



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-05-2020

Αριθμός Απόφασης: 903

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Ε 2043/06-04-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-03-2020 Π.Ν.Π. (Α' 75).
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... – **Α.Φ.Μ.** ....., που διατηρεί ατομική επιχείρηση στη ....., επί της οδού ....., κατά 1) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 -31/12/2013 (οικονομικού έτους 2014), 2) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και 3) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής του ..... – **Α.Φ.Μ.** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την ..... στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τον οποίο ο προσφεύγων υπέπεσε σε παραβάσεις Κ.Φ.ΑΣ., Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., σχετικά με μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2013, 2014 και 2015. Ο προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** ..... λαμβάνοντας γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου αυτού εξέδωσε την υπ. αριθ. .... Εντολή Ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε, μεταξύ των άλλων, η από ..... Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 και Ν.4172/2013. Απόρροια των πορισμάτων της προαναφερόμενης Έκθεσης Ελέγχου ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Με τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 -31/12/2013 (οικονομικού έτους 2014), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα συνολικό ποσό ύψους **84.479,76 ΕΥΡΩ** (38.996,35 ΕΥΡΩ Φόρος + 39.994,66 ΕΥΡΩ Πρόστιμο Ανακρίβειας + 5.488,75 ΕΥΡΩ Εισφορά Αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου προέκυψε από το γεγονός ότι ο έλεγχος προσαύξησε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής (135.079,97 ΕΥΡΩ) κατά 122.556,54 ΕΥΡΩ (3.469,03 ΕΥΡΩ αξία μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων + 119.087,51 ΕΥΡΩ αξία ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων), με αποτέλεσμα και τα καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αναμόρφωση να αυξηθούν κατά το ίδιο ποσό από **29.324,19 ΕΥΡΩ** σε **151.880,73 ΕΥΡΩ**.

Με τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα συνολικό ποσό ύψους **35.197,84 ΕΥΡΩ** (21.347,02 ΕΥΡΩ Φόρος + 10.673,51 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. + 3.177,31 ΕΥΡΩ Εισφορά Αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου προέκυψε από το γεγονός ότι ο έλεγχος προσαύξησε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής (182.609,16 ΕΥΡΩ) κατά **59.747,95 ΕΥΡΩ** (1.982,30 ΕΥΡΩ αξία μη εκδοθέντων φορολογικών

στοιχείων + 57.765,65 ΕΥΡΩ αξία ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων), με αποτέλεσμα και τα καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αναμόρφωση να αυξηθούν κατά το ίδιο ποσό πλέον **4.940,00 ΕΥΡΩ**, λόγω λογιστικών διαφορών που προσδιόρισε ο έλεγχος, από **58.979,09 ΕΥΡΩ** σε **123.667,04 ΕΥΡΩ**.

Με τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .... καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα συνολικό ποσό ύψους **17.804,11 ΕΥΡΩ** (10.446,43 ΕΥΡΩ Φόρος + 5.223,22 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. + 2.134,46 ΕΥΡΩ Εισφορά Αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου προέκυψε από το γεγονός ότι ο έλεγχος προσαύξησε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής (131.203,73 ΕΥΡΩ) κατά **36.859,24 ΕΥΡΩ** (9.742,67 ΕΥΡΩ αξία μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων + 27.116,57 ΕΥΡΩ αξία ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων), με αποτέλεσμα και τα καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αναμόρφωση να αυξηθούν κατά το ίδιο ποσό πλέον **2.522,00 ΕΥΡΩ**, λόγω λογιστικών διαφορών που προσδιόρισε ο έλεγχος, από **17.851,99 ΕΥΡΩ** σε **57.233,22 ΕΥΡΩ**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους εξής λόγους:

1. Οι εγκύκλιοι – οδηγίες τις οποίες εφάρμοσε η φορολογική αρχή για να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις, εφόσον δεν επικαλούνται οποιαδήποτε εξουσιοδοτική διάταξη, ούτε προβλέπεται η δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δεν αποτελούν εκτελεστή πράξη και δεν είναι δεσμευτικές και ως εκ τούτου με τις εγκυκλίους δεν απειλούνται οι διοικούμενοι με κυρώσεις, ούτε δεσμεύουν την κρίση του Δικαστηρίου, εφόσον δεν έχουν ισχύ νόμου.
2. Οι αναγραφόμενες στη σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώσεις εδράζονται σε αυθαίρετη και διασταλτική ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 7 & 8 του άρθρου 6 του Ν.4093/2012 και του άρθρου 12 του Ν.4308/2014. Από την ανάγνωση των ως άνω διατάξεων διαπιστώνεται ότι στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, όταν αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και ότι σε αντίθετη περίπτωση θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία, αφού προκύπτει ότι εισπράχθηκαν, αλλά δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους, πλην όμως ο νομοθέτης δε αρκείται μόνο σε αυτό, αλλά αξιώνει τα πρωτότυπα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα – πελάτη, να παραδίδονται πάραυτα στον ίδιο – πελάτη και όχι να παραμένουν στην κατοχή του εντολοδόχου. Περαιτέρω, στο σώμα εκάστης Α.Π.Υ. και συγκεκριμένα κάτω από την ανωτέρω ιδιαίτερη στήλη, αναγράφεται το κείμενο

«βεβαιώνω ότι οι δαπάνες έγιναν με εντολή μου και για λογαριασμό μου και έλαβα τα παραστατικά των άνω δαπανών», δήλωση η οποία έχει τα χαρακτηριστικά της υπευθύνου δηλώσεως και συνάμα ομολογίας του κάθε πελάτη, η δε διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών αυτών δεν απορρέει από οποιαδήποτε συγκεκριμένη διάταξη νόμου, παρά μόνον από την με αριθ. 4942/29-04-2011 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία επικαλείται τις με αριθ. Ε9053/ΠΟΛ. 89/15-5-1985 και 1139484/2521/Α0012/14-2-1995 Εγκυκλίου, οι οποίες ωστόσο δε θεσπίζουν υποχρεωτική ρύθμιση και δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα.

