



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/5/2020

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

Αριθμός απόφασης: 827

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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 1069/04-03-2014 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 εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, 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 εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 6.922,36€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 3.461,18€ και εισφορά αλληλεγγύης 762,66€ δη σύνολο φόρου **11.146,20€** κατόπιν διαπίστωσης φορολογητέας αποκρυσβείσας ύλης ποσού 25.075,70€ και μη εκπιπτόμενων δαπανών 1.548,76€.

Η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **9/12/2019** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος Ν.2238/1994 και Ν.4172/2013 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. 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, 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 21 του Ν.4172/2013**, όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο, ορίζεται ότι: «*1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε*

περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.».

Επειδή, με το **άρθρο 28 του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.».

Επειδή, με το **άρθρο 22 του Ν.4172/2013**, όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο, 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, με το **άρθρο 23 του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...»

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, ο επιτηδευματίας γενικά, κατά την παροχή των υπηρεσιών του, πραγματοποιεί δαπάνες, οι οποίες τις περισσότερες φορές είναι στενά συνυφασμένες με την συγκεκριμένη υπηρεσία. Οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, άρα τα δικαιολογητικά στοιχεία πρέπει να εκδίδονται στο όνομα του πελάτη και να παραδίδονται σ' αυτόν. Η αναγραφή τους επί των ΑΠΥ δεν είναι υποχρεωτική, πλην όμως στην περίπτωση αυτή πρέπει να παραδίδονται άμεσα στον ενδιαφερόμενο, ιδιαίτερα εάν πρόκειται για επιχειρηματική δαπάνη. Εάν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του επιτηδευματία, τότε καταχωρούνται στα έξοδά του και αυξάνεται ισόποσα η αμοιβή του. Δεν απαιτείται οι δαπάνες αυτές να αναφερθούν - αναλυθούν επί των ΑΠΥ. Όταν στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, ουσιαστικά προς εκκαθάριση λογαριασμού, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και αντιθέτως στον επιτηδευματία θα θεωρηθούν ως αμοιβή του, αφού προκύπτει ότι εισπράχθησαν και δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους (ανάλωση αυτών) [ΕΛΠ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2015, θ.12.60, σελ. 712].

Επειδή από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248).

Επειδή, στα ΕΛΠ δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλίδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. Για παράδειγμα εάν ένα τιμολόγιο αποτελεί τη συνέχεια κάποιου συμφωνητικού ή παραγγελίας που διαφυλάσσεται και αποδείξεων εξόφλησής του ιδίως με τραπεζικό μέσο πληρωμής, υπάρχει μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, η οποία θεωρείται ότι διασφαλίζει την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – κατ'άρθρο ερμηνεία του ν. 4308/2014 – παραδείγματα – εφαρμογές – σχόλια – Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58).

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, εκδόθηκαν:

- i. η με αρ. ... - **8/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 16/10/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **30.000,00€** λόγω: **α)** ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών στη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2014 σε εβδομήντα πέντε (75) περιπτώσεις επικήδειων τελετών με συνολικό ύψος ανακρίβειας 38.477,43€ πλέον ΦΠΑ 5.002,07€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 6 και 7 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1θ και 2γ του Ν.4174/2013 και **β)** ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών στη φορολογική περίοδο 1/1 - 16/10/2015 σε πενήντα πέντε (55) περιπτώσεις επικήδειων τελετών με συνολικό ύψος ανακρίβειας 22.580,70€ πλέον ΦΠΑ 3.324,62€ κατά παράβαση των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1θ και 2γ του Ν.4174/2013,
- ii. η με αρ. ... - **8/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 17/10 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **233,27€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε επτά (7) περιπτώσεις επικήδειων τελετών με συνολικό ύψος ανακρίβειας 2.495,00€ πλέον ΦΠΑ 573,85€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^α του Ν.4174/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με την προσβαλλόμενη πράξη και με τη συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού ελέγχου, του επιβάλλεται μη νόμιμα φόρος εισοδήματος, πρόσθετος φόρος και εισφορά αλληλεγγύης καθώς εσφαλμένα προστέθηκαν ως εισοδήματα της επιχείρησής του τα ποσά των δαπανών που αναγράφονται στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για τις υπό κρίση κηδείες, οι οποίες δεν αποτελούν δικές του δαπάνες ως επιτηδευματία αλλά πραγματοποιήθηκαν κατ' εντολή των πελατών του, κι ότι ουδεμία υποχρέωση είχε 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 όποια ακυρώθηκε αντίστοιχη παράβαση.

Επειδή, κατά της με αριθ. ... - **8/11/2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 και της με αριθ. ... - **8/11/2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58α του Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, ασκήθηκαν οι με αριθ. πρωτ. ...**12/12/2019** και ...**12/12/2019** ενδικοφανείς προσφυγές (αντίστοιχα), που απορρίφθηκαν με τις με αριθ. **706 – 23/4/2020** και **707 – 23/4/2020** αποφάσεις. Ο προσφεύγων, ως εκμεταλλευτής γραφείου τελετών δεν απέδειξε ότι οι αναγραφόμενες επί των εκδοθεισών ΑΠΥ δαπάνες, σε πενήντα πέντε (55) περιπτώσεις κατά τη φορ. περ.1/1 - 16/10/2015 και σε επτά (7) περιπτώσεις κατά τη φορ. περ.17/10 - 31/12/2015 τέλεσης κηδείας (πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του, ούτε προσκόμισε στοιχεία για την έκδοση αυτών των δαπανών στο όνομά τους, με αποτέλεσμα

ποσό 25.075,70€ να εκληφθεί ως ακαθάριστη αμοιβή του από τον έλεγχο.

Επειδή, επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 σε δύο περιπτώσεις παραστατικών καθαρής αξίας άνω των 500,00€, συγκεκριμένα συνολικού ποσού 1.548,76€, η εξόφληση πραγματοποιήθηκε με μετρητά κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013. Ο προσφεύγων δεν απέδειξε την ολική εξόφληση αυτών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά συνέπεια ορθώς με βάση τις ισχύουσες διατάξεις οι εν λόγω επιχειρηματικές δαπάνες συνυπολογίσθηκαν από την ελεγκτική αρχή ως λογιστικές διαφορές και προστέθηκαν στα συνολικά έσοδα του προσφεύγοντος.

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 φόρου εισοδήματος για το υπό κρίση φορολογικό έτος, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στην από **9/12/2019** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος Ν.2238/1994 και Ν.4172/2013 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, 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.

Κατά συνέπεια ο σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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: Φορολογικό έτος 2015

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

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	6.922,36
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	3.461,18
Εισφορά αλληλεγγύης	762,66
Καταλογιζόμενο ποσό	11.146,20

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

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

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

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.