



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13-5-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 874

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 28-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014, της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013, της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014, την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013, την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό

έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 30-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.664,14€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 4.783,54€, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης 358,78€, ήτοι 9.806,46€.

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.418,35€, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας 3.125,51€, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης 1.456,02€, ήτοι 14.999,88€.

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 4.125,96€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 4.171,43€, ήτοι 8.297,39€.

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 7.826,81€, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας 2.348,04€, ήτοι 10.174,85€.

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στον προσφεύγοντα ποσού 4.000€ για ανακριβή έκδοση 566 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών με συνολική αποκρυβείσα αξία 17.939,01€ πλέον Φ.Π.Α. 4.125,96€. Οι συγκεκριμένες αυτοτελείς παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 με ανώτατο όριο το 15πλάσιο, το οποίο περιορίζεται με τις διατάξεις του ν.4337/2015 στο 1/3, ήτοι: $(800€ * 15) * 1/3 = 4.000€$.

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στον προσφεύγοντα ποσού 8.507,40€ για ανακριβή έκδοση 901 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών με συνολική αποκρυβείσα αξία 34.029,62€ πλέον Φ.Π.Α. 7.826,81€. Οι συγκεκριμένες αυτοτελείς παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ήτοι: $34.029,62€ * 25\% = 8.507,40€$.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 30-12-2019 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/...../2019 εντολής ελέγχου που τροποποίησε την με αριθμό

...../...../2019 εντολή ελέγχου. Ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα στις 13-9-2019 το με αριθμό/2019 αίτημα παροχής αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 ν.4174/2013. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στις 20-9-2019 προσκομίζοντας το βιβλίο εσόδων-εξόδων, τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και γενικότερα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα στοιχεία από τις συναλλαγές των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα και επέδωσε στις 2-10-2019 στον προσφεύγοντα το με αριθμό/2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, με το οποίο αιτήθηκε αποδεικτικά στοιχεία για συγκεκριμένες 5 πρωτογενείς καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα συνολικού ποσού 8.203€ στη χρήση 2013 και 4 πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 7.502,18€ στη χρήση 2014. Στο εν λόγω αίτημα ανταποκρίθηκε ο προσφεύγων με το με αριθμό/2019 υπόμνημά του, όλους τους ισχυρισμούς του οποίου έκανε δεκτούς ο έλεγχος. Επίσης, ο έλεγχος πραγματοποίησε επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των τιμολόγιων παροχής υπηρεσιών και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων και διαπίστωσε ότι σε 566 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ο προσφεύγων τη χρήση 2013 και σε 901 τιμολόγια που εξέδωσε τη χρήση 2014, τιμολόγησε και εισέπραξε από τους πελάτες του -εκτός της αμοιβής του πλέον Φ.Π.Α. και των εκτελωνιστικών εξόδων για τα οποία εκδόθηκαν νόμιμα παραστατικά επ' ονόματι των πελατών του- και ένα ποσό κυμαινόμενο από 7€ έως και 120€ ανά παραστατικό τη χρήση 2013 και ένα ποσό κυμαινόμενο από 10€ έως 135€ για τη χρήση 2014, του οποίου η περιγραφή στα τιμολόγια είναι «επαγγελματικές δαπάνες». Το ποσό αυτό δε συνοδευόταν από δικαιολογητικά. Ο προσφεύγων είχε συντάξει διπλότυπη αριθμημένη αναλυτική «Κατάσταση Επαγγελματικών Δαπανών» για λογαριασμό του κάθε πελάτη άνευ δικαιολογητικών, στην οποία έχει αναγράψει τα συγκεκριμένα ποσά – δαπάνες με αιτιολογία και τα στοιχεία του πελάτη. Τα ποσά αυτά δεν είχαν αναγραφεί ως έσοδα στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων του προσφεύγοντα. Ο έλεγχος θεώρησε ότι και αυτά τα ποσά αποτελούσαν αμοιβή του προσφεύγοντα, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι: α)πραγματοποιήθηκαν τα συγκεκριμένα έξοδα, β) πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του συγκεκριμένου πελάτη, γ)έγιναν από πρόσωπο μη υπόχρεο ή απαλλασσόμενο από την έκδοση φορολογικού στοιχείου, δ)ήταν περίπτωση που η έκδοση απόδειξης δαπάνης στο όνομα του τρίτου ήταν εξαιρετικά δυσχερής. Τα τιμολόγια αυτά θεωρήθηκαν ως ανακριβή, καθώς τα συγκεκριμένα ποσά έπρεπε, σύμφωνα με τον έλεγχο, να έχουν αναγραφεί ως αμοιβή του προσφεύγοντα και να έχουν συμπεριληφθεί στα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα έσοδα στο βιβλίο εσόδων-εξόδων του. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο επέδωσε στον προσφεύγοντα στις 5-12-2019, μαζί με τις με αριθμό/..... και/..... προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015, τους/..... και/..... προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και τους/..... και/..... προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α.. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το από 23-12-2019 υπόμνημά του, στο οποίο ανέφερε ότι τα συγκεκριμένα ποσά αφορούν έξοδα που γίνονται για λογαριασμό του εκάστοτε πελάτη του και κατ' εντολή του (όπως φιλοδωρήματα ή μικροαμοιβές των εμπλεκόμενων λιμενεργατών,

