθέντων στοιχείων (Τ.Π.Υ)

Με την υπ' αρ.**03.2017** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 πρόστιμο ύψους 3.000,00€, λόγω ανακριβούς αναγραφής της αμοιβής της σε πλήθος 7.680 εκδοθέντων στοιχείων (Τ.Π.Υ.)

Με την υπ' αρ.**03.2017** προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013- 31/12/2013 πρόστιμο ύψους 3.000,00€, λόγω ανακριβούς αναγραφής της αμοιβής της σε πλήθος 7.599 εκδοθέντων στοιχείων (Τ.Π.Υ.), εκ των οποίων 78 δεν ήταν καταχωρημένα στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων.

Με την υπ' αρ.**03.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 -31/12/2010) φόρος ύψους 21.507,20€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 25.808,64€, ήτοι συνολικό ποσό 47.319,42€.

Με την υπ' αρ.**03.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 -31/12/2011) φόρος ύψους 15.213,51€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 17.343,40€, πλέον Εισφοράς Αλληλεγγύης ύψους 1.181,11€, ήτοι συνολικό ποσό 33.738,02€.

Με την υπ' αρ.**03.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 -31/12/2012) φόρος ύψους 17.756,96€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 15.981,26€, πλέον Εισφοράς Αλληλεγγύης ύψους 1.662,96€, ήτοι συνολικό ποσό 35.401,18€.

Με την υπ' αρ.**03.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013) φόρος ύψους 13.804,09€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 9.110,70€, πλέον Εισφοράς Αλληλεγγύης ύψους 1.756,60€, ήτοι συνολικό ποσό 24.671,39€.

Με την υπ' αρ.**03.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 -31/12/2010 φόρος ύψους 8.146,56€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 9.775,87€, ήτοι συνολικό ποσό 17.922,43€.

Με την υπ' αρ.**03.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 -31/12/2011 φόρος ύψους 6.577,33€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 7.892,79€, ήτοι συνολικό ποσό 14.470,12€.

Με την υπ' αρ.**03.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 -31/12/2012 φόρος ύψους 10.188,94€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 12.226,73€, ήτοι συνολικό ποσό 22.415,67€.

Με την υπ' αρ.**03.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013 φόρος ύψους 9.601,73€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 9.192,39€, ήτοι συνολικό ποσό 18.794,12€.

Με την υπ' αρ.**03.2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 4 Ν. 2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 πρόστιμο ύψους 120,00€, διότι υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν. 2859/00 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. με ανακριβές περιεχόμενο, χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου προς καταβολή.

Με υπ' αρ.**03.2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 4 Ν. 2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 πρόστιμο ύψους 120,00€, διότι υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν. 2859/00 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. με ανακριβές περιεχόμενο, χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου προς καταβολή,

Με την υπ' αρ.**03.2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 4 Ν. 2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 πρόστιμο ύψους 120,00€, διότι υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν. 2859/00 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. με ανακριβές περιεχόμενο, χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου προς καταβολή.

Με την υπ' αρ.**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 4 Ν. 2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 πρόστιμο ύψους 120,00€, διότι υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν. 2859/00 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. με ανακριβές περιεχόμενο, χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου προς καταβολή.

Με την υπ' αρ.**03.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010 εισφορά ύψους 2.722,91€ πλέον πρόσθετη εισφορά ύψους 3.267,49€, ήτοι συνολικό ποσό 5.990,40€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από-2017 εκθέσεων ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. κατόπιν μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε Δ.Ο.Υ. δυνάμει της υπ' αρ.-12-2014 εντολής του Προϊσταμένου της με αφορμή το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ09-2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε.- Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων – Υποδιεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων. Από έλεγχο που διενήργησε η ως άνω υπηρεσία στους εκτελωνιστές του Τελωνείου, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι κατά την έκδοση των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών τους χρέωναν δαπάνες για λογαριασμό των πελατών τους (εργατικά φωτοτυπίες, γραφική ύλη κλπ), χωρίς τα ποσά αυτά να τα καταχωρούν ως έσοδα στα τηρούμενα βιβλία εσόδων- εξόδων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

Εσφαλμένα αλλά και αντίθετα σε όσα ορίζουν οι Εγκ. 0846/7 ΠΟΛ 141/24-7-1979 και ΠΟΛ 1078/17-3-2014 ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι όλα τα μικροποσά των καταστάσεων δαπανών θα έπρεπε να καταχωρούνται ως έσοδο της επιχείρησης της προσφεύγουσας, ήτοι ως μέρος της αμοιβής της, με το αιτιολογικό ότι δεν υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά.

