



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 17/5/2020

Αριθμός απόφασης: 828

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

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

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6ου άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από **10/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...**, κατά της με αρ. ... - **9/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **10/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αρ. ... - **9/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση 190,21€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ 5.797,05 πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 5.750,37€ δη σύνολο φόρου **11.547,42€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβέντων φορολογητέων εκροών.

Η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **9/12/2019** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθ. ...- **9/10/2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης ως εκδοθείσας κατά παράβαση του αρθ. 28 Ν.4174/2013, του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Ουδέποτε του κοινοποιήθηκε εγγράφως σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος Ν.2238/1994 και Ν.4172/2013 και προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος.
2. Έλλειψη αιτιολογίας και αοριστίας της προσβαλλόμενης πράξης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου, παράβαση ουσιώδους νόμιμου τύπου και διαδικασίας.
3. Εφαρμογή ευνοϊκών διατάξεων νεότερου νόμου. Μη νόμιμα του επεβλήθη το ποσό των 2.946,95€, ως τόκων του αρθ. 53 του Ν.4174/2013, ενώ θα έπρεπε να υπολογιστεί ότι το πρόστιμο ανέρχεται στο ποσό των 2.803,42€, ως πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης κατά το άρθρο 58Α παρ. 2 του Ν.4174/2013, το οποίο μάλιστα επεβλήθη στα έτη 2014 και 2015 που ελέγχθηκαν με την ίδια έκθεση ελέγχου, από το οποίο θα έπρεπε κατ' εφαρμογή της παρ. 5 του αρθ. 58Α του Ν.4174/2013 να αφαιρεθεί το πρόστιμο ποσού 3.931,00€ που του επεβλήθη με τη με αριθ. ...- **8/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2013, συνεπώς να μην του επιβληθεί κανένα πρόστιμο.
4. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το **άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος** θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε το **άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013**, ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το με αριθμό ... **8/11/2019** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του αρθ. 28 του Ν.4174/2013 με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013 και φορολογικών περιόδων 1/1 - 31/12/2014, 1/1 - 31/12/2015 επιδόθηκαν στις **15/11/2019** στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τη σχετική έκθεση επίδοσης.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αλυσιτελώς.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του Ν.4174/2013** 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, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, στις **παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ** ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις*

αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το **άρθρο 2 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: *1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».*

Επειδή, με το **άρθρο 8 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: *« 1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης ...».*

Επειδή, με την υπ' αριθ. **Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι ως ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων τους. Όπως όμως είναι γνωστό, στην πράξη, τα γραφεία τελετών, κατά την εκτέλεση του έργου τους, υποβάλλονται σε ορισμένες δαπάνες οι οποίες γίνονται σαφώς για λογαριασμό των προσώπων (κληρονόμοι, συγγενείς θανόντος κ.λπ.) που έχουν την ηθική και νομική υποχρέωση για την ταφή του θανόντος. Τέτοιες δαπάνες, ενδεικτικά αποτελούν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τα Γραφεία Τελετών, αλλά αφορούν σε δικαιώματα του Ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, έξοδα παραμονής σε νεκροθάλαμο, ψυκτικό θάλαμο κ.λπ.. Κατά συνέπεια, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από το δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. **Δ15Β 1079725 ΕΞ2011** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας - Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων (15^η), Τμήματος Β' αναφέρεται ότι με την εγκύκλιο Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες, που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών, πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους (συγγενών του θανόντος κ.λπ.), οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ίδιους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών, που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με την εγκύκλιο Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ τα πρωτότυπα

φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι συμβαλλόμενους. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητά υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών, που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία των τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της εγκυκλίου Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των Α.Π.Υ. δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους. Ο τρόπος της απόδειξης και επομένως, η αποδοχή ή μη των εν λόγω δαπανών από τους φορολογικούς ελέγχους, αποτελεί ζήτημα της ελεγκτικής αρμοδιότητας, καθώς η κάθε περίπτωση εξαρτάται απόλυτα από τα πραγματικά περιστατικά και δεδομένα που την απαρτίζουν, στα οποία και στηρίζονται τα τελικά συμπεράσματα του διενεργούμενου κατά περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των συγγενών του θανόντος, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ., εφόσον σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι, για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των πιο πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ.1139484/2521/Α0012/14.2.1995) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαίτης, 2011, Θ. 4.7.9, σελ. 279], διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ.7.78, σελ. 740]. Οι δαπάνες αυτές, θεωρείται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα βιβλία από τις επιχειρήσεις αυτές. (εγκ.Σ.430/34/ΠΟΛ.48/9.2.1988) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαίτης, 2011, Θ. 6.1.1, σελ. 332].

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κατόπιν του με αριθ. πρωτ. ...- **25/9/2019** δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης: ...- **27/9/2019**) με συνημμένη την από **24/9/2019** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), Ν.2523/1997, Ν.4174/2013 & Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για τον προσφεύγοντα, εκδόθηκε η με αρ. ...- **8/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **4.198,16€**, λόγω:

- μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου (απόδειξης παροχής υπηρεσιών) για πραγματοποιηθείσα επικήδεια τελετή στις **4/7/2013** συνολικής αξίας 300,00€ (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 6 και 7 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ του Ν.4337/2015.
- ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε ογδόντα μία (81) περιπτώσεις τέτοιου είδους τελετών με συνολικό ύψος ανακρίβειας 40.599,26€ πλέον ΦΠΑ 5.277,90€ κατά

παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 6 και 7 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) για τη χρήση 2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ του Ν.4337/2015

- ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε τρεις (3) περιπτώσεις (άνω των 1.200,00€) επικήδειων τελετών με συνολικό ύψος ανακρίβειας 3.725,97€ πλέον ΦΠΑ 484,38€ κατά παράβαση των άρθρων 1, 6 και 7 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 στ του Ν.4337/2015.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με την προσβαλλόμενη πράξη και με τη συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού ελέγχου, του επιβάλλεται μη νόμιμα ΦΠΑ και πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 καθώς εσφαλμένα προστέθηκαν ως εισοδήματα της επιχείρησής του τα ποσά των δαπανών που αναγράφονται στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για τις υπό κρίσεις κηδείες, οι οποίες όμως δεν αποτελούν δικές του δαπάνες ως επιτηδευματία αλλά πραγματοποιήθηκαν κατ' εντολή των πελατών του, κι ότι ουδεμία υποχρέωση υπήρχε να κρατήσει ο ίδιος φωτοαντίγραφα των εν λόγω παραστατικών. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται τη με αριθ. **351/2014** απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την οποία ακυρώθηκε αντίστοιχη παράβαση. Περαιτέρω χαρακτηρίζει αυθαίρετη και έωλη η κρίση της φορολογικής αρχής ως προς τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πραγματοποιηθείσα τελετή στις **4/7/2013** συνολικής αξίας 300,00€, καθώς στη συγκεκριμένη περίπτωση τέλεσε κηδεία αφιλοκερδώς, για ανθρωπιστικούς και χριστιανικούς λόγους.

Επειδή, κατά της με αριθ. ...- **8/11/2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, ασκήθηκε η με αριθ. πρωτ. ... **12/12/2019** ενδικοφανής προσφυγή που απορρίφθηκε με την με αριθ. **705 – 23/4/2020** απόφαση της Υπηρεσίας μας. Ο προσφεύγων, ως εκμεταλλευτής γραφείου τελετών, δεν απέδειξε ότι οι αναγραφόμενες επί των εκδοθεισών ΑΠΥ δαπάνες, σε ογδόντα μία (81) περιπτώσεις και σε τρεις (3) περιπτώσεις (άνω των 1.200,00€) επικήδειων τελετών, πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του, ούτε προσκόμισε στοιχεία για την έκδοση αυτών των δαπανών στο όνομά τους, ούτε ότι σε μία περίπτωση τέλεσε κηδεία αφιλοκερδώς με αποτέλεσμα ποσό 44.592,73€ να εκληφθεί ως ακαθάριστη αμοιβή του από τον έλεγχο.

Επειδή, περαιτέρω η με αριθ. **351 – 25/2/2014** απόφαση της ΔΕΔ που επικαλείται ο προσφεύγων, καταλαμβάνει διαφορετικά πραγματικά περιστατικά από τα υπό κρίση. Συγκεκριμένα, η εν λόγω εξεταζόμενη προσφυγή έγινε δεκτή και ακυρώθηκε η σχετική προσβαλλόμενη πράξη της χρήσης 2011, λόγω νομικής πλημμέλειας, καθώς κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέπεσε σε παράβαση της παρ. 5 του άρθρου 12 του ΠΔ.186/1992.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσδιορισμός της διαφοράς ΦΠΑ της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστικά στην από **9/12/2019** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από **24/9/2019** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), Ν.2523/1997, Ν.4174/2013 & Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, με το **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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δε συνυπέβαλε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου..

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το **άρθρο 1 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... 2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης. ...».

Επειδή, με το **άρθρο 53 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού. ...».

Επειδή, με το **άρθρο 72 του Ν.4174/2013** (όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017) ορίζεται ότι: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1003/2018** απόφαση της ΑΑΔΕ διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ . και ορίζεται ότι για

πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ. , κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα , υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ.Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν.4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, με το άρθρο 58α του Ν.4174/2013 ως προστέθηκε με την παρ. 8 του αρθ. 3 του Ν.4337/2015 και ισχύει από 17/10/2015 και μετά, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. 3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας. 4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε».

Επειδή, στο ανωτέρω άρθρο, προστέθηκε παράγραφος 5 που ορίζει ότι: « Στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 ή 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα

πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2». Η εν λόγω παράγραφος 5 προστέθηκε με το **άρθρο 21** της από **24/12/2015 ΠΝΠ** η οποία κυρώθηκε με το **Άρθρο Πρώτο του Ν.4366/2016** (ΦΕΚ Α 158 – 15/2/2016)».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 51 του Ν.4410/2016** με το οποίο αντικαταστάθηκαν οι παρ. 1 και 5 του άρθρου 58α του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: « 1. Η παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170) αντικαθίσταται ως εξής: «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ... 2. Η παράγραφος 5 του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής: «Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.» 3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν από τις 25.7.2016».

Επειδή, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο δεν επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 58^Α παρ. 1 και 3 ή 4 του Ν.4174/2013 ώστε να τεθεί θέμα της εφαρμογής της παρ. 5 του ίδιου άρθρου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, η αρμόδια ελεγκτική αρχή ορθώς εφάρμοσε το καθεστώς επεικέστερης μεταχείρισης του φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 ήτοι επιβάλλοντας το προβλεπόμενο από το άρθρο 58^Α παρ. 2 του Ν.4174/2013 πρόστιμο και τόκους του άρθρου 53 του ίδιου νόμου για τον προσφεύγοντα, όπως

αναλυτικά αναφέρεται στην ενότητα «7. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από **9/12/2019** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης για την υπό κρίση περίοδο.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

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 & 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, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό, κάτι που δε συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:....**

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1 - 31/12/2013 – Οικ. έτος 2014

- Η με αριθ. ... - **9/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ΦΠΑ	190,21
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	5.797,05
	5.750,37
Καταλογιζόμενο ποσό	11.547,42

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

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.