φορτοεκφορτωτών για επίσπευση της εκφόρτωσης, ναυτεργατών, κλπ) και ότι δεν υποχρεούνται να έχει δικαιολογητικά για αυτές τις δαπάνες, σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 0846/7 ΠΟΛ 141/24-7-1979, αλλά αρκεί να έχει αριθμημένη διπλότυπη αναλυτική κατάσταση δαπανών για λογαριασμό του πελάτη άνευ δικαιολογητικών (όπως και έχει). Ο ισχυρισμός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, διότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οιοδήποτε σχετικό συμφωνητικό που να αναφέρονται οι συγκεκριμένες δαπάνες που ανέλαβε ο προσφεύγων για τους πελάτες του, ούτε προκύπτουν τα παραστατικά που αυτές οι δαπάνες αφορούν. Επιπλέον, ο έλεγχος σημείωσε στις εκθέσεις ελέγχου ότι δεν προέβη σε κρίση του ύψους των δαπανών αυτών, αλλά α) διαπίστωσε ότι τα ποσά αυτά τα είχε εισπράξει ο προσφεύγων χωρίς να τα έχει δηλώσει ως έσοδα και β) στην επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΠΟΛ αναφέρεται ρητά ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κρίνει εάν υπήρχε ιδιαίτερη δυσχέρεια για έκδοση παραστατικών ή αν ο αντισυμβαλλόμενος δεν ήταν υπόχρεος έκδοσης φορολογικού στοιχείου. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Όλες οι πληρωμές που πραγματοποιεί ένας εκτελωνιστής πραγματοποιούνται κατά εντολή και για λογαριασμό των πελατών του και δεν αφορούν δικές του δαπάνες ή πληρωμές – αποδίδει λογαριασμό με την προβλεπόμενη στην εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 0846/7 ΠΟΛ 141/24-7-1979 «αριθμημένη διπλότυπη αναλυτική κατάσταση δαπανών για λογαριασμό του πελάτη άνευ δικαιολογητικών»
- Η προβλεπόμενη στην εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 0846/7 ΠΟΛ 141/24-7-1979 κατάσταση για δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά προβλέπεται και στην ΠΟΛ.1078/ 17-3-2014
- Οι ίδιοι οι πελάτες του γνωρίζουν, ελέγχουν και επιβάλλουν τον καθορισμό της αμοιβής του και το ύψος των μικροεξόδων αυτών
- Ο έλεγχος δεν προέβη ως όφειλε και είχε υποχρέωση τον αριθμό των διασαφήσεων, των ποσοτήτων εκτελωνισμού, του όγκου αυτών και όλων των πραγματικών περιστατικών, καθιστώντας έτσι τον ίδιο τον προσφεύγοντα υπόχρεο ελέγχου αντί του εντολέα του
- Ο έλεγχος όφειλε να αναζητήσει έστω και δειγματοληπτικά τις πράξεις αυτές από τους πελάτες του προσφεύγοντα
- Τα συγκεκριμένα ποσά αποτελούν δαπάνες του κάθε εισαγωγέα ή πελάτη του εκτελωνιστή και θα αναγνωριστούν ή όχι από έλεγχο σε αυτούς – δεν αποτελούν έσοδα του προσφεύγοντα εκτελωνιστή
- Δεν ήταν υποχρεωμένος ο προσφεύγων να έχει γραπτή συμφωνία με τους πελάτες του όπου θα αναφέρονται οι συγκεκριμένες δαπάνες, καθώς η αποδοχή και πληρωμή των τιμολογίων που ο ίδιος εκδίδει αποδεικνύει τη γνώση και αποδοχή των δαπανών αυτών από τους πελάτες του