Αναφορικά με την κατηγορία των δαπανών για σφραγίδες και εργατικά: Τα μικροποσά αυτά δαπανώνται κατ' εντολή και για λογαριασμό των πελατών και δεν έχουν σχέση με τις αμοιβές που καταβάλλονται απευθείας στους ελεύθερους εργάτες για την φόρτωση ή εκφόρτωση, για το άνοιγμα κιβωτίων, για τη διαλογή συσκευασίας για την τοποθέτηση και μεταφορά εμπορευμάτων εντός των τελωνειακών χώρων, σε χώρους ζύγισης κ.λπ. για τις οποίες αμοιβές οι εργάτες εκδίδουν συγκεντρωτικά τιμολόγια κάθε μήνα τα οποία καταχωρεί ως έξοδο της επιχείρησης.

Αναφορικά με την κατηγορία των δαπανών για διάφορα έξοδα γραφείου (φωτοτυπίες, γραφική ύλη κ.λπ.): Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν αφορούν υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτους για λογαριασμό πελατών της προσφεύγουσας είναι εσφαλμένος καθώς οι συγκεκριμένες υπηρεσίες

πράγματι παρέχονται από τρίτους εντός του χώρου του τελωνείου και εκτός του γραφείου της προσφεύγουσας, για τις οποίες είναι ιδιαίτερα δυσχερής έως αδύνατη η λήψη απόδειξης. Τα τιμολόγια τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία ως έξοδα, φωτοτυπικό χαρτί, τόνερ, κ.α. αφορούν πραγματικές δαπάνες λειτουργίας του γραφείου και ουδεμία σχέση έχουν με τις μικροδαπάνες που αναγκαστικά γίνονται κατά τον εκτελωνισμό.

- **Επειδή, στο άρθρο 12§§7 & 8 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι: «7.Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού. Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και επί παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να καθορίζονται οι κατηγορίες των υπηρεσιών ή και των επιτηδευματιών που θα εμπίπτουν στην ανωτέρω ρύθμιση, σε ολόκληρη τη χώρα ή σε τμήματα αυτής, ο χρόνος, ο τρόπος έκδοσης, το είδος και το περιεχόμενο των στοιχείων, η θεώρηση αυτών, καθώς και κάθε διαδικασία και λεπτομέρεια εφαρμογής της ρύθμισης αυτής. 8.Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αυτό εκδίδεται από τον αντιπρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου»

- **Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 141/24-7-1979:** «Οι εκτελωνιστές δικαιούνται να εισπράττουν από τους πελάτες τους μόνο το ποσό της αμοιβής τους που συμφωνήθηκε και τα πάσης φύσεως χρηματικά ποσά που βαρύνουν το εμπόρευμα για τον τελωνισμό του, τα οποία ποσά πρέπει οπωσδήποτε να βασίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ. 99/1977) σε νόμιμα δικαιολογητικά, που πρέπει να επισυνάπτονται στα αντίτυπα του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών που παραδίνουν στους πελάτες τους. Βάσει των ανωτέρω, ο εκτελωνιστής για τις πραγματοποιούμενες απ'

