



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 21 / 12 / 2022

Αριθμός απόφασης: 4031

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών :

- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2016,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2017,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2018,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2019,

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 15.931,02 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.655,54 €, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας ποσού 7.965,51 €, ήτοι συνολικό ποσό **26.552,07 €**.

- Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 20.318,66 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.334,53 €, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας ποσού 10.159,33 €, ήτοι συνολικό ποσό **33.812,52 €**.

- Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 29.179,63 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.161,88 €, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας ποσού 14.589,81 €, ήτοι συνολικό ποσό **48.931,32 €**.

- Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 10.179,08 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.737,66 €, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας ποσού 5.089,54 €, ήτοι συνολικό ποσό **17.006,28 €**.

- Με την με αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου **10.036,10 €**.

- Με την με αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου **13.120,80 €**.

- Με την με αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου **17.562,00 €**.

- Με την με αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου **6.213,60 €**.

Ιστορικό:

Κατόπιν της με αριθμ.εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ), συνεπεία της απόΈκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Σημειώνεται ότι με τις υπ' αριθμ.Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος ποσά 5.018,05 €, 6.560,40 €, 8.781,00 € και 3.106,81 € αντίστοιχα. Κατά των ανωτέρω πράξεων, ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθμ. πρωτ.Ενδικοφανή Προσφυγή, η σιωπηρή απόρριψη της οποίας τεκμαίρεται ότι έλαβε χώρα την

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αναλυτικά παρατίθενται στην απόΈκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Παρείχε υπηρεσίες εκτελωνισμού για 425 οχήματα για τα οποία εξέδωσε ανακριβώς αντίστοιχα 425 παραστατικά εσόδων με συνολική αποκρυβείσα αξία 52.501,10 € (καθαρή αξία 42.465,00 € και Φ.Π.Α. 10.036,10 €).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Παρείχε υπηρεσίες εκτελωνισμού για 529 οχήματα για τα οποία εξέδωσε ανακριβώς αντίστοιχα 529 παραστατικά εσόδων με συνολική αποκρυβείσα αξία 69.790,80 € (καθαρή αξία 54.670,00 € και Φ.Π.Α. 13.120,80 €).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Παρείχε υπηρεσίες εκτελωνισμού για 761 οχήματα για τα οποία εξέδωσε ανακριβώς αντίστοιχα 761 παραστατικά εσόδων με συνολική αποκρυβείσα αξία 90.737,00 € (καθαρή αξία 73.175,00 € και Φ.Π.Α. 17.562,00 €).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Παρείχε υπηρεσίες εκτελωνισμού για 360 οχήματα για τα οποία εξέδωσε ανακριβώς αντίστοιχα 360 παραστατικά εσόδων με συνολική αποκρυβείσα αξία 32.103,60 € (καθαρή αξία 25.890,00 € και Φ.Π.Α. 6.213,60 €).

Έπειτα από αναλυτική καταγραφή όλων των παραστατικών εσόδων, ανά χρήση, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εκδίδει ένα παραστατικό εσόδου ανά εκτελωνισμό οχήματος, στο οποίο αναγράφει εκτός από το ποσό της αμοιβής και του Φ.Π.Α. που αναλογεί και διάφορα άλλα ποσά δαπανών, τα οποία φέρεται να έχει πληρώσει για λογαριασμό του εκάστοτε πελάτη της και για τα οποία απαιτεί την πληρωμή τους. Ο έλεγχος διαπίστωσε πως τα ποσά αυτά παρουσιάζουν μια περιοδικότητα και ομοιογένεια, δηλαδή κυμαίνονται μεταξύ 20,00 και 50,00 €, είναι ίδια ανά κατηγορία δαπάνης και στρογγυλοποιημένα. Για τα ποσά αυτά δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό.

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν επέδειξε στον έλεγχο παραστατικά για τα ποσά τα οποία αναφέρει ως δαπάνες, αλλά απαιτεί την πληρωμή τους από τους πελάτες, κρίθηκε από την ελεγκτική αρχή ότι αυτά αποτελούν μέρος των εσόδων του που θα έπρεπε να συμπεριληφθούν στα βιβλία του και στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο έλεγχος εκτίμησε πλημμελώς τα αποδεικτικά στοιχεία και οδηγήθηκε στο συμπέρασμα περί δήθεν ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά πλημμελή εκτίμηση του νόμου. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν βρίσκουν νόμιμο έρεισμα, είναι δε ουσιαστικά εσφαλμένες.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις έρχονται σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της ίσης μεταχείρισης έναντι του νόμου και την αρχή της αναλογικότητας, που βάσει του Συντάγματος εφαρμόζονται στις σχέσεις μεταξύ διοίκησης και φορολογουμένου και την αρχή της επιείκειας.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις παραβίασαν την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη, της σταθερότητας των διοικητικών καταστάσεων, καθώς και την αρχή της ασφάλειας δικαίου.
4. Η έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων έγινε κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας και ισότητας ενώπιον των φορολογικών βαρών, καθώς και κατά παράβαση υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεων και αρχών.
5. Μη νόμιμα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος. Ο έλεγχος εφάρμοσε εσφαλμένη και αυθαίρετη μεθοδολογία προσδιορισμού.
6. Έλλειψη αιτιολογίας σύμφωνη με τις επιταγές του άρθρου 17, παρ. 2 του Κ.Δ.Δ.

