



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/04/2022

Αριθμ. Αποφ.: 645

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

Ταχ. Δ/ση Τακαντζά 8-10,Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας 54639
Πληροφορίες Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο 2313-332246
E-Mail ded.thess@.aade.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 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **07-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, ατομική επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα «Γραφείο τελετών», με έδρα την, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμ.: **α)**/08-11-2021 οριστικής πράξης επιβολής διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **β)**/08-11-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, **γ)/08-11-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, και **δ)/08-11-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 15-12-2021 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας 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 της απόφασης.

Επί της από **07-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** 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 με αριθμό **..../08-11-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.439,96€, πλέον προστίμου αρ. 58 ΚΦΔ ποσού 719,98€, **ήτοι συνολικό ποσό 2.159,94€**, λόγω έκδοσης εξήντα έξι (66) ανακριβών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 9.614,87€, πλέον Φ.Π.Α. 2.250,13€ .
- Με την με αριθμό **...../08-11-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μειώθηκε η ζημία από την άσκηση ατομικής επιχείρησης κατά το ποσό των 1.881,45€, λόγω έκδοσης είκοσι τριών (23) ανακριβών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 1.881,45€ πλέον Φ.Π.Α. 451,55€.
- Με την με αριθμό **..../08-11-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 355,69€, πλέον προστίμου αρ. 58 ΚΦΔ ποσού 177,85€, **ήτοι συνολικό ποσό 533,54€**, λόγω έκδοσης τριάντα τριών (33) ανακριβών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 2.666,94€, πλέον Φ.Π.Α. 640,06€ κατά
- Με την με αριθμό **..../08-11-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, μειώθηκε η ζημία από την άσκηση ατομικής επιχείρησης κατά το ποσό των 169,35€, λόγω έκδοσης τριών (3) ανακριβών

φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 169,35€, πλέον Φ.Π.Α. 40,65€ κατά παράβαση του άρθρου 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της υπ'αριθμ./11-8-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016-2019 της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία νομίμως κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα, ενώ με το υπ' αριθμ./12-08-2020 έγγραφο του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./29-6-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Δ', (αρ. πρω. εισεχ. Δ.Ο.Υ. Καβάλας/07-07-2020), με το οποίο διαβιβάστηκε η από 29-6-2020 πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος που αφορά τον προσφεύγοντα και η οποία συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, μετά από επεξεργασία των κατασχεθέντων με την υπ'αριθμ...../10-03-2020 έκθεση κατάσχεσης, φορολογικών αρχείων ετών 2017-2019 και την προσκόμιση από τον προσφεύγοντα των φορολογικών αρχείων έτους 2016. Από τον έλεγχο των κατασχεθέντων και προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, διαπιστώθηκε η έκδοση εκατόν δέκα οχτώ (118) παραστατικών εσόδων (Α.Π.Υ.), στις οποίες αναγράφονταν δαπάνες για εργάτες ταφής, και φιλοδωρήματα, χωρίς να επισυνάπτονται τα αντίστοιχα παραστατικά. Επίσης, σε επιπλέον επτά (7) Α.Π.Υ. επισυνάπτονταν δαπάνες προγενέστερες της ημερομηνίας θανάτου. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις εν λόγω δαπάνες και θεώρησε ότι τα ποσά που εισπράχθηκαν αποτελούν στο σύνολό τους ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς, τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν χαρακτηρίζονται ως ανακριβή, με συνολική αξία ανακρίβειας 17.715€. Περαιτέρω, πραγματοποιήθηκε έλεγχος ως προς τον τρόπο εξόφλησης φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 500€ και διαπιστώθηκε ότι σε είκοσι εννέα (29) περιπτώσεις ιδιωτών πελατών, δεν τηρήθηκε η διαδικασία εξόφλησης με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής.

Βάσει της από ως άνω πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τα ευρήματα της οποίας υιοθέτησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καβάλας, συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../10-6-2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις. Ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./09-07-2021 υπόμνημά με τους ισχυρισμούς του, οι οποίοι απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/07-12-2021 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Αυθαίρετη και διασταλτική ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου. Σχετικά με την τιμολόγηση και τις εκκαθαρίσεις αγαθών τρίτου προς πώληση παρατίθενται οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7&8 του Π.Δ/τος 186/1992, του άρθρου 6 παρ.7&8 του Ν.4093/2012, καθώς και του άρθρου 12 του Ν.4308/2014, σύμφωνα με το οποίο: «για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής

πώλησης αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη». Από την ανάγνωση των διατάξεων αυτών διαπιστώνεται ότι ναι μεν στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, όταν αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, πλην όμως ο νομοθέτης αξιώνει τα πρωτότυπα δικαιολογητικά στοιχεία, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα – πελάτη, να παραδίδονται πάραυτα στον ίδιο τον εντολέα – πελάτη και όχι να παραμένουν στην κατοχή του εντολοδόχου. Στην περίπτωση του προσφεύγοντα, σε κάθε Α.Π.Υ. στη στήλη δαπανών υπάρχει υπογεγραμμένη βεβαίωση του εντολέα – πελάτη, ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες έγιναν για λογαριασμό του και ο ίδιος έλαβε τα πρωτότυπα παραστατικά. Η δήλωση αυτή έχει την ισχύ υπεύθυνης δήλωσης. Συνεπώς, σύμφωνα με την Ε.9053/Πολ. 89/15-5-1985 του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 1117049/15867/Γ0012/24-12-1997 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, δεν θεωρούνται αμοιβή των γραφείων τελετών ορισμένες δαπάνες που υποβάλλονται από αυτά και οι οποίες γίνονται για λογαριασμό του πελάτη. Από πουθενά δεν προκύπτει η διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών των δαπανών, παρά μόνο από τις εγκυκλίους, οι οποίες δεν θεσπίζουν υποχρεωτική ρύθμιση και δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα. Ο ν.4308/2014 δεν προβλέπει, ούτε αναφέρεται, ούτε υπονοεί τον προϊσχύοντα τρόπο έκδοσης Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. από τα γραφεία κηδειών, ούτε προβλέπεται ως διαδικασία από κάποια ισχύουσα νομοθετική διάταξη. Αξιοσημείωτο είναι το υπ' αριθμ./12-8-2019 έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, σύμφωνα το οποίο τα πρωτότυπα παραστατικά που εκδόθηκαν για δαπάνες αποδίδονται στον πελάτη, ενώ σκόπιμο είναι να φυλάσσονται φωτοαντίγραφα, προκειμένου να καταστεί δυνατή η απόδειξη των δαπανών αυτών κατά το φορολογικό έλεγχο. Η σκοπιμότητα δεν αποτελεί νομική υποχρέωση.

2. Ως προς τις αποδιδόμενες παραβάσεις της εξόφλησης κηδειών καθαρής αξίας 500€ και άνω (πλέον Φ.Π.Α.) χωρίς τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλο ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής, ουδέποτε υπήρξε τέτοια παράβαση, καθώς όσοι πελάτες προβαίνουν σε άμεση πληρωμή αυτή γίνεται πάντοτε μέσω τραπεζικού συστήματος. Εξαίρεση αποτελούν οι πελάτες που καταβάλλουν ένα μέρος μόνο της συνολικής αξίας των Α.Π.Υ.
3. Εκτελεστότητα διοικητικών πράξεων. Οι εγκύκλιοι δεν είναι εκτελεστές διοικητικές πράξεις.
4. Άρθρο 19 παρ.5 περ.γ' του Ν.2859/2000. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται τα ποσά που λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδεται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη

των υπηρεσιών που αφορούν (Πολ.1191/2014 ΚΦΑΣ). Σε ιδιαίτερη στήλη των επίμαχων Α.Π.Υ. αναγράφεται ότι οι δαπάνες έγιναν με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη. Η διαφύλαξη των εν λόγω παραστατικών δεν προκύπτει από πουθενά.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/13** (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:
α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του 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, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013: «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 εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ...»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) **εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά**».

Επειδή με το **άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014** (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «*Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς*», ενώ στο **άρθρο 5 παρ.5** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «*«Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος*».

Επειδή περαιτέρω, στο **άρθρο 7 των Ε.Λ.Π.** «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. *Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».*

Επειδή, στην **Πολ. 1003/31-12- 2014** - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «5.5.1 *Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».*

Επειδή, με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 ενσωματώθηκαν στην ελληνική έννομη τάξη οι λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και ουσιαστικά υλοποιήθηκε μια περαιτέρω απλοποίηση του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), προκειμένου να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και ρυθμιστικό για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες. Στα πλαίσια αυτού, το άρθρο 3 ρυθμίζει με πληρότητα το ζήτημα της τήρησης των λογιστικών αρχείων με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, Το άρθρο 5 παρέχει, σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, ένα ολοκληρωμένο πλέγμα ρυθμίσεων με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων, είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα. Στις παραγράφους 1 έως 2 ορίζεται ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. Στις παραγράφους 3 έως 5 εισάγονται πρόσθετες ρυθμίσεις για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και ιδιαίτερα η υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει με κατάλληλα τεκμήρια τις συναλλαγές και τα γεγονότα που την αφορούν, ενώ στην παράγραφο 6 ορίζεται η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα αυτά στον αντισυμβαλλόμενο είτε τα παραστατικά είτε τις σχετικές πληροφορίες.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 7 ορίζεται η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων προκειμένου να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και ακεραιότητα των τεκμηρίων, καθώς και για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) με σκοπό την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επειδή, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την

ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς, Ναούμ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, 3^η έκδοση 2017, σελ.34).

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι, όταν στις Α.Π.Υ. αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό πελατών, πρέπει αυτές να συνοδεύονται από κατάλληλα παραστατικά – τεκμήρια που να τεκμηριώνουν τις συναλλαγές που την αφορούν, καθώς και δικλείδες ασφαλείας, ώστε να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και η ακεραιότητα των τεκμηρίων. Ισχύει δηλαδή, η γενική αρχή της ύπαρξης δικαιολογητικού στοιχείου. (Ε.Λ.Π. Σταματόπουλος, εκδόσεις forin 2015, σελ. 241)

Επειδή, στο **άρθρο 65** του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, μόνη η αναγραφή δαπανών επί των Α.Π.Υ. δεν αποτελεί επαρκή τεκμηρίωση, στο βαθμό που δεν συνοδεύεται από τα παραστατικά εκείνα που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της δαπάνης και το ύψος αυτής. Στα πλαίσια εφαρμογής του ν.4308/2014, ο προσφεύγων οφείλει να τεκμηριώσει επαρκώς τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό τρίτου (πελατών του) και να διασφαλίσει την εγκυρότητα και την αξιοπιστία αυτών, δεδομένου ότι ενεπλάκη αδιαμφισβήτητα στη διαδικασία είσπραξης αυτών από τους πελάτες του. Με την παράλειψη επίδειξης των σχετικών παραστατικών δεν μπορεί να διασφαλιστεί το ύψος τέτοιων δαπανών. Η υπογραφή και μόνο του πελάτη επί του τιμολογίου δεν αποτελεί επαρκή απόδειξη, ούτε τεκμηριώνει με ασφάλεια τις εγγεγραμμένες στο τιμολόγιο δαπάνες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, 2019 διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση 125 Α.Π.Υ. από τον προσφεύγοντα σε διάφορους πελάτες λιανικής, συνολικής καθαρής αξίας 14.332,61€ πλέον Φ.Π.Α. 3.382,39€, στις οποίες αναγράφονταν, μεταξύ άλλων, δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, που αφορούσαν σε εργάτες ταφής και φιλοδωρήματα, για τις οποίες δεν υπήρχαν τα απαραίτητα παραστατικά (τεκμήρια), ενώ αντίθετα προσκομίστηκαν παραστατικά που αφορούσαν λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του, οι οποίες αναλυτικά ανά έτος διαμορφώνονται ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΩΝ Α.Π.Υ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
2016	66	9.614,87	2.250,13
2017	23	1.881,45	451,55
2018	33	2.666,94	640,06
2019	3	169,35	40,65

