



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1567

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.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 1064/2017 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. 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), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α' 75)

σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

6. Την από **04-02-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, ΤΚ, κατά : α) της με αριθμ. **/20-01-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθμ. **/20-01-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και γ) της με αριθμ. **/20-01-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **04-02-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό **/20-01-2020** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 131.108,29 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 65.554,15 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 17.284,42€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **213.946,86€**.

Με την αριθμό **/20-01-2020** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 111.286,81 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 55.643,41 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 21.482,67€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **188.412,89€**.

Με την αριθμό **/20-01-2020** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 96.791,23 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 48.395,62 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 20.211,88€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **165.398,73€**.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, δυνάμει της με αριθμ. /06-09-2019 σχετικής εντολής της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, αξιοποιήθηκε το αριθμ. πρωτ. /12-08-2019 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκαν η από 31-07-2019 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 τον, κατόπιν της με αριθμό Π.Δ. /16 ανώνυμης καταγγελίας που υποβλήθηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Με την ως άνω ανώνυμη καταγγελία, καταγγέλλονται διάφορες φορολογικές παραβάσεις, κυρίως μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων μέσω τεχνητής διόγκωσης των δαπανών με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, που τελούνται από συνολικά τριάντα τρία (33) γραφεία τελετών στη Θεσσαλονίκη, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εξέδωσε διπλότυπες 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 31/07/2019, εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες που διενεργήθηκαν για λογαριασμό του πελάτη, τις φορολογικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016. Επίσης, από την επεξεργασία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και τη διασταύρωση των στοιχείων, που διαβιβάστηκαν από το Δήμο Θεσσαλονίκης, το Σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης και από το Δημοτικό Κοιμητήριο Καλαμαριάς, καθώς και την επεξεργασία των λογαριασμών που τηρούσε ο προσφεύγων σε πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς πλήθος αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για την τέλεση κηδείων. Ειδικότερα ο έλεγχος καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντος τις παρακάτω παραβάσεις :

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014

α) Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε σαράντα έξι (46) περιπτώσεις συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους 8.286,65 €, για την τέλεση κηδείων και μνημοσύνων , κατά παράβαση των άρθρων 1 § 1, §1, 2 και 7 §1 του ν. 4093/2012.

β) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε πεντακόσιες πενήντα εννιά (559) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 394.073,47 €, κατά παράβαση των άρθρων 1 § 1, 6 § 1, 2 και 7 § 1 του ν. 4093/2012.

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-16/10/2015

α) Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε είκοσι εννιά (29) περιπτώσεις συνολικής αποκρυβείσας ύλης ύψους 6.625,57 €, αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00 €, κατά παράβαση των άρθρων 1 § 2, 5 §5,8 και 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

β) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε τετρακόσιες ογδόντα τέσσερις (484) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 279.131,89 €, αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00 €, κατά παράβαση των άρθρων 1 § 2, 5 §5,8 και 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Για τη φορολογική περίοδο 17/10/2015-31/12/2015

α) Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε εννιά (9) περιπτώσεις συνολικής αποκρυβείσας ύλης ύψους 3.504,87 €, κατά παράβαση των άρθρων 1 § 2, 5 §5,8 και 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

β) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε εκατόν τέσσερις (104) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 34.828,92 €, κατά παράβαση των άρθρων 1 § 2, 5 §5,8 και 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016

α) Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε εξήντα έξι (66) περιπτώσεις συνολικής αποκρυβείσας ύλης ύψους 24.581,33 €, κατά παράβαση των άρθρων 1 § 2, 5 §5,8 και 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

β) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε τετρακόσιες εβδομήντα έξι (476) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 170.055,10 €, κατά παράβαση των άρθρων 1 § 2, 5 §5,8 και 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επιπροσθέτως, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα έτη 2014, 2015 και 2016 διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία που δεν δηλώθηκε, η οποία ανά έτος, αναλύεται στον παρακάτω πίνακα :

Έτος	Προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή
2014	5.400,00
2015	13.141,50
2016	28.702,00

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη, ανά φορολογικό έτος, ως ακολούθως :

	Φορολογικό έτος 2014	Φορολογικό έτος 2015	Φορολογικό έτος 2016
Σύνολο δηλωθέντων εσόδων	104.999,51	168.977,26	187.789,58
Πλέον αποκρυβέντα ακαθ. έσοδα	402.360,12	324.091,25	194.636,43
Πλέον προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013	5.400,00	13.141,50	28.702,00
Άθροισμα ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	512.759,63	506.210,01	411.128,01
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	677,91	56.056,09	36.664,63
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου αποκρυβείσα ύλη	402.360,12	324.091,25	194.636,43
Πλέον προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013	5.400,00	13.141,50	28.702,00
Καθαρά κέρδη ατομικής επιχείρησης βάσει ελέγχου	408.438,03	393.288,84	260.003,06