Επειδή, στις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 5, 8, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1 - Πεδίο εφαρμογής

[.....]

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

[.....]

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

[.....]

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

[.....]

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημιές.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

[.....]

5. 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 α-ναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

[.....]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

Άρθρο 8 - Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

[.....]

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

[.....]

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

[.....]

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

- β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.
- γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 11 - Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

Άρθρο 12 - Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

[.....]

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

[.....]

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

Άρθρο 13 - Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

ο στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται ότι:

«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 συνήθειες 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 και στην ΠΟΛ 1113/2.6.15, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες, αναφέρονται μεταξύ των άλλων και τα εξής:

«....γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«2. [...] 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 34 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. [...]»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, 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, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 141/24-07-1979, διευκρινίστηκε ότι:

«.....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 εκτελωνισμό του, θα πρέπει να βασίζονται σε νόμιμα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ. και θα πρέπει να επισυνάπτονται στο αντίτυπο του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών που παραδίδουν 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 κλπ.) 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 κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του αυτού κώδικα και στα δύο αντίτυπα της οποίας συνυπογράφει υποχρεωτικά ο λαμβάνων.....

Για τις περιπτώσεις που είναι εξαιρετικά δυσχερής η έκδοση αποδείξεων δαπανών στο όνομα του τρίτου, για την εκτέλεση συναφών με τον εκτελωνισμό εργασιών εντός του τελωνιακού χώρου μέχρι το τέλος του εκτελωνισμού, 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 στη κρίση του Οικ. Εφόρου και σε περίπτωση αμφισβήτησης των Διοικητικών Δικαστηρίων.»

Επειδή, στις περιπτώσεις που μεσολαβεί εκτελωνιστής για αγορές αγαθών από το εξωτερικό, ενεργώντας κατ' εντολή του "εισαγωγέα" τις απαραίτητες για τον εκτελωνισμό τους ενέργειες, είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι λαμβάνει υπηρεσίες (ΔΕΤΕ, Δικαιώματα ΟΛΠ, ναύλος και λοιπά έξοδα) για λογαριασμό τρίτου, του εντολέα του, οπότε εφαρμόζονται αναλογικά τα οριζόμενα στις διατάξεις των παρ. 8 και 7 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. Συνεπώς είναι δυνατόν ο εκτελωνιστής στο εκδιδόμενο τιμολόγιο για τη παροχή υπηρεσιών, να αναφέρει και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου και να επισυνάπτονται σ' αυτό τα παραστατικά που έχουν εκδοθεί για λογαριασμό του "εισαγωγέα - πελάτη. (εγγ.1029711/192/25-4-2005). (Ευθύμιος ΣΛΓτης, Κ.Β.Σ Ανάλυση και ερμηνεία μέχρι και τον Ν.3842/2010, Εpsi/ον 7, Αθήνα , 2011, σελ. 1173-1174)

Επειδή, όπως έχουν οι διατάξεις θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι οι εκτελωνιστές είναι δυνατόν να εκδίδουν και εκκαθαρίσεις λήψης υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις της 58 του άρθρου 12. Επειδή όμως προσφέρουν σύνθετο έργο, καταβάλλοντας φόρους — δασμούς για λογαριασμό του πελάτη τους, προσφέρουν τεχνικές υπηρεσίες διαδικασίας εκτελωνισμού, δέχονται και υπηρεσίες για λογαριασμό του πελάτη τους (φορτοεκφορτώσεις κλπ), πλην όμως κυριαρχεί η προσφορά υπηρεσιών, πρέπει αναλογικά με τις διατάξεις των παρ. 7 & 8 του άρθρου 12 να εκδίδουν θεωρημένο Τ.Π.Υ., στο οποίο θα αναλύουν τις δαπάνες που πραγματοποίησαν για λογαριασμό του πελάτη τους, οι οποίες απαραίτητα πρέπει να βασίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά, άλλως θα θεωρηθούν μέρος της αμοιβής τους. (Δημήτρης Σταματοπούλος, Ανάλυση και ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών βιβλίων και Στοιχείων, τς Τόμος, e/forin Φορολογικό Ινστιτούτο , Αθήνα , 2008, σελ. 1351-1352).

Επειδή, επίσης και με την **απόφαση του ΣτΕ 753/2012** με θέμα «*Δαπάνες επιχειρήσεων και παραγωγικότητα αυτών. Δαπάνες μισθοδοσίας, συντήρησης, εκτελωνισμού, τόκων δανείων, ελεγκτικής εταιρίας*» έγιναν δεκτά τα εξής:

«Εκτελωνιστικά έξοδα. Για την έκπτωση από την επιχείρηση δαπανών που ενήργησε εκτελωνιστής κατ' εντολήν και για λογαριασμό της, δεν αρκεί η έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών από τον εκτελωνιστή, στο οποίο αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες, αλλά απαιτείται και η ύπαρξη νομίμων δικαιολογητικών για τις δαπάνες αυτές, τα οποία επισυνάπτονται στο τιμολόγιο που παραδίδεται στην επιχείρηση».

Επειδή στην Απόφαση της **ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1078/2014** «Οδηγίες για την υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών, από 1.1.2014» αναφέρονται τα εξής:

«Εκτελωνιστές

Το ποσό της δαπάνης που τυχόν αναγράφεται στο τιμολόγιο του εκτελωνιστή, με βάση την κατάσταση που συντάσσει για μικροδαπάνες που ενεργεί για λογαριασμό του πελάτη του, δεν περιλαμβάνεται στην αξία της συναλλαγής που καταχωρείται στις καταστάσεις πελατών του εκτελωνιστή, δηλαδή ο εκτελωνιστής καταχωρεί στις καταστάσεις πελατών μόνο την προμήθεια που λαμβάνει από τον πελάτη.

Επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις, που οι δαπάνες που πραγματοποιεί ο εκτελωνιστής για λογαριασμό του πελάτη του βασίζονται σε φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί στο όνομα του πελάτη, αυτές θα καταχωρηθούν στις καταστάσεις προμηθευτών του πελάτη, διακεκριμένα, κατά εκδότη των στοιχείων αυτών, όπως και η προμήθεια που καταβάλει στον εκτελωνιστή, ενώ οι λοιπές δαπάνες που βασίζονται σε φορολογικά στοιχεία στα οποία δεν αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. του πελάτη, καταχωρούνται, από αυτόν (τον πελάτη), συγκεντρωτικά μαζί με τις λοιπές αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η ύπαρξη καταστάσεων δαπανών για λογαριασμό του πελάτη άνευ δικαιολογητικών δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση των εν λόγω εξόδων καθώς σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ 141/79, η αναγνώριση η μη των δαπανών είναι θέμα πραγματικό και εναπόκειται στην κρίση της φορολογικής αρχής. (σχετικό έγγραφο 1102370/858/13.2.2007). Ενώ στην περίπτωση που οι δαπάνες τελικώς δεν αντιστοιχίζονται

με τα νόμιμα δικαιολογητικά, τα αναφερόμενα στο εκδοθέν από τον εκτελωνιστή φορολογικό στοιχείο, ποσά θεωρούνται μέρος της αμοιβής του.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, 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, στην εν λόγω περίπτωση και σύμφωνα με τα στοιχεία της απόΈκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, για τις υπηρεσίες ή αγαθά που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πλήρωσε για λογαριασμό των πελατών του, όφειλε να είχε λάβει τα σχετικά τιμολόγια αφού κατά κανόνα προέρχονται από οντότητες υπόχρεες στην έκδοση αυτών. Ακόμη όμως και στη περίπτωση που κάποια από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από οντότητες μη υπόχρεες σε έκδοση στοιχείων, ο προσφεύγων όφειλε να προβεί στην έκδοση παραστατικού, ήτοι απόδειξη δαπανών, η οποία θα έπρεπε να περιέχει όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στην παρ. 10 του αρθ. 8 του Ν.4308/2014, ήτοι ονοματεπώνυμο και Α.Φ.Μ. του πωλητή ή του παρέχοντος την υπηρεσία.