αυτόν για λογαριασμό του πελάτη του πάσης φύσεως δαπάνες υποχρεούται να ζητεί από το πρόσωπο που λαμβάνει το ποσό αυτό το προσήκον κατά περίπτωση αποδεικτικό στοιχείο (τιμολόγιο, απόδειξη παροχής υπηρεσιών, φορτωτική κ.λ.π.), εφόσον βεβαίως το πρόσωπο αυτό υποχρεούται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. στην έκδοση τέτοιου στοιχείου, άλλως ο εκτελωνιστής υποχρεούται να εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του αυτού Κώδικα και στα δύο αντίτυπα της οποίας συνυπογράφει υποχρεωτικά και ο λαμβάνων..... Για τις περιπτώσεις που είναι εξαιρετικά δύσχερής η έκδοση αποδείξεων δαπανών στο όνομα του τρίτου, όπως είναι η καταβολή μικροποσών απ' ευθείας σε ελεύθερους εργάτες ή εργάτες του Ο.Λ.Π. , ανοίγματος κιβωτίων και άλλων συναφών με τον εκτελωνισμό εργασιών ιδία δε διαλογής συσκευασίας, τοποθετήσεως και μεταφοράς εμπορευμάτων εντός των τελωνιακών χώρων μέχρι πέρατος του εκτελωνισμού, μεταφοράς δειγμάτων στο Χημείο προς εξέταση και η καταβολή μικροποσών για αγορά χαρτοσήμου, φωτοτύπηση εγγράφων, τηλεφωνήματα και μετακίνηση με TAXI, θα συντάσσεται από τον εκτελωνιστή διπλότυπη αριθμημένη αναλυτική κατάσταση δαπανών για λογαριασμό του πελάτη άνευ δικαιολογητικών, στην οποία θα καταχωρείται η αξία κάθε μίας από αυτές τις δαπάνες διακεκριμένα με σύντομη αιτιολογία, καθώς και τα στοιχεία του εκτελωνιστή και του πελάτη. Το ένα αντίτυπο της ανωτέρω κατάστασης θα επισυνάπτεται στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που παραδίδεται στον πελάτη του, στο οποίο και θα καταχωρείται το συνολικό ποσό της δαπάνης ολογράφως και αριθμητικώς. **Γενικότερα η αναγνώριση ή μη των δαπανών είναι θέμα πραγματικό και εναπόκειται στην κρίση του Οικ. Εφόρου και σε περίπτωση αμφισβήτησεως των Διοικητικών Δικαστηρίων»**

- **Επειδή**, στις περιπτώσεις που μεσολαβεί εκτελωνιστής για αγορές αγαθών από το εξωτερικό, ενεργώντας κατ' εντολή του " εισαγωγέα " τις απαραίτητες για τον εκτελωνισμό τους ενέργειες, είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι λαμβάνει υπηρεσίες (ΔΕΤΕ, Δικαιώματα ΟΛΠ, ναύλος και λοιπά έξοδα) για λογαριασμό τρίτου, του εντολέα του, οπότε εφαρμόζονται αναλογικά τα οριζόμενα στις διατάξεις των παρ. 8 και 7 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. Συνεπώς είναι δυνατόν ο εκτελωνιστής στο εκδιδόμενο τιμολόγιο για τη παροχή υπηρεσιών, να αναφέρει και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου και να επισυνάπτονται σ' αυτό τα παραστατικά που έχουν εκδοθεί για λογαριασμό του " εισαγωγέα " – πελάτη. (εγγ.1029711/192/25-4-2005). (Ευθύμιος Σαϊτης, Κ.Β.Σ. Ανάλυση και ερμηνεία μέχρι και τον Ν. 3842/2010, Epsilon 7, Αθήνα , 2011, σελ. 1173-1174)
- **Επειδή**, όπως έχουν οι διατάξεις θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι οι εκτελωνιστές είναι δυνατόν να εκδίδουν και εκκαθαρίσεις λήψης υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις της §8 του άρθρου 12. Επειδή όμως προσφέρουν σύνθετο έργο, καταβάλλοντας φόρους – δασμούς για λογαριασμό του πελάτη τους, προσφέρουν τεχνικές υπηρεσίες διαδικασίας εκτελωνισμού, δέχονται και υπηρεσίες για λογαριασμό του πελάτη τους (φορτοεκφορτώσεις κλπ), πλην όμως κυριαρχεί η προσφορά υπηρεσιών, πρέπει αναλογικά με τις διατάξεις των παρ. 7 & 8 του άρθρου 12 να εκδίδουν θεωρημένο Τ.Π.Υ., στο οποίο θα αναλύουν τις δαπάνες που πραγματοποίησαν για λογαριασμό του πελάτη τους, οι οποίες απαραίτητα πρέπει να βασίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά, άλλως θα θεωρηθούν μέρος της αμοιβής

τους. (Δημήτρης Σταματόπουλος, *Ανάλυση και ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών βιβλίων και Στοιχείων*, 2^{ος} Τόμος, *elforin Φορολογικό Ινστιτούτο*, Αθήνα, 2008, σελ. 1351-1352)