### **Ως προς τους άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, επισημαίνουμε τα εξής:**

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του καθ' ύλην αρμοδίου Υφυπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, περιέρχονται στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (νυν Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής των Δημοσίων Εσόδων) αρμοδιότητες που κατά την κείμενη νομοθεσία ασκούνται από τον Υπουργό Οικονομικών ή τον αρμόδιο Υφυπουργό ή τους προϊσταμένους των οργανικών μονάδων του Υπουργείου Οικονομικών, εντός του πεδίου των αρμοδιοτήτων τους, σχετικά με την οργάνωση και άσκηση της φορολογικής διοίκησης, την εφαρμογή της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας που άπτεται της είσπραξης εσόδων, καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση του έργου των υπαγόμενων στην αρμοδιότητά του οργανικών μονάδων του Υπουργείου Οικονομικών και των υπαλλήλων τους.

Μεταξύ των αρμοδιοτήτων αυτών συμπεριλαμβάνεται και η έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών.(Δ6Α 1015212ΕΞ2013 – ΦΕΚ 130Β΄/28-1-2013).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, οι εγκύκλιοι διαταγές **παρέχουν οδηγίες ή έκφραση αντιλήψεων σχετικά με την ορθή ερμηνεία νεοπαγούς εφαρμοστέου νόμου** ή κανονιστικής απόφασης ή την εφαρμογή τους σ' ένα ορισμένο θέμα. Γι' αυτό ονομάζονται ερμηνευτικές εγκύκλιοι κι έχουν ως σκοπό την ομοιόμορφη ερμηνεία κι εφαρμογή των νόμων και συνεπώς τον περιορισμό ανασφαλειών, που συνδέονται με τη νομική ερμηνεία. Ως εκ τούτου, εξομοιώνονται με τις διατυπωθείσες στην επιστήμη και τις διαμορφωθείσες στη νομολογία ερμηνείες, οι οποίες λαμβάνονται συχνά υπόψη για την αντιμετώπιση μιας συγκεκριμένης περίπτωσης. Σ' αυτήν την κατηγορία ανήκουν και οι πράξεις που απλώς κοινοποιούν το νόμο ή τη διοικητική κανονιστική απόφαση, καθώς κι εκείνες με τις οποίες παρέχονται συστάσεις όπως τηρηθεί σ' ένα συγκεκριμένο θέμα ορισμένος τρόπος ενεργείας. (Γέροντας Α., Οι Εγκύκλιοι, νομική φύση, διακρίσεις, δικαστικός έλεγχος, 1993 Αθήνα-Κομοτηνή).

**Επειδή**, περαιτέρω, με τις διατάξεις **άρθρου 9 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: « 2.Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογούμενων.... 5.Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δε θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση».

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε την υπό κρίση χρήση (2013), οριζόταν ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική

δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:..... γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση».

**Επειδή** με την αριθ. **Ε.9053/ΠΟΛ.89/15-5-1985**, εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται διευκρινίσεις ως προς τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών. Ειδικότερα στην παράγραφο 3 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι, 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 τον 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 σύλληπτος 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 εγκυκλιό 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**, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει, κατά το άρθρο 65 του Ν.4174/2013, το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων, δεν προσκόμισε τόσο στον έλεγχο της ....., όσο και κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη για τα έτη 2013, 2014 και 2015 και συνεπώς τα ποσά που εισπράχθηκαν και αναγράφονται, ανά κατηγορία δαπάνης, θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία

**Επειδή**, για τα έτη 2013, 2014 και 2015, οι παραβάσεις της ανακριβούς έκδοσης και της μη έκδοσης Α.Π.Υ., ως διαπιστώσεις της από ..... Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της ....., έχουν κριθεί με την αριθ. .... απόφαση της Υπηρεσίας μας στα πλαίσια άσκησης της με αριθ. .... ενδικοφανούς προσφυγής και οι όμοιοι με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί, απορρίφθηκαν ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, η σχετική από ..... Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 και Ν.4172/2013 της **Δ.Ο.Υ.** ....., βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διακρίνεται από ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως την έκδοσή τους.

## **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

**Την απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. ..../..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... – **Α.Φ.Μ.** .... και την επικύρωση 1) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 -31/12/2013, οικονομικού έτους 2014, 2) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους

2014 και 3) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 (οικονομικού έτους 2014), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

|                                      |                  |
|--------------------------------------|------------------|
| <b>Οικονομικό έτος 2014</b>          |                  |
| Διαφορά φόρου                        | 38.996,35        |
| Πρόστιμο ανακρίβειας                 | 39.994,66        |
| Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης | 5.488,75         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>           | <b>84.479,76</b> |

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

|                                      |                  |
|--------------------------------------|------------------|
| <b>Φορολογικό έτος 2014</b>          |                  |
| Διαφορά φόρου                        | 21.347,02        |
| Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.        | 10.673,51        |
| Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης | 3.177,31         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>           | <b>35.197,84</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

|                                      |                  |
|--------------------------------------|------------------|
| <b>Φορολογικό έτος 2015</b>          |                  |
| Διαφορά φόρου                        | 10.446,43        |
| Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.        | 5.223,22         |
| Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης | 2.134,46         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>           | <b>17.804,11</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ο Προϊστάμενος  
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης  
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.