



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-01-2021

Αριθμός Απόφασης: 130

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α΄ 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α 1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στη επί της οδού, κατά της: 1) με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, 2) με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 και 3) με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Σημειώνεται ότι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται, προφανώς εκ παραδρομής, και η υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016 που δεν υφίσταται. Υπάρχει η υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31-12-2018, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, που έχει προσβληθεί με την υπ. αριθ. Ενδικοφανή Προσφυγή.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την στην προσφεύγουσα, οι διαπιστώσεις του οποίου αποτυπώνονται, στην από Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94 και Ν.4172/2013), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ή και εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία στα φορολογικά έτη / περιόδους 2013 - 2015, 2017 και 2018. Ο προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** λαμβάνοντας γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου αυτού εξέδωσε, μεταξύ των άλλων, την υπ. αριθ. Εντολή Ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων στην προσφεύγουσα, για την περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2018. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε, μεταξύ των άλλων, η από Έκθεση Προστίμου Άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013). Απόρροια των πορισμάτων της προαναφερόμενης Έκθεσης Ελέγχου ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της είχαν διαπιστωθεί τα ακόλουθα ανά φορολογικό έτος:

Φορ. Έτος 2017

	Πλήθος παραβάσεων ανακριβούς έκδοσης στοιχείων	Συνολική απόκρυψη εσόδων από ανακριβή έκδοση στοιχείων
Ανακρίβεια		329,03

Φορ. Έτος 2018

	Πλήθος παραβάσεων ανακριβούς έκδοσης στοιχείων	Συνολική απόκρυψη εσόδων από ανακριβή έκδοση στοιχείων
Ανακρίβεια		229,84

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος προσδιόρισε την αποκρυβείσα αξία, όπως αυτή προέκυψε από τις αναγραφόμενες στις εκδοθείσες Α.Π.Υ. της προσφεύγουσας, δαπάνες για λογαριασμό τρίτων, τα παραστατικά των οποίων δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους **100,00 ΕΥΡΩ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Υπέβαλε την υπ. αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 με ανακριβές περιεχόμενο από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. που επιφέρει συνδυαστικά τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους **100,00 ΕΥΡΩ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Υπέβαλε την υπ. αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 με ανακριβές περιεχόμενο από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. που επιφέρει συνδυαστικά τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους **100,00 ΕΥΡΩ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Υπέβαλε την υπ. αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 με ανακριβές περιεχόμενο από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. που επιφέρει συνδυαστικά τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους παρακάτω λόγους:

1. Οι εγκύκλιοι – οδηγίες τις οποίες εφάρμοσε η φορολογική αρχή για να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις, εφόσον δεν επικαλούνται οποιαδήποτε εξουσιοδοτική διάταξη, ούτε προβλέπεται η δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δεν αποτελούν εκτελεστή πράξη και δεν είναι δεσμευτικές και ως εκ τούτου με τις εγκυκλίους δεν απειλούνται οι διοικούμενοι με κυρώσεις, ούτε δεσμεύουν την κρίση του Δικαστηρίου, εφόσον δεν έχουν ισχύ νόμου.
2. Οι αναγραφόμενες στη σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώσεις εδράζονται σε αυθαίρετη και διασταλτική ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων 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 δε 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. Περαιτέρω σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 περ. γ' του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: 5. 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 όνομά 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.

Εξάλλου σύμφωνα με την Ε9053/ΠΟΛ. 89/15-5-1985 ορίζεται ότι «3. Κατά συνέπεια, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από 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». Η δε διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών αυτών δεν απορρέει από οποιαδήποτε συγκεκριμένη διάταξη νόμου, παρά μόνον από εγκυκλίους του Υπουργείου

Οικονομικών, οι οποίες ωστόσο δε θεσπίζουν υποχρεωτική ρύθμιση και δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα. Ομοίως σύμφωνα με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του προς την αναφέρεται ότι οι οντότητες – εκμεταλλευτές τελετών είναι απλώς σκόπιμο να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που αφορούν δαπάνες που γίνονται για λογαριασμό του πελάτη.

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, επισημαίνουμε τα εξής:

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου», ενώ στην παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1...».

Επειδή περαιτέρω στην ΠΟΛ.1252/20.11.2015 ορίζεται ότι:

“2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών)..... Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.....».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, ενώ δεν προβλέπεται πρόστιμο στην περίπτωση ανακριβούς δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και ως εκ τούτου μη νόμιμα επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για την ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 και οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν ελλείψει σχετικής νομοθετικής διάταξης.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.** και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων: 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 και 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο Άρθρου 54 Ν.4174/2013	100,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100,00	0,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο Άρθρου 54 Ν.4174/2013	100,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100,00	0,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο Άρθρου 54 Ν.4174/2013	100,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100,00	0,00

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής 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.