



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27. 05.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1354

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 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 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 ΠΟΛ 1063/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021

5. Την από 18.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό/19.11.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 17.10.2015-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τη με αριθμό/19.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 17.10.2015-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/19.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 17.10.2015-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών – μεταξύ άλλων- τη λειτουργία γραφείου κηδειών πρόστιμο ποσού 9.172,50€ λόγω α) μη έκδοσης δεκαπέντε (15) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 5.819,93€ πλέον Φ.Π.Α. 1.371,10€, β) έκδοσης διακοσίων είκοσι μίας (221) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 71.876,41€ πλέον Φ.Π.Α 16.973,90€, σε περιπτώσεις τέλεσης κηδείας ή μνημόσυνου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 11 έως 13 του Ν. 4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 09.10.2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμό/09.04.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη υπαγωγή της υπό κρίση περίπτωσης στις διατάξεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013 και παρακολουθηματικά για τον Φ.Π.Α. στις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013— Αντίθεση του προστίμου στην αρχή ne bis in idem. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Εφαρμογή ευνοϊκότερης ρύθμισης, λόγω της κατάργησης της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 με την περ. β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων

2. Έλλειψη πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας- αντιφατική αιτιολογία- εσφαλμένη νομική βάση της προσβαλλόμενης πράξης.

3. Παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου- αρχής εννόμου προστασίας.

4. Μη διάπραξη της παράβασης μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε 15 περιπτώσεις για το χρονικό διάστημα 17.10.2015-31.12.2016.

5. Ο τηρούμενος στην ALPHA BANK λογαριασμός με αριθμό GR..... έχει κύριο δικαιούχο το, υπάλληλο της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο οποίος το υπό κρίση χρονικό διάστημα δεν είχε δικαίωμα εκπροσώπησης της και συνδικαιούχο τη σύζυγό του και ως εκ τούτου μη ορθώς κρίθηκε ότι οι εισροές και οι εκροές του συγκεκριμένου λογαριασμού αφορούσαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση. Παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 5638/1932 και του άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, καθώς ο έλεγχος θα έπρεπε να θεωρήσει τεκμαρτά ότι τα ποσά που κατατίθεντο σε αυτόν τον λογαριασμό ανήκαν ισομερώς και στους δύο συνδικαιούχους.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, η αρχή ne bis in idem περιλαμβάνεται στο άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου της 22.11.1984 που κυρώθηκε με το Ν. 1705/1987 (ΦΕΚ Α' