



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26/3/2019

Αριθμός απόφασης : 722

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/11/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στην επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./13-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και της με αρ./13-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 11/12/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/11/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», 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:

1. Με την με αριθμό/13-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικός φόρος αξίας **27.541,17 €** (φόρος 14.264,86 € πλέον πρόσθετοι φόροι 13.276,31 €).
2. Με την με αριθμό/13-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος αξίας **52.238,09 €** (φόρος 27.056,55 € πλέον πρόσθετοι φόροι 25.181,54 €).

Στα πλαίσια του διενεργηθέντος μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες εργολάβου επικήδειων τελετών, μνημόσυνων, κλπ», εξέδωσε στη χρήση 2011 εκατόν δέκα εννέα (119) ανακριβή φορολογικά στοιχεία και στη χρήση 2012 διακόσια δέκα πέντε (215) φορολογικά στοιχεία. Δυνάμει της με αρ./25-4-2017 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας για τη χρήση 2012, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.2238/94 και του Ν.2859/00.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, για τη χρήση 2012, εξέδωσε διακόσιες δέκα πέντε (215) Διπλότυπες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (Δ.Α.Π.Υ.), προς διάφορους πελάτες, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Δράμας ανακριβείς, με ποσό ανακρίβειας 197.302,00 €, για το λόγο ότι ενώ καταχωρήθηκαν στο σώμα αυτών ξεχωριστά οι δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό των πελατών της, δεν παραδόθηκαν τα πρωτότυπα παραστατικά των δαπανών αυτών στους πελάτες, δεν διαφύλαξε ακριβή φωτοαντίγραφα των παραστατικών αυτών, δεν καταχωρήθηκαν σε ιδιαίτερη στήλη στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων και στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ανέγραφε ανακριβώς το καθαρό ποσό της αμοιβής της επιχείρησης που ήταν και το φορολογητέο, καθώς ένα μέρος της αμοιβής το ανέγραφε ως δαπάνη χωρίς να ανταποκρίνεται στα νόμιμα δικαιολογητικά. Για την ανωτέρω παράβαση εκδόθηκε η με αριθμό .../21-5-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, κατά της οποίας ασκήθηκε ενώπιον της Υπηρεσίας μας η με αρ. πρωτ./25-6-2015 ενδικοφανής προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η με αρ. .../24-8-2015

απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, όπου απορρίφθηκε το αίτημα ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δράμας λαμβάνοντας υπόψη την παράβαση της έκδοσης από την προσφεύγουσα των ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η αξία των οποίων αποτελεί ποσοστό 77% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης 2012, έκρινε τα βιβλία ανακριβή, σύμφωνα με το άρθρο 30§4 του Π.Δ. 186/92 και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/94 και των καθαρών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94, καθώς και στο προσδιορισμό του φορολογητέων εισροών – εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/00.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών, στις οποίες βασίστηκε ο έλεγχος για το πόρισμά του, δεν αποτελούν εκτελεστή διοικητική πράξη και δεν είναι δεσμευτικές για το φορολογούμενο. Ως εκ τούτου με τις εγκυκλίους αυτές δεν απειλούνται οι διοικούμενοι με κυρώσεις, ούτε δεσμεύει την κρίση του Δικαστηρίου, εφόσον δεν έχουν ισχύ νόμου.
2. Με την επίκληση τριών (3) υπεύθυνων δηλώσεων από πελάτες της επιχείρησης ο έλεγχος αυθαίρετα καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ούτε τα πρωτότυπα παραστατικά τους δόθηκαν, αλλά ούτε υπέγραψαν τις επίμαχες Δ.Α.Π.Υ.. Ωστόσο, δύο εξ αυτών υπέγραψαν τις αντίστοιχες πρωτότυπες Δ.Α.Π.Υ., με αποτέλεσμα να βεβαιώνεται ότι έλαβαν τα πρωτότυπα παραστατικά δαπανών που διενεργήθηκαν για λογαριασμό τους. Ο δε τρίτος πελάτης ουδέποτε αναζήτησε τα παραστατικά που εκδόθηκαν στο όνομά του.
3. Το ζητούμενο για τον έλεγχο δεν είναι αυτή καθαυτή η διαπίστωση της εκκαθάρισης του λογαριασμού της επιχείρησης με τον κάθε πελάτη της, αλλά ότι δεν διατηρεί η επιχείρηση φωτοτυπίες των δαπανών αυτών.
4. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του άρθρου 19§5 περ.γ' του ν.2859/2000 τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα, η δε υποχρέωση διαφύλαξης των φωτοτυπιών των παραστατικών των δαπανών, που εκδόθηκαν για λογαριασμό του πελάτη, δεν απορρέει από καμία διάταξη του νόμου παρά από τις εγκυκλίους, οι οποίες δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα.
5. Επικαλείται την με αρ. .../14-12-2015 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Δράμας με την οποία αθώωθηκαν οι ομόρρυθμοι εταίροι της από την κατηγορία της παράβασης, βάσει της οποίας εκδόθηκε η πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή στο π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται :

«Άρθρο 2

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή

βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. ...