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /04-02-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. 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.
2. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αναλογικότητας.
3. Ελλιπής αιτιολόγηση – Παράβαση του βάρους απόδειξης από τη φορολογική διοίκηση σχετικά με τις φερόμενες παραβάσεις της μη έκδοσης και της ανακρίβειας των Α.Π.Υ.
4. Ακυρότητα λόγω μη παράβασης εκ μέρους του των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 5 και 14 ΚΒΣ και των μετέπειτα συναφών διατάξεων του ΚΦΑΣ και των ΕΛΠ..
5. Ακυρότητα επιβολής πρόσθετων φόρων. Σε κάθε περίπτωση και σύμφωνα με τα πάγια διδάγματα της νομολογίας, πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος ακολούθησε τις

εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση.

6. Ουσιαστική αβασιμότητα της καταλογιστικής πράξης και αντίθεση του καταλογισμού στα διδάγματα της κοινής πείρας.

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, επισημαίνουμε τα εξής :

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 αριθ. 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 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 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 ρητά 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παρ. 1 του ν.2859/2000**, ορίζεται ότι : «

1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή , το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

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 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 στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε την αποκρυσβαία ύλη ανά έτος, λαμβάνοντας υπόψη του ότι:

1. Για τις δαπάνες που φέρεται να πραγματοποιήσει ο προσφεύγων για λογαριασμό τρίτων, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν παραστατικά, η αξία τους ελήφθη ως αποκρυσβαία αξία, εκτός των περιπτώσεων που η πραγματοποίηση τους επιβεβαιώνεται από στοιχεία τρίτων και ειδικότερα από τα στοιχεία του Δήμου Θεσσαλονίκης και από τα στοιχεία του Συνδέσμου Δήμων Θεσσαλονίκης που αφορούν τέλη και δικαιώματα. Στις περιπτώσεις αυτές έγινε αντιπαραβολή των στοιχείων με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ και καταλογίστηκαν οι διαφορές που προέκυψαν. 2 Για τις δαπάνες που δεν προσκομίστηκαν τα δικαιολογητικά και δεν υπάγονται στις διατάξεις του Φ.Π.Α, καταλογίστηκε απ' τον έλεγχο η συνολική αξία τους. Συγκεκριμένα δαπάνες που αφορούν, αμοιβή ιερέως, ψάλτη, νεκροκόμου, εργάτες ταφής κ.α, φιλοδωρήματα, αμοιβή νεκροφορέων, αμοιβή στεφανοφορέων και τα έξοδα περιποίησης νεκρού και σαβανώματος.

3. Για τις δαπάνες που, δεν προσκομίστηκαν τα δικαιολογητικά και υπάγονται τις διατάξεις του Φ.Π.Α, καταλογίστηκε από τον έλεγχο, η αξία ανά δαπάνη μετά την αποφορολόγηση της, από το συντελεστή Φ.Π.Α που υπόκειται (13% ή 23%).

4. Οι διαφορές που προέκυψαν από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των πιστώσεων στους

τραπεζικούς του λογαριασμούς και της εκκαθάρισης των Α.Π.Υ., καταλογίστηκαν ως ανακρίβεια. Σε όσες περιπτώσεις πιστώσεων υπήρχε η αιτιολογία έξοδα κηδείας, έναντι λογαριασμού κηδείας, πληρωμές κηδείας, κ.ο.κ., οι καταθέσεις αυτές ελήφθησαν από τον έλεγχο, ως καταβολή χρημάτων για πραγματοποιηθείσες κηδείες και καθώς δε διαπιστώθηκε η έκδοση Α.Π.Υ., καταλογίστηκε η παράβαση της μη έκδοσης Α.Π.Υ.. Σε όσες πιστώσεις υπήρχαν ονόματα καταθετών χωρίς την αιτιολογία έξοδα κηδείας ή μνημοσύνων κλπ, αυτές ελήφθησαν ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, ακολούθως ο έλεγχος, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, προσθέτοντας τη αποκρυβείσα ύλη από τη μη έκδοση και την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων καθώς και την προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2014.

Επειδή το θέμα της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης των φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2014-2016, κρίθηκε από την Υπηρεσία μας με την υπ'αρ. /27-5-2020 απόφαση, η οποία εκδόθηκε κατόπιν άσκησης της υπ'αρ. /21-2-2020 ενδικοφανούς προσφυγής.

