



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/12/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1882

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **17/8/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**....., κατά α) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, γ) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, δ) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και ε) της από **6/7/2020** έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις και τη σχετική έκθεση της ΔΟΥ Αμπελοκήπων των οποίων ζητείται η

ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **17/8/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**:....., 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 τη με αριθ./**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 558,20€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 279,10€ δη σύνολο φόρου **837,30€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ποσού **5.764,57€**.
- ✓ Με τη με αριθ./**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 1.262,33€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 315,58€ δη σύνολο φόρου **1.577,91€** κατόπιν διαπίστωσης φορολογητέας αποκρυβείσας ύλης ποσού **735,18€** και εσφαλμένης μεταφοράς προς συμψηφισμό ζημίας προηγούμενης χρήσης ύψους **3.617,65€**.
- ✓ Με τη με αριθ./**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 224,52€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 22,45€ δη σύνολο φόρου **246,97€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ποσού **774,20€**.
- ✓ Με τη με αριθ./**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 194,30€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 19,43€ δη σύνολο φόρου **213,73€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ποσού **670,00€**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από **6/7/2020** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, σε εκτέλεση της με αριθ./**2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το αριθ. πρωτ./**2019** έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν η από **22/10/2019** έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και οι από **22/10/2019** πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994 και Ν.4172/2013 και ΦΠΑ Ν.2859/2000, σύμφωνα

με τις οποίες η προσφεύγουσα:

- για τη φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2015 δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε 14 περιπτώσεις επικήδειων τελετών, με την καθαρή αξία της αποκρυσβείσας ύλης να ανέρχεται στο ποσό των 5.764,57€ πλέον ΦΠΑ 1.025,43€ κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).
- για τη φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2016 εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε 2 περιπτώσεις επικήδειων τελετών και δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε 3 περιπτώσεις επικήδειων τελετών, με την καθαρή αξία της αποκρυσβείσας ύλης να ανέρχεται στο ποσό των 735,18€ πλέον ΦΠΑ 173,31€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).
- για τη φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2017 δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε 4 περιπτώσεις επικήδειων τελετών, με την καθαρή αξία της αποκρυσβείσας ύλης να ανέρχεται στο ποσό των 774,20€ πλέον ΦΠΑ 185,80€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).
- για τη φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2018 εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε 4 περιπτώσεις επικήδειων τελετών, με την καθαρή αξία της αποκρυσβείσας ύλης να ανέρχεται στο ποσό των 670,00€ πλέον ΦΠΑ 160,80€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ισχυριζόμενη ότι:

1. Η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βασίσθηκε σε αυθαίρετη διασταλτική ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή του Ν. 4308/2014.
2. Δεν θεωρούνται αμοιβή των γραφείων τελετών δαπάνες που γίνονται για λογαριασμό του πελάτη και επομένως, ο έλεγχος πλημμελώς και εσφαλμένα εφάρμοσε τις οικείες διατάξεις περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τις σχετικές εγκυκλίους οι οποίες δεν είναι δεσμευτικές, καθώς στερούνται εκτελεστότητας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/13 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 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 τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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, με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013, (όπως ίσχυε από 23/7/2013 μέχρι την τροποποίηση με τον Ν.4549/2018) 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 το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων....».

Επειδή, με την παρ. 2 του ανωτέρω άρθρου, όπως τροποποιήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.3 του άρθρου 115 του Ν.4549/2018 (και σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 18 του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου ισχύει από το φορολογικό έτος 2018 και μετά), ορίζεται ότι: « ...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. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή, με το 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: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση».

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, στο υπ' αριθ. πρωτ. Δ15Β 1079725 ΕΞ2011 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας - Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων (15^η), 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, για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των συγγενών του θανόντος, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ., εφόσον σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι, για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των πιο

πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ.1139484/2521/A0012/14.2.1995) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαίτης, 2011, Θ. 4.7.9, σελ. 279], διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ.7.78, σελ. 740]. Οι δαπάνες αυτές, θεωρείται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα βιβλία από τις επιχειρήσεις αυτές. (εγκ.Σ.430/34/ΠΟΛ.48/9.2.1988) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαίτης, 2011, Θ. 6.1.1, σελ. 332].