Άρθρο 12 Τιμολόγια εκκαθαρίσεις

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 ΦΠΑ, 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.

Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και επί παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να καθορίζονται οι κατηγορίες των υπηρεσιών ή και των επιτηδευματιών που θα εμπίπτουν στην ανωτέρω ρύθμιση, σε ολόκληρη τη χώρα ή σε τμήματα αυτής, ο χρόνος, ο τρόπος έκδοσης, το είδος και το περιεχόμενο των στοιχείων, η θεώρηση αυτών, καθώς και κάθε διαδικασία και λεπτομέρεια εφαρμογής της ρύθμισης αυτής

8. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.»

Επειδή στην παράγραφο 5 του άρθρου 19 του Ν. 2859/00 ορίζεται :

«Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) ... β) ... γ) Τα ποσά τα οποία 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:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,

- 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 παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.»

Επειδή η ΠΟΛ. 89/15-5-1985 περί «Ακαθάριστων εσόδων επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών» αναφέρει :

« 1. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν.Δ. 3323/55, ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις οποιεσδήποτε συναλλαγές τους, οι οποίες έχουν σχέση με την άσκηση εμπορίας των επιχειρήσεων, δηλαδή τόσο το τίμημα από οριστικές πωλήσεις ή κατά περίπτωση οι αμοιβές από παρεχόμενες υπηρεσίες, όσο και τα κάθε άλλης φύσεως πραγματοποιούμενα από την επιχείρηση έσοδα, με εξαίρεση τα αναφερόμενα ρητώς στις περιπτ. α' έως και δ' της παραγρ. 1 του άρθρου 36 του Ν.Δ. 3323/55.

Επομένως, ως ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών, σύμφωνα με τα πιο πάνω, θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων τους.

2. 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.λ.π.) 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.λ.π.

3. 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 τον δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του».

Επειδή στην Εγκύκλιο Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίζεται ότι τα έξοδα που πραγματοποιούν τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους προκειμένου να μην ληφθούν υπόψη στην φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α., θα πρέπει : α) να καταχωρίζονται σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου εσόδων – εξόδων, β) να αναγράφονται χωριστά στην Α.Π.Υ. και γ) τα πρωτότυπα παραστατικά να αποδίδονται στον πελάτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 19, του Φ.Π.Α.. Ωστόσο, για λόγους τεκμηρίωσης του ύψους των εν λόγω δαπανών είναι σκόπιμο να διατηρούνται από την επιχείρηση αντίγραφα των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν παραστατικά ή στοιχεία, ο μόνος

σύννομος τρόπος για την είσπραξη αυτών από τον πελάτη, είναι να περιληφθούν αυτές στην αμοιβή του επιτηδευματία.

Επειδή στο άρθρο 9 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται : «*Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες*

1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα.

5. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολουθήσε τις εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, δεν του επιβάλλεται πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης».

Επειδή στο άρθρο 66 §3 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1, για ορισμένες ή όλες τις κατηγορίες των εισοδημάτων, ανάλογα με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν...*». Οι διατάξεις αυτές ισχύουν ανάλογα και για τις λοιπές φορολογίες.

Επειδή κατά τις διατάξεις του άρθρου 36§1 του Κ.Β.Σ. ορίζεται : «*Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή από άλλους νόμους, καθώς και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου*».

Επειδή στη συνέχεια στο άρθρου 66§1 περ. γ του ν.2238/1994 ορίζεται ότι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον έλεγχο δικαιούται να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του, οι οποίες θα πρέπει να είναι έγγραφες.

Επειδή στο άρθρο 23§1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), όπως τροποποιήθηκε, ορίζεται ότι : «*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 οι εγκύκλιοι διαταγές, οι οποίες εκδίδονται από προϊστάμενες διοικητικές αρχές, οι οποίες ασκούν είτε τον ιεραρχικό έλεγχο είτε τη διοικητική εποπτεία, απευθύνονται στις υφιστάμενες αρχές ή σε εποπτευόμενα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα οποία πρόκειται να εκδώσουν την εκτελεστή πράξη και παρέχουν οδηγίες ή έκφραση αντιλήψεων σχετικά με την ορθή ερμηνεία νεοπαγούς εφαρμοστέου νόμου ή κανονιστικής απόφασης ή την εφαρμογή τους σ' ένα ορισμένο θέμα. Γι' αυτό ονομάζονται ερμηνευτικές εγκύκλιοι κι έχουν ως σκοπό την ομοιόμορφη ερμηνεία κι εφαρμογή των νόμων και συνεπώς τον περιορισμό ανασφαλειών, που συνδέονται με τη νομική ερμηνεία. Ως εκ τούτου, εξομοιώνονται με τις διατυπωθείσες στην επιστήμη και τις διαμορφωθείσες στη νομολογία ερμηνείες, οι οποίες λαμβάνονται συχνά υπόψη για την αντιμετώπιση μιας συγκεκριμένης περίπτωσης. Σ' αυτήν την κατηγορία ανήκουν και οι πράξεις που απλώς κοινοποιούν το νόμο ή τη διοικητική κανονιστική απόφαση, καθώς κι εκείνες με τις οποίες παρέχονται συστάσεις όπως τηρηθεί σ' ένα συγκεκριμένο θέμα ορισμένος τρόπος ενεργείας. (Γέροντας Α., Οι Εγκύκλιοι (νομική φύση, διακρίσεις, δικαστικός έλεγχος), 1993 Αθήνα-Κομοτηνή).