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 εκδόσεώς 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, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι

με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η Διοίκηση δεν τηρεί εν προκειμένω την αρχή τη δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και ενεργεί αντίθετα με την εύλογη και δικαιολογημένη πεποίθηση που έχει δημιουργηθεί στον ίδιο ότι δεν απαιτούνταν η διαφύλαξη των παραστατικών εξόδων κηδείας που πραγματοποιήθηκαν στο όνομα και για λογαριασμό του πελάτη, καθόσον στο ίδιο το κείμενο των διατάξεων της Ε.9053 ΠΟΛ. 89/19.05.1985, που ισχυρίζεται ο ίδιος ότι έχει εφαρμόσει, και η οποία σημειωτέον από 01.01.2014 με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4174/2013 έχει καταργηθεί, προκύπτει με σαφήνεια ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή γραφείων τελετών, *«εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή τους»*.

Επειδή δεν υπάρχει άλλος τρόπος απόδειξης από τα γραφεία τελετών των ανωτέρω, παρά μόνο με τη διαφύλαξη των φωτοαντιγράφων των παραστατικών που έχουν εκδοθεί από τους δικαιούχους της αμοιβής στο όνομα των συγγενών του θανόντος, καθίσταται σαφές ότι η εν λόγω διάταξη δεν επιδέχεται διαφορετικής ερμηνείας από τον προσφεύγοντα, ούτε συντρέχει περίπτωση νομικής του πλάνης, καθόσον δεν υπέδειξε στον έλεγχο κάποιον άλλο τρόπο απόδειξης των ζητηθέντων με την ως άνω απόφαση.

Συνεπεία των ανωτέρω οι αποδιδόμενες παραβάσεις δεν παραβιάζουν την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η οποία δεν προστατεύει τους παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω και δεδομένου ότι, δεν αποδεικνύεται η καταβολή των δαπανών για λογαριασμό των πελατών, τα οποία αναγράφονται διακεκριμένα στις εκδιδόμενες αποδείξεις, σε συνδυασμό και με το γεγονός ότι ο προσφεύγων 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, ενώ για τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί μη έκδοσης στοιχείων δεν προβάλλεται κανένας ουσιαστικός ισχυρισμός και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή για τα ποσά που κρίθηκαν από τον έλεγχο, ως πρωτογενείς καταθέσεις και θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, καμία διευκρίνιση δεν παρασχέθηκε από τον προσφεύγοντα.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 04-02-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου 10082 ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ'αρ. /20-01-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

ανάλυση		δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	44.089,01	451.849,13	451.849,13	407.760,12
	Της συζύγου	34.671,10	34.671,10	34.671,10	
Φόρος		1.206,65	132.314,94	132.314,94	131.108,29
Προκαταβολή φόρου		96,94	96,94	96,94	
Τέλη χαρ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση		216,00	216,00	216,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		43,20	43,20	43,20	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013			65.554,15	65.554,15	65.554,15
Εισφορά αλληλεγγύης		1.667,44	18.951,86	18.951,86	17.284,42
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρου για καταλογισμό		3.880,23	217.827,09	217.827,09	213.946,86

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

2) Επί της υπ'αρ. /20-01-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

ανάλυση		δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	61.471,09	398.703,84	398.703,84	337.232,75
	Της συζύγου	50.468,47	50.468,47	50.468,47	
Φόρος		15.666,74	126.953,55	126.953,55	111.286,81
Προκαταβολή φόρου		11.167,60	11.167,60	11.167,60	
Τέλη χαρ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση		114,00	114,00	114,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		22,80	22,80	22,80	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013			55.643,41	55.643,41	55.643,41
Εισφορά αλληλεγγύης		3.964,93	25.447,60	25.447,60	21.482,67
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρου για καταλογισμό		31.586,07	219.998,96	219.998,96	188.412,89

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

3) Επί της υπ'αρ. /20-01-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

ανάλυση		δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	40.749,63	264.088,06	264.088,06	223.338,43
	Της συζύγου	29.033,34	29.033,34	29.033,34	
Πιστωτικό ποσό φόρου		575,21			96.791,23
Χρεωστικό ποσό φόρου			96.216,02	96.216,02	
Προκαταβολή φόρου		9.765,91	9.765,91	9.765,91	
Τέλη χαρ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση		72,00	72,00	72,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		14,40	14,40	14,40	

Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		48.395,62	48.395,62	48.395,62
Εισφορά αλληλεγγύης	2.112,79	22.324,67	22.324,67	20.211,88
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρου για καταλογισμό	12.039,89	177.438,62	177.438,62	165.398,73

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 στον υπόχρεο

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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