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

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 τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, βάσει της από **22/10/2019** έκθεσης ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα, αρχικά:

- η με αριθ./**2019** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, συνολικού ποσού **3.500,00€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) σε 14 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 5.764,57€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ επισύροντας τις κυρώσεις του αρθ. 54 παρ.1 περ. θ' και 2 περ. γ' του Ν.4174/2013 ήτοι: $14 \times 250,00 = 3.500,00€$.
- η με αριθ./**2019** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 58^Α παρ.1 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **86,66€**, λόγω α) μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε 3 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 485,18€, πλέον ΦΠΑ 23% και 24% συνολικά 114,82€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθ.13 παρ.1 του ΚΦΔ ήτοι: $114,82 \times 50\% = 57,41€$ και β) ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε 2 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 250,00€, πλέον ΦΠΑ 23% και 24% συνολικά 58,50€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθ. 13 παρ.1 του ΕΛΠ ήτοι: $58,50 \times 50\% = 29,25€$.
- η με αριθ./**2019** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 58^Α παρ.1 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **92,90€**, λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε 4 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 774,20€, πλέον ΦΠΑ 24% 185,80€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθ. 13 παρ.1 του ΕΛΠ ήτοι: $185,80 \times 50\% = 92,90€$.
- η με αριθ./**2019** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 58^Α παρ.1 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **80,40€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε 4 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 670,00€, πλέον ΦΠΑ 24% 160,80€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθ. 1 παρ.1 του ΕΛΠ ήτοι: $160,80 \times 50\% = 80,40€$.

Επειδή, κατά των με αριθ.,, και/2019 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, ασκήθηκε η με αριθ. πρωτ./2019 ενδικοφανής προσφυγή που απορρίφθηκε με τη με αριθ. **607 – 30/3/2020** απόφαση, της Υπηρεσίας μας. Η προσφεύγουσα, ως εκμεταλλευτής γραφείου τελετών δεν απέδειξε ότι α) οι αναγραφόμενες επί των εκδοθεισών ΑΠΥ δαπάνες, στις παραπάνω περιπτώσεις τέλεσης κηδείας, πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών της, χωρίς να αφορούν άμεσα ή έμμεσα παροχή της ίδιας, ούτε προσκόμισε στοιχεία για την έκδοση αυτών των δαπανών στο όνομά τους και β) ότι δεν είχε υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, με αποτέλεσμα ποσό

5.764,57€.για το 2015, ποσό 735,18€ για το 2016, ποσό 774,20€ για το 2017 και ποσό 670,00€ για το 2018 να εκληφθεί ως ακαθάριστη αμοιβή της από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω το ζήτημα της διάπραξης των ανωτέρω παραβάσεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με την προαναφερθείσα με αριθ. **607 – 30/3/2020** απόφαση του Προϊσταμένου της και **οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αυθαίρετης διασταλτικής ερμηνείας και εσφαλμένης εφαρμογής του Ν.4308/2014 και περί πραγματοποιηθεισών δαπανών για λογαριασμό των πελατών της, προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται.**

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσδιορισμός της διαφοράς φόρου εισοδήματος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στην από **6/7/2020** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της **22/10/2019** πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994 και Ν.4172/2013 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Από την προσφεύγουσα δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός που να αφορά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εκτελεστότητας των οικείων εγκυκλίων, αλυσιτελώς προβάλλεται** για την αιτιολογία των κρινόμενων πράξεων φορολογίας εισοδήματος, αφού σχετίζονται με τις εκθέσεις ελέγχου επιβολής προστίμων των άρθρων 54 και 58^Α του Ν.4174/2013, στις οποίες στοιχειοθετήθηκε η ύπαρξη αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης, με την επικύρωση των σχετικών πράξεων προστίμων, βάσει της αριθ. 607/2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17/8/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:.....**

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

- Η με αριθ. /**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	558,20
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	279,10
Καταλογιζόμενο ποσό	837,30

- Η με αριθ. /**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ

Αμπελοκήπων

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	1.262,33
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	315,58
Καταλογιζόμενο ποσό	1.577,91

- Η με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	224,52
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	22,45
Καταλογιζόμενο ποσό	246,97

- Η με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	194,30
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	19,43
Καταλογιζόμενο ποσό	213,73

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής 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.