Επειδή, κατά τα ανωτέρω, οι εγκύκλιοι του υπουργείου Οικονομικών εκδίδονται για να ερμηνεύσουν ή να αποσαφηνίσουν τις διατάξεις των νόμων, υπογράφονται από τον αρμόδιο Υπουργό ή τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., δημοσιεύονται πάντα στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και είναι δεσμευτικές για τη Διοίκηση. Εν προκειμένω, οι εγκύκλιοι με αριθμό Ε.9053/ΠΟΛ89/15-5-1985 περί «Ακαθάριστων εσόδων επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών» και Σ.430/34/ΠΟΛ48/09.02.1988, τις οποίες επικαλείται ο έλεγχος αλλά αμφισβητεί την ισχύ αυτών η προσφεύγουσα, δεν παράγουν αντίθετο δίκαιο από αυτό που με σαφήνεια ορίζεται από τον σχετικό νόμο, ούτε βέβαια αποσαφηνίζουν ή ερμηνεύουν το νόμο επί τα χείρω. Εκδόθηκαν με σκοπό να διευκρινίσουν τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει τα γραφεία τελετών να διαφυλάσσουν τα παραστατικά δαπανών, τα οποία εκδίδονται για λογαριασμό των πελατών τους, ώστε να τεκμηριώνεται το ύψος των εν λόγω δαπανών ενόψει φορολογικού ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα εξέδωσε 215 Δ.Α.Π.Υ. στις οποίες ανέγραφε την αμοιβή της και σε ξεχωριστή στήλη τις δαπάνες στις οποίες προέβαινε για λογαριασμό των πελατών της, χωρίς να επισυνάπτονται τα πρωτότυπα παραστατικά δαπανών και να αποδίδονται στους πελάτες της, σύμφωνα με τις έγγραφες μαρτυρίες τριών πελατών της που ρωτήθηκαν δειγματοληπτικά, ενώ δεν καταχωρούσε αυτές σε ξεχωριστή στήλη στο Βιβλίων Εσόδων – Εξόδων και δεν διαφύλαττε ακριβή φωτοαντίγραφα αυτών ώστε να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της δαπάνης. Σε μία περίπτωση μάλιστα, η προσφεύγουσα είχε συμφωνήσει με τον πελάτη της, την πώληση φέρετρου για την ταφή της συζύγου του, στη τιμή των 750 €, ενώ στην εκδοθείσα με αρ. .../20-8-2012 Δ.Α.Π.Υ. αναγράφεται ως αμοιβή το ποσό των 400 € και ως δαπάνες το ποσό των 650€, χωρίς να του δοθούν τα αντίστοιχα πρωτότυπα παραστατικά, γεγονός που αποδεικνύει ότι, οι επίμαχες Δ.Α.Π.Υ. εκδίδονταν με σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης, καθώς ένα μέρος του ποσού της αμοιβής αναγράφονταν ως δαπάνη για λογαριασμό του πελάτη, η οποία κατ' αυτόν τον τρόπο δεν φορολογήθηκε. Έτσι αφενός η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει την ορθότητα των επίμαχων Διπλότυπων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, αφετέρου ούτε οι λήπτες παροχής υπηρεσιών επέδειξαν τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία διότι, σύμφωνα με τις υπεύθυνες δηλώσεις τους, δεν τους δόθηκαν ποτέ, ώστε να αποδεικνύεται ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή η έκδοση καταλογιστικών πράξεων είναι πράξη διοικητική, διεπόμενη από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου και δεν συνιστά σε καμιά περίπτωση ποινική κύρωση. Δεν αποσκοπεί μάλιστα στο να τιμωρήσει ποινικά τον προσφεύγοντα και δεν συνιστά ούτε παρακολούθημα ούτε αναγκαίο συμπλήρωμα της ποινικής διαδικασίας, δεδομένου ότι η μία διαδικασία είναι σαφώς διακεκριμένη από την άλλη, ενώπιον διαφορετικών δικαστηρίων.

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται δεδικασμένο από την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, χωρίς να αναφέρει το λόγο για τον οποίο αθωώθηκαν τα ομόρρυθμα μέλη της και τα στοιχεία εκείνα που το δικαστήριο έλαβε υπόψη για την έκδοση της απόφασης, τα οποία όμως δεν λήφθηκαν υπόψη είτε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., είτε από την Υπηρεσία μας, κατά την έκδοση της με αρ. .../24-8-2015 απόφασής μας. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, οι από 13/11/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δράμας, στις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, επίσης,

εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

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

Εισόδημα

Η με αριθμό/13-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Ποσό καταλογισμού **27.541,17 €**

Φ.Π.Α.

Η με αριθμό/13-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Ποσό καταλογισμού **52.238,09 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.