- Ο καταλογισμός όλων αυτών των μικροδαπανών, αν και έγιναν κατ' εντολή και για λογαριασμό του εισαγωγέα πελάτη του, αμφισβητεί τον πυρήνα του εκτελωνιστικού επαγγέλματος, αλλά και «τη βασική αρχή του υπόχρεου» γιατί ο εκτελωνιστής είναι τρίτος, δεν είναι ο υπόχρεος
- Όλες αυτές οι δαπάνες πρέπει να κριθούν σε επίπεδο εισαγωγέα και όχι στον προσφεύγοντα εκτελωνιστή
- Ένα φιλοδώρημα σε λιμενεργάτες, ναυτικούς και άτομα που εμπλέκονται στη διαδικασία της φόρτωσης και εκφόρτωσης από τα πλοία των προς εκτελωνισμό αγαθών δεν προβλέπεται έκδοση στοιχείου ούτε υποχρέωση λήψης στοιχείων, όπως ισχύει και για τα μικροδώρα που καταβάλλουν όλες οι επιχειρήσεις
- Δεν όφειλε ο ίδιος να αποδείξει ότι οι δαπάνες έγιναν από πρόσωπο μη υπόχρεο ή απαλλασσόμενο από την έκδοση φορολογικού στοιχείου, αλλά ο έλεγχος, ο οποίος έχει και το βάρος της απόδειξης (ΣτΕ 1514/2012)
- Οι επικαλούμενες από τον έλεγχο αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. και του Υπουργείου, καθώς και η ανάλυση και ερμηνεία Κ.Β.Σ. του Δημήτρη Σταματόπουλου είτε είναι μη σχετικές με τη συγκεκριμένη περίπτωση είτε είναι ενισχυτικές του προσφεύγοντα και αντίθετες της θέσης του ελέγχου
- Ο έλεγχος δεν παρέχει σαφή και ειδική αιτιολογία

Ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθμό ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/2020, στο οποίο αναφέρει ότι δικαιώνονται οι θέσεις του βάσει της απάντησης ΔΕΛ ΕΞ/2019 της Διεύθυνσης Ελέγχων.

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 2 «Τρόπος απεικόνισης Συναλλαγών» της Υποπαραγράφου Ε.1 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» της Παραγράφου Ε «ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ, ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ» του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012):

«1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. ... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 6 «Τιμολόγηση Συναλλαγών» της Υποπαραγράφου Ε.1 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» της Παραγράφου Ε «ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ, ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ» του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012):

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

3. Επίσης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.

4. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α..

5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. εκδίδουν τιμολόγιο.

Για το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως τα οριζόμενα, για την πώληση αγαθών, στις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου αυτού, για δε τις επαναλαμβανόμενες αγορές τα οριζόμενα στην παραπάνω παράγραφο 2.

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.

Εξαιρετικά για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αντιπρόσωπο (παραγγελιοδόχο) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου (παραγγελέα), εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, το αργότερο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων.

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 εφαρμόζεται αναλόγως η

παράγραφος 5 του παρόντος άρθρου. 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.

Στις περιπτώσεις χορήγησης αμοιβών (προμηθειών), που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, δύναται ο λήπτης των υπηρεσιών, υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, να εκδίδει εκκαθάριση έως το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων με την προϋπόθεση, ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής.

Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.

β) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στην παράγραφο 4 του άρθρου 11 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248).

γ) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

δ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α., τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και ο Α.Φ.Μ. του.

