



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-05-2020

Αριθμός απόφασης: 933

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

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 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει .

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. 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».

5. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., κατά:

α) Της υπ' αριθμ...../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και

β) Της υπ' αριθμ...../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων , και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../21-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής, της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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 αριθμ...../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε εις βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.387,58€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 1.423,10€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.810,68€.
- Με την με αριθμ...../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε εις βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 997,05€ και πρόστιμο άρθρου 58Α Ν 4174/2013 ύψους 494,05€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 1.491,10€.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, δυνάμει της με αριθμ./05-11-2019 σχετικής εντολής της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, αξιοποιήθηκε το αριθμ. πρωτ./24-10-2019 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκαν η από 22-10-2019 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), και οι πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 και ν. 4172/2013 και Φ.Π.Α. ν. 2859/2000, οι οποίες συντάχθηκαν για την προσφεύγουσα.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με διαχωρισμό του κόστους – δαπανών σε «παροχές γραφείου» και σε «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη». Αυτός ο διαχωρισμός αφορούσε, στη με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία του αποτύπωση, ότι οι πρώτες αφορούσαν παροχές, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από το ίδιο το γραφείο τελετών, ενώ οι δεύτερες σε δαπάνες-παροχές, οι οποίες δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από το γραφείο τελετών, όπως δικαιώματα ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, εργάτες ταφής), αγγελίες (σε εφημερίδες και άλλα μέσα), περιποίηση νεκρού, λεωφορεία, ταξί, ενοίκιο αίθουσας δεξιώσεων, στολισμό ναού κλπ. Επειδή, με βάση τις

διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/10/2019, εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες που διενεργήθηκαν για λογαριασμό του πελάτη, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και τις φορολογικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015, 01/01/2016-31/12/2016, 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018. Επίσης, από την επεξεργασία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και τη διασταύρωση των στοιχείων, που διαβιβάστηκαν από το Δήμο Θεσσαλονίκης και το Σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε πλήθος αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για την τέλεση κηδειών.

Από τη διασταύρωση των εκδοθέντων στοιχείων, με τα στοιχεία που παρελήφθησαν από το Δήμο Θεσσαλονίκης, το Σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης και από τον έλεγχο των δαπανών που κατασχέθηκαν προέκυψαν ΤΑ ΡΑΡΑΚ;ΑΤV:

1) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013:

α) Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε δεκατέσσερις (14) περιπτώσεις συνολικής αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 6.020,00€ (καθαρή αξία 5.327,42€ πλέον ΦΠΑ 692,58€), για την τέλεση κηδειών, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 6 του ν. 4093/2012.

β) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. για τέλεση κηδειών, σε τριάντα έξι (36) περιπτώσεις, με συνολική αξία ανακρίβειας 8.914,66€ (συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 7.889,08€ πλέον ΦΠΑ 1.025,58€), κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 6 του ν. 4093/2012.

Η συνολική αποκρυσταλλώσεως καθαρή αξία από τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) ανέρχεται στο ποσό των 13.216,50€.

2) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014:

α) Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε τρεις (3) περιπτώσεις συνολικής αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 450,00€ (καθαρή αξία 398,23€ πλέον ΦΠΑ 51,77€), για την τέλεση κηδειών, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 6 του ν. 4093/2012.

β) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. για τέλεση κηδειών, σε είκοσι επτά (27) περιπτώσεις, με συνολική αξία ανακρίβειας 5.343,22€ (συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 4.728,51€ πλέον ΦΠΑ 614,71€), κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 6 του ν. 4093/2012.

Η συνολική αποκρυσταλλώσεως καθαρή αξία από τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2014 ανέρχεται στο ποσό των 5.126,74€.

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα προσθέτοντας, στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα την αποκρυσταλλώσεως ύλη, όπως αυτή προέκυψε από τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, και ακολούθως στις φορολογητέες εκροές.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013 και φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014, ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Οι αναγραφόμενες στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις εδράζονται σε αυθαίρετη και διασταλτική ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992, των παρ. 7 & 8 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 και του άρθρου 12 του ν. 4308/2014. Από την ανάγνωση των ως άνω διατάξεων διαπιστώνεται ότι στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, όταν αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και ότι σε αντίθετη περίπτωση θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία, αφού προκύπτει ότι εισπράχθηκαν, αλλά δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους, πλην όμως ο νομοθέτης δεν αρκείται μόνο σε αυτό, αλλά αξιώνει τα πρωτότυπα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα – πελάτη, να παραδίδονται πάραυτα στον ίδιο – πελάτη και όχι να παραμένουν στην κατοχή του εντολοδόχου. Περαιτέρω, στο σώμα εκάστης Α.Π.Υ. και συγκεκριμένα κάτω από την ανωτέρω ιδιαίτερη στήλη, αναγράφεται το κείμενο «βεβαιώνω ότι οι δαπάνες έγιναν με εντολή μου και για λογαριασμό μου και έλαβα τα παραστατικά των άνω δαπανών», δήλωση η οποία έχει τα χαρακτηριστικά της υπευθύνου δηλώσεως και συνάμα ομολογίας του κάθε πελάτη, η δε διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών αυτών δεν απορρέει από οποιαδήποτε συγκεκριμένη διάταξη νόμου, παρά μόνον από την με αριθμ 4942/29-04-2011 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία επικαλείται τις με αριθμ. Ε9053/ΠΟΛ. 89/15-5-1985 και 1139484/2521/Α0012/14-2-1995 Εγκυκλίου, οι οποίες ωστόσο δε θεσπίζουν υποχρεωτική ρύθμιση και δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα.
- 2) Δεν υφίσταται εν προκειμένω, παράβαση έκδοσης ανακριβών αποδείξεων. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5γ' του ν. 2859/2000, τηρήθηκαν, η δε διαφύλαξη των παραστατικών που εκδόθηκαν για λογαριασμό του πελάτη δεν απορρέει από καμία διάταξη νόμου.