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι σε κάθε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) που εξέδιδε προς τους πελάτες της, για πραγματοποίηση εργασιών εκτελωνισμού που τους παρείχε, προέβαινε σε χρέωση ποσών για σφραγίδες και εργατικά (παρακολούθηση εκφόρτωσης, καταμέτρηση & συσκευασία, ζυγιστικά και έξοδα φόρτωσης κ.α.) και για διάφορα μικροέξοδα (διάφορα έξοδα εκτελωνισμού, έξοδα κίνησης, φωτοτυπίες-φαξ-τηλεφωνικά κ.λπ.) χωρίς αντίστοιχα τα εν λόγω ποσά να καταχωρούνται ως έσοδα στα τηρούμενα βιβλία της, ως οφείλεται, διότι τα ποσά αυτά αφορούσαν υπηρεσίες που παρείχε η ίδια προς τους πελάτες της και όχι υπηρεσίες τρίτων. Συνεπώς τα ποσά αυτά αποτελούν αμοιβή της ελεγχόμενης και όχι χρήματα που κατέβαλε προς άλλους επιτηδευματίες για λογαριασμό των πελατών της και έπρεπε να συμπεριλαμβάνονται ως έσοδο (αμοιβή) στα εκδιδόμενα από αυτήν ΤΠΥ.
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα προέβαινε σε χρέωση εξόδων ίδιας αξίας σε κάθε συναλλαγή της προσφεύγουσας με τον εκάστοτε εντολέα της. Από την προκαταρκτική εξέταση δε της Υποδιεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων προέκυψε ότι τα ίδια ποσά χρέωναν και οι υπόλοιποι εκτελωνιστές του Τελωνείου, γεγονός που δεν συνάδει με την φύση του εξόδου το οποίο δεν μπορεί να είναι σταθερό, αλλά διαφέρει ανάλογα με τις συνθήκες και τις ανάγκες της χρονικής στιγμής που πραγματοποιείται.
- **Επειδή**, η ύπαρξη των αναλυτικών καταστάσεων δαπανών για λογαριασμό του πελάτη άνευ δικαιολογητικών δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση των εν λόγω εξόδων, καθώς σύμφωνα με την ΠΟΛ 141/79 η αναγνώριση ή μη των δαπανών είναι θέμα πραγματικό και εναπόκειται στην κρίση της φορολογικής αρχής.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος και αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αρ.-04-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ-
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010
Οικονομικό έτος 2011**

Υπ' αρ.-03-2017 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων	3.000,00€
---	-----------

Υπ' αρ.-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος προς καταβολή	21.507,20€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	25.808,64€
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	47.319,42€

Υπ' αρ.-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Διαφορά Φόρου προστιθέμενης αξίας προς καταβολή	8.146,56€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	9.775,87€
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	17.922,43€

Υπ' αρ.-03-2017 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρο 4 ν. 2523/97	120,00€
------------------------------------	---------

Υπ' αρ.-03-2017 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης

Εισφορά	2.722,91€
Πρόσθετη Εισφορά	3.267,49€
Συνολικό ποσό προς καταβολή	5.990,40€

**Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011
Οικονομικό έτος 2012**

Υπ' αρ.-03-2017 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων	3.000,00€
---	-----------

Υπ' αρ.-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος προς καταβολή	15.213,51€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	17.343,40€
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.181,11€
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	33.738,02€

Υπ' αρ.-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Διαφορά Φόρου προστιθέμενης αξίας προς καταβολή	6.577,33€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	7.892,79€
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	14.470,12€

Υπ' αρ.-03-2017 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρο 4 ν. 2523/97	120,00€
------------------------------------	---------

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012
Οικονομικό έτος 2013

Υπ' αρ.-03-2017 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων	3.000,00€
---	-----------

Υπ' αρ.-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος προς καταβολή	17.756,96€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	15.981,26€
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.662,96€
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	35.401,18€

Υπ' αρ.-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Διαφορά Φόρου προστιθέμενης αξίας προς καταβολή	10.188,94€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	12.226,73€
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	22.415,67€

Υπ' αρ.-03-2017 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρο 4 ν. 2523/97	120,00€
------------------------------------	---------

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013
Οικονομικό έτος 2014

Υπ' αρ.-03-2017 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων	3.000,00€
---	-----------

Υπ' αρ.-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος προς καταβολή	13.804,09€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	9.110,70€
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.756,60€
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	24.671,39€

Υπ' αρ.-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Διαφορά Φόρου προστιθέμενης αξίας προς καταβολή	9.601,73€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	9.192,39€
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	18.794,12€

Υπ' αρ.-03-2017 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρο 4 ν. 2523/97	120,00€
------------------------------------	---------

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.