ε) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

στ) Όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά», «Καθεστώς περιθωρίου - Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας» αντιστοίχως.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ. Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ..

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Ειδικά επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία.

...

19. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση.»

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 10 «Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών» της Υποπαραγράφου Ε.1 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» της Παραγράφου Ε «ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ, ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ» του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012):

«8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

Επειδή, όπως όριζε η ΠΟΛ.141/1979:

«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.λπ.), 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. Η απόδειξη αυτή δύναται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 29 του Κώδικα τούτου, να εκδίδεται σε περισσότερα αντίτυπα, με τον όρο ότι στα επί πλέον αντίτυπα θα αναγράφεται εντύπως ή με σφραγίδα η ένδειξη του προορισμού τους. Ευνόητο είναι, ότι ένα από τα αντίτυπα αυτά θα επισυνάπτεται στο αντίτυπο του τιμολογίου που παραδίδεται από τον εκτελωνιστή στον πελάτη του.

Όμοια απόδειξη δαπάνης εκδίδεται από τον εκτελωνιστή και στην περίπτωση που ο λαμβάνων, αν και είναι υπόχρεος σε έκδοση αποδεικτικού στοιχείου, αρνείται να εκδώσει τούτο, υποχρεούμενος να υποβάλλει στον Οικονομικό Έφορο και τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Σ. φορολογικά στοιχεία, βάσει των οποίων επιβάλλονται και οι νόμιμες κυρώσεις εις βάρος των παραβατών.

Για τις περιπτώσεις που είναι εξαιρετικά δυσχερής 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 ΤΑΧΙ, 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, σύμφωνα με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΔΕΛ 1179330 ΕΞ 2019/ 24-12-2019:

«Κατόπιν του ανωτέρω σχετικού, με το οποίο θέτετε ζητήματα φορολογικού ελέγχου εκτελωνιστών για τις χρήσεις από το 2013 και μετά, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ.- π.δ.186/1992 (ισχύς έως 31.12.2012) όσο και με αυτές του Κ.Φ.Α.Σ. ν. 4093/2012 (ισχύς 01.01.2013-31.12.2014), καθώς και κατά την πάγια

θέση της Διοίκησης, παρέχονταν στον εκτελωνιστή η δυνατότητα σύνταξης αριθμημένης διπλότυπης αναλυτικής κατάστασης μικροδαπανών που ενεργούσε για λογαριασμό του πελάτη του (π.χ. καταβολή μικροποσών απευθείας σε εργάτες, άνοιγμα κιβωτίων, καταβολή μικροποσών για αγορά χαρτοσήμου, φωτοτυπίες κ.λπ.), άνευ δικαιολογητικών (νόμιμων παραστατικών εξόδων), το συνολικό ποσό της οποίας καταχωρείτο στο Τ.Π.Υ. που εξέδιδε προς τον πελάτη του, το οποίο ωστόσο δεν περιλαμβανόταν στην αξία της συναλλαγής που αναγραφόταν στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών (δεδομένου ότι οι εν λόγω μικροδαπάνες αφορούσαν έξοδα για λογαριασμό του πελάτη τους).

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ισχύς από 1.1.2015 και μετά) ορίζεται ότι η οντότητα εφαρμόζει τις κατάλληλες, κατά την κρίση της, δικλίδες, προκειμένου να διασφαλίσει ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός.
3. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι δαπάνες που διενεργούνται για λογαριασμό του πελάτη, θα πρέπει να συνοδεύονται με τα κατάλληλα παραστατικά για τη τεκμηρίωσή τους, είτε αυτά έχουν εκδοθεί στο όνομα του πελάτη είτε όχι. Περαιτέρω, η δυνατότητα που παρέχονταν στους εκτελωνιστές με τις προϊσχύουσες διατάξεις αναφορικά με τη σύνταξη διπλότυπης αναλυτικής κατάστασης δαπανών για λογαριασμό του πελάτη άνευ δικαιολογητικών, δεν έρχεται σε αντίθεση με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4308/2014.
4. Κατόπιν των ανωτέρω, οι δαπάνες για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους εκ μέρους των εκτελωνιστών, εξαιρουμένων όμως των περιπτώσεων για τις οποίες, είτε είναι εξαιρετικά δυσχερής η έκδοση αποδείξεων δαπανών στο όνομα του τρίτου εκ μέρους του εκτελωνιστή, είτε λόγω της φύσης και του ύψους αυτών δεν αξιολογούνται από τον έλεγχο, αυτές δύνανται να προστεθούν στα φορολογητέα έσοδα του εκτελωνιστή, δεδομένου ότι εισπράχθηκαν μέσω του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών που εξέδωσαν στον πελάτη τους. Σε κάθε περίπτωση το θέμα ως πραγματικό, **εναπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής** που διεξάγει τον έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 2755/1987 του ΣτΕ: «δεν αναγνωρίζεται ως έξοδο ποσό που αναγράφεται στα θεωρημένα εξοδολόγια εκτελωνιστή, γιατί δεν έχει εκδοθεί γι' αυτό το νόμιμο κατά τον Κώδικα φορολογικό στοιχείο, που στη συγκεκριμένη περίπτωση ήταν το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (του τρίτου)».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 4118/1997 του ΣτΕ:

«Η αναιρεσίβλητη επεβάρυνε το λογαριασμό της «ΕΚΤΕΛΩΝΙΣΤΙΚΑ» με δαπάνες τελωνειακών διατυπώσεων και τελωνειακών εξόδων που πραγματοποιήθηκαν από τους εκτελωνιστές της για λογαριασμό της κατά τον εκτελωνισμό εμπορευμάτων, ύψους 75.486.032 δρχ.

Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ορισμένες από τις δαπάνες αυτές, που περιλαμβάνονταν στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των εκτελωνιστών, δεν καλύπτονταν από νόμιμα παραστατικά στοιχεία, τα οποία έπρεπε να επισυνάπτονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αλλά, αντί αυτών, οι εκτελωνιστές είχαν εκδώσει και επισυνάψει αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών. Δοθέντος όμως ότι ο αριθμός των αντίστοιχων εγγραφών ήταν υπερβολικά μεγάλος (6.200), με αποτέλεσμα να καθίσταται δυσχερής ο έλεγχος, η φορολογική αρχή ήλεγξε μόνον 25 από τις εγγραφές αυτές, βάσει δε του ελέγχου αυτού προσδιόρισε κατά προσέγγιση τις μη αναγνωριζόμενες δαπάνες σε 28.662.600 δρχ.

Το διοικητικό εφετείο, με τη σκέψη ότι, εφόσον τα βιβλία και στοιχεία της αναιρεσίβλητης κρίθηκαν επαρκή, η φορολογική αρχή όφειλε να προβεί στον έλεγχο μιας εκάστης εγγραφής, για την οποία δεν υφίσταται νόμιμο παραστατικό στοιχείο, και όχι στον κατά προσέγγιση προσδιορισμό των μη εκπιπτόμενων δαπανών, δέχθηκε την έκπτωση της δαπάνης αυτής, εκτός από ποσό 115.565 δρχ., για το οποίο η φορολογική αρχή είχε διαπιστώσει, δειγματοληπτικά, κατά τα ανωτέρω, την έλλειψη δικαιολογητικών.

Η κρίση όμως αυτή του διοικητικού εφετείου δεν είναι νόμιμη, διότι, εφόσον η φορολογική αρχή είχε πάντως αμφισβητήσει την ύπαρξη νόμιμων δικαιολογητικών για το επίδικο ποσό των 28.662.600 δρχ., το δικαστήριο της ουσίας, προκειμένου να αναγνωρίσει τη δαπάνη αυτή, όφειλε να βεβαιώσει, θετικά, ότι είχαν εκδοθεί τα νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία, στα οποία στηριζόταν η σχετική εγγραφή των βιβλίων της αναιρεσίβλητης, εκδίδοντας προς τούτο, αν παρίστατο ανάγκη, και προδικαστική απόφαση. Συνεπώς η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να αναιρεθεί κατά το μέρος αυτό, κατά τα βασίμως με την κρινόμενη αίτηση προβαλλόμενα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 327/2000 του ΣΤΕ:

«Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη απόφαση, οι εισαγωγές που ενήργησε η αναιρεσίβλητη επιβαρύνθηκαν με διάφορες δαπάνες εκτελωνισμού των εμπορευμάτων, που αναγράφονται στα εξοδολόγια των εκτελωνιστών. Από το κονδύλιο αυτό, συνολικού ύψους 1.357.836 δραχμών, η φορολογική αρχή αναγνώρισε προς έκπτωση ποσοστό 20%, το οποίο δέχθηκε ότι αντιπροσωπεύει αναγκαίες δαπάνες για τον εκτελωνισμό των εμπορευμάτων για τις οποίες είναι εξαιρετικά δυσχερής η έκδοση αποδείξεων. Δεν αναγνώρισε όμως το υπόλοιπο ποσοστό 80% των ως άνω δαπανών με την αιτιολογία ότι άλλες από αυτές αφορούν τους εκτελωνιστές και άλλες δεν εξειδικεύονται και δεν υπάρχουν αποδείξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Σ. (ΣΣ. Αποδείξεις δαπανών άρθρο 15 ΚΒΣ).

Το διοικητικό εφετείο έκρινε ότι η αιτιολογία αυτή δεν είναι νόμιμη γιατί δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ποιές από τις δαπάνες αυτές ανήκουν σε κάθε κατηγορία από τις ανωτέρω δύο, στις οποίες τις κατέταξε η φορολογική αρχή, ώστε να καταστεί εφικτός ο έλεγχος της νομιμότητας και της ορθότητας των λόγων για τους οποίους δεν αναγνωρίστηκαν, ενώ δεν δικαιολογείται και το ποσοστό 20% που έγινε δεκτό.

Με τις σκέψεις αυτές το διοικητικό εφετείο επικύρωσε την κρίση του διοικητικού πρωτοδικείου που αναγνώρισε προς έκπτωση το σύνολο του επιδίκου κονδυλίου. Η κρίση, όμως, αυτή δεν είναι νομίμως αιτιολογημένη σύμφωνα και με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, καθόσον αν και η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την ανωτέρω δαπάνη λόγω ελλείψεως νομίμων δικαιολογητικών, το εφετείο δέχθηκε την έκπτωση της δαπάνης αυτής με τη σκέψη ότι είναι αόριστη και ως εκ τούτου μη νόμιμη η αιτιολογία απορρίψεως της από τη φορολογική αρχή, χωρίς να εκφέρει δική του ουσιαστική κρίση και χωρίς να βεβαιώνει θετικά όπως όφειλε, ότι είχαν εκδοθεί τα νόμιμα για την έκπτωση της δαπάνης δικαιολογητικά.

Για το λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο με την κρινόμενη αίτηση, η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να αναιρεθεί κατά το μέρος αυτό.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα σχετικό έγγραφο (όπως για παράδειγμα εξουσιοδοτήσεις, ιδιωτικά συμφωνητικά κατατεθειμένα στην Δ.Ο.Υ.), απ' όπου να προκύπτει το είδος των συγκεκριμένων ποσών που φέρεται να εντέλλεται να πληρώσει σε κάθε στάδιο εκτελωνισμού, ούτε τα παραστατικά βάσει των οποίων για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν οι πληρωμές αυτές, ούτε προσδιορίζονται ειδικά και συγκεκριμένα οι πληρωμές αυτές προκειμένου να αποδειχθεί το αληθές του ισχυρισμού. Επισημαίνεται ότι τις συγκεκριμένες «δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά» τις έχουν εκπέσει οι πελάτες του προσφεύγοντα, καθώς αποτελούν μέρος του τιμολογίου που εξέδωσε ο προσφεύγων. Αυτό δε συνεπάγεται ότι αυτές ορθά εκπέσθηκαν από τους πελάτες του προσφεύγοντα, αλλά αντιθέτως αποδεικνύεται ότι με αυτό τον τρόπο ουδέποτε δηλώθηκαν και φορολογήθηκαν τα συγκεκριμένα ποσά ως έσοδα από οιονδήποτε.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν προέβη σε εκτίμηση αριθμού διασαφήσεων, ποσοτήτων εκτελωνισμού και άλλων πραγματικών περιστατικών προκειμένου να κρίνει αυτά τα φερόμενα ως έξοδα. Τα ποσά αυτά δεν κρίθηκαν με βάση των όγκο των συναλλαγών ή από το ύψος τους, αλλά με βάση το γεγονός ότι δεν συνοδεύονται από δικαιολογητικά του Κ.Φ.Α.Σ. – νόμιμα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για λογαριασμό του κάθε πελάτη. Η αιτιολογία που έχει αναγραφεί στη διπλότυπη «Κατάσταση Επαγγελματικών Δαπανών» για λογαριασμό του κάθε πελάτη άνευ δικαιολογητικών, είναι γενική, δεν επιδέχεται εκτιμήσεως και δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση της δαπάνης (π.χ. ανοικτικά, μεταφορά από/εις ελεγκτήριο, μεταφορά εις αποθήκη, εργατικά φορτώσεως/εκφορτώσεως, μολυβοσφράγιση, προληπτική-ένσημα), ώστε να αποδεικνύεται ότι δεν προβλέπεται η έκδοση παραστατικών του Κ.Φ.Α.Σ. από τον εισπράξαντα (ο οποίος δεν προκύπτει), ούτε σε ποιόν αφορά η φερόμενη ως δαπάνη αυτή. Σημειώνεται ότι η γενική αυτή περιγραφή αναφέρεται και σε ειδικότητες και εργασίες για τις οποίες οι εργασίες διενεργούνται πλέον (η ΠΟΛ είναι του 1979) και αμείβονται από το Δημόσιο ή από εταιρείες που δραστηριοποιούνται στο χώρο όπου λαμβάνουν χώρα (μεταφορές κλπ), όπως για παράδειγμα: α)η καταβολή μικροποσών απευθείας σε ελεύθερους εργάτες (όρος ο οποίος δεν υφίσταται πλέον φορολογικά και ασφαλιστικά), καθώς πρόκειται για εξαρτημένη εργασία, όπου ο

εκάστοτε εργοδότης έχει υποχρέωση αναγγελίας και ασφάλισης του εργάτη και του καταβάλει και την αμοιβή του με την μισθοδοτική κατάσταση, β)η καταβολή αμοιβών σε εργάτες του ΟΛΠ, αμοιβών για την διαλογή συσκευασίας, τοποθέτησης και μεταφοράς των εμπορευμάτων εντός των τελωνιακών χώρων μέχρι πέρατος του εκτελωνισμού, καθώς επίσης πρόκειται για εξαρτημένη εργασία (υπάλληλοι του ΟΛΠ οι οποίοι αμείβονται από τον ΟΛΠ – εφόσον ο ΟΛΠ απαιτεί ή εισπράττει αμοιβή για τους εργάτες αυτούς από τους αντισυμβαλλόμενους είναι υποχρεωμένος να εκδίδει παραστατικό – τιμολόγιο), γ)οι εργασίες ανοίγματος των κιβωτίων καθώς και άλλες συναφείς με τον εκτελωνισμό εργασίες εκτελούνται από τον εκτελωνιστή ή από αμειβόμενους από αυτόν υπαλλήλους ή εργάτες (για τους οποίους υποχρεούνται σε αμοιβή και ασφάλιση ο εργοδότης τους), στην περίπτωση που δεν αφορούν εργασίες υπαλλήλων του ΟΛΠ ή του Ελληνικού Δημοσίου (Τελωνιακών κλπ), δ)οι υπηρεσίες μεταφοράς δειγμάτων στο Χημείο προς εξέταση, η καταβολή μικροποσών για αγορά χαρτοσήμου, η φωτοτύπηση εγγράφων, τηλεφωνήματα και μετακίνηση με TAXI είναι υπηρεσίες για τις οποίες προβλέπεται η έκδοση των σχετικών φορολογικών παραστατικών από τις διατάξεις του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ).

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

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30-12-2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 28-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	4.664,14€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.783,54€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	358,78€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.806,46€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	10.418,35€
---------------	------------

Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	3.125,51€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	1.456,02€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.999,88€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	4.125,96€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.171,43€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.297,39€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	7.826,81€
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	2.348,04€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.174,85€

Πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 (πράξη/2019): 4.000€

Πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 (πράξη/2019): 8.507,40€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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