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».

Επειδή, με τη με αριθμ. 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, ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5γ του ν.2859/2000, ορίζεται ότι : «Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: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, στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι "3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος."

Επειδή με την αριθ. **Ε.9053/ΠΟΛ. 89/15-5-1985**, εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται διευκρινίσεις ως προς τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών. Ειδικότερα στην παράγραφο 3 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι, 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 με αριθ. **Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988** εγκύκλιο, 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 ΑΠΥ και γ) τα πρωτότυπα παραστατικά να αποδίδονται στον πελάτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 19 του κώδικα 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 σύμφωνα με το αριθ.Πρωτ.**Δ15β 1079725ΕΞ 2011** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Διεύθυνση Βιβλίων & Στοιχείων (15^η) τμήμα Β, απάντηση στο αριθ.πρωτ.4943/29.04.2011 έγγραφο του ΣΔΟΕ-Κεντρική Υπηρεσία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1.Με την εγκύκλιό μας 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(ΑΠΥ),σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους(συγγενών του θανόντος κλπ),οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ιδίους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με τη 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 ΑΠΥ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι αντισυμβαλλόμενους.

2. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητή υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της εγκύκλιου Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985,να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους.

3. Ενόψει των ανωτέρω, ο τρόπος της απόδειξης και επομένως η «αποδοχή» ή μη των εν λόγω δαπανών από τους σχετικούς φορολογικούς ελέγχους, αποτελεί ζήτημα δικής σας 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 τα έτη 2013 και 2014, οι παραβάσεις της ανακριβούς έκδοσης και της μη έκδοσης Α.Π.Υ., ως διαπιστώσεις της από 22/10/2019 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, έχουν κριθεί με την αριθμ./30-03-2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας στα πλαίσια άσκησης της με αριθμ./03-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής και οι όμοιοι με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί, απορρίφθηκαν ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης (εγκύκλιοι Ε.9053 Πολ.89/15-5-1985 και Σ.430/31/Πολ.48/9-2-1988), οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό των πελατών από τα γραφεία τελετών δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή τους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, οι εγκύκλιοι διαταγές 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, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή κατ' αντιδιαστολή των παραπάνω, εφόσον δεν αποδεικνύεται η καταβολή των δαπανών για λογαριασμό των πελατών, θεωρείται ότι τα ποσά των δαπανών αυτών, τα οποία αναγράφονται διακεκριμένα στις εκδιδόμενες αποδείξεις, σε συνδυασμό και με το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι οι δαπάνες αυτές αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 21-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της **ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....»** με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ' αριθμ...../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	32.589,35	45.805,88	45.805,88	13.216,53
Αξία φορολογητέων εισροών	15.859,62	15.859,62	15.859,62	
Φόρος εκροών	4.610,60	6.328,76	6.328,76	1.718,16
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.941,18	4.941,18	4.941,18	
Πιστωτικό Υπόλοιπο				330,58
Χρεωστικό Υπόλοιπο		1.387,58	1.387,58	1.387,58
Πρόστιμο άρθρου 49 ν. 4509/2017		1.423,10	1.423,10	1.423,10
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.810,68	2.810,68	2.810,68

Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	330,58			330,58
	Για επιστροφή				

- Υπ' αριθμ...../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	30.747,83	35.874,60	35.874,60	5.126,77
Αξία φορολογητέων εισροών	9.593,60	9.593,60	9.593,60	
Φόρος εκροών	3.997,22	4.663,69	4.663,69	666,47
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.997,22	3.666,64	3.666,64	330,58
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		997,05	997,05	997,05
Πρόστιμο άρθρου 49 ν. 4509/2017		494,05	494,05	494,05
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.491,10	1.491,10	1.491,10
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση			
	Για επιστροφή			

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

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