Εν προκειμένω στις εκδοθείσες από τον προσφεύγοντα αποδείξεις δαπανών, στο πεδίο «ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ» αναγράφεται «Διάφοροι Ιδιώτες», στο πεδίο «ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ» αναγράφεται «ΙΔΙΩΤΗΣ», ΣΤΟ ΠΕΔΙΟ «ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ – ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ», αναγράφονται οι εξής αιτιολογίες:

- Έξοδα Εκφόρτωσης από το πλοίο
- Έξοδα μετάβασης (καύσιμα)
- Διέλευση Γέφυρας Ρίου – Αντιρίου
- Έξοδα επιστροφής στην Πάτρα (καύσιμα)
- Φωτοτυπίες και αντίγραφα εκτελωνισμού
- Ηλεκτρολογικός ή μηχανικός έλεγχος ή/και αλλαγή μπαταρίας λόγω βλάβης

Διαπιστώνεται δηλαδή ότι οι εκδοθείσες αποδείξεις δαπανών από τον προσφεύγοντα, δεν ανταποκρίνονται στα αναφερόμενα στο αρθ. 8 του Ν.4308/2014, καθώς αφενός ενώ εκδίδονται προς ιδιώτη, δεν αναφέρουν τα στοιχεία αυτού και αφετέρου οι παρεχόμενες υπηρεσίες που περιγράφονται δεν μπορούν να παρέχονται από ιδιώτες αλλά από οντότητες που οργανωμένα, συστηματικά και κατ' επάγγελμα παρέχουν τέτοιες υπηρεσίες ή αγαθά, κι ως εκ τούτου εκδίδουν νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων προέβαινε στην χρέωση εξόδων αξίας μεταξύ 20,00 € και 50,00 €, ανά κατηγορία δαπάνης και στρογγυλοποιημένα σε μεγάλη έκταση, ωστόσο η εν λόγω ομοιογένεια δεν συνάδει με την φύση του εξόδου το οποίο δεν μπορεί να είναι σταθερό αλλά λογικά η κάθε δαπάνη διαφέρει ανάλογα με τις συνθήκες και τις ανάγκες της χρονικής στιγμής που πραγματοποιείται, ενώ σε κάθε περίπτωση οι εν λόγω δαπάνες δεν συνοδεύονταν από αντίστοιχα δικαιολογητικά επίσης στις εκδοθείσες αποδείξεις δαπανών, διαπιστώθηκε ότι καταχωρούσε αδικαιολόγητες δαπάνες, όπως διελύσεις της γέφυρας Ρίου – Αντιρίου από οχήματα που η έδρα τους δεν δικαιολογούσε την εν λόγω διαδρομή, διπλές διελύσεις, και αδικαιολόγητες δαπάνες καυσίμων. (ως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 5-91 και σελ. 108 – 112 τηςΈκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας).

Επειδή, συνεπώς από τα ανωτέρω αναφερόμενα, δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται η λήψη των φορολογικών στοιχείων στο όνομα των πελατών του προσφεύγοντος ούτε επίσης διαπιστώνεται και η καταβολή των επικαλούμενων δαπανών στους τρίτους, τα ποσά που ο προσφεύγων χρέωνε στους πελάτες του χωρίς να αντιστοιχίζονται σε συγκεκριμένα δικαιολογητικά έγγραφα ορθώς καταλογίστηκαν από την φορολογική αρχή ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ήτοι ως

ακαθάριστη αμοιβή του που θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων, και ορθώς επιβλήθηκε από την φορολογική αρχή φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Ο προσφεύγων και κατά το ενδικοφανές στάδιο και ενώ αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει τους ισχυρισμούς του περί ποσών που αντιστοιχούν σε δαπάνες για λογαριασμό των πελατών του.

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 παρ.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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών και της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων και αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση τους. Στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών, εκτίθενται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσαυξήσεων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή του, με ΑΦΜ και την **επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών:

- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2016,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2017,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2018,
- της υπ' αριθμ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2019,

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

Φορολογικό έτος 2016

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	15.931,02
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013	7.965,51
Εισφορά Αλληλεγγύης	2655,54
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	26.552,07

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016)

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	10.036,10
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013	
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	10.036,10

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016)

Φορολογικό έτος 2017

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	20.318,66
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013	10.159,33
Εισφορά Αλληλεγγύης	3.334,53
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	33.812,52

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017)

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	13.120,80
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013	
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	13.120,80

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017)

Φορολογικό έτος 2018

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	29.179,63
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013	14.589,81
Εισφορά Αλληλεγγύης	5.161,88
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	48.931,32

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018)

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	17.562,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013	
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	17.562,00

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018)

Φορολογικό έτος 2019**ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	10.179,08
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013	5.089,54
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.737,66
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	17.006,28

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019)

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	6.213,60
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013	
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	6.213,60

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2019)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.