- Σε επτά περιπτώσεις έκδοσης και ειδικότερα των υπ' αριθμ., ..., ..., ...,/2018 και &/2019 Α.Π.Υ. επισυνάφθηκαν αποδείξεις λιανικής πώλησης που αφορούσαν δαπάνες ανθοπωλείων, οι οποίες ήταν προγενέστερες της ημερομηνίας θανάτου και γι' αυτό απορρίφθηκαν από τον έλεγχο.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε με κατάλληλα παραστατικά, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις των Ε.Λ.Π., την πραγματοποίηση των ως άνω δαπανών, ορθώς αυτές απορρίφθηκαν από το φορολογικό έλεγχο.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Ο ως άνω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς η μη εξόφληση δαπανών άνω των 500€ μέσω τραπεζικού συστήματος δεν καταλογίστηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, διοικητική είναι μία πράξη που έχει εκδοθεί από διοικητική αρχή ενταγμένη στη δημόσια διοίκηση υπό οργανική έννοια, ενώ η νομοθεσία που διέπει την έκδοσή της έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση δημόσιου σκοπού. (ΣΤΕ 896/2008)

Επειδή, η εκτελεστικότητα της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η καθοριζόμενη από τον κανόνα που αυτή θέτει συμπεριφορά είναι αμέσως υποχρεωτική για το διοικούμενο στον οποίο αφορά και εξασφαλίζεται συνήθως με ένα σύστημα κυρώσεων για τον παραβάτη. (Ε. Σπηλιωτόπουλος, Δίκαιο των διοικητικών πράξεων, τεύχος Α' σελ. 109).

Επειδή, κύριο χαρακτηριστικό της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας, σύμφωνα με το οποίο η ατομική διοικητική πράξη παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της από το χρόνο έναρξης ισχύος της μέχρι την τυχόν δικαστική προσβολή και την ακύρωσή της ή την τυχόν ανάκληση ή κατάργησή της δια της διοικητικής οδού.

Επειδή, οι εγκύκλιοι – οδηγίες είναι έγγραφα με τα οποία διευκρινίζονται νομοθετικές ρυθμίσεις που έχουν ήδη τεθεί σε ισχύ ή θα τεθούν συντόμως σε ισχύ και απευθύνονται στους υπαλλήλους ορισμένης υπηρεσίας προς υποβοήθηση του έργου τους (ΣΤΕ 2278/1991).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ατομικές διοικητικές πράξεις επιβολής φόρων και κυρώσεων, λόγω διαπίστωσης εκ μέρους της φορολογικής αρχής παράβασης των φορολογικών διατάξεων και για τις οποίες νομίμως ασκήθηκε η προβλεπόμενη από το αρ.63 του ν.4174/2013 ενδικοφανής προσφυγή.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Ο ως άνω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς αφορά στη φορολογία Φ.Π.Α.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **07-12-2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του
του με **ΑΦΜ** με

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ...../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.439,96 €	1.439,96 €
Πρόσθετος φόρος αρ. 58Α ΚΦΔ	719,98 €	719,98 €
Συνολικό ποσό	2.159,94 €	2.159,94 €

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

2)Υπ' αριθμ./08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Ζημία χρήσης	3.909,31	2.027,86	2.027,86	1.881,45

3)Υπ' αριθμ./08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	355,69	355,69
Πρόσθετος φόρος αρ. 58Α ΚΦΔ	177,85 €	177,85 €

Συνολικό ποσό	533,54 €	533,54 €
----------------------	-----------------	-----------------

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

4)Υπ' αριθμ./08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Ζημία χρήσης		4.347,03	4.177,68	4.177,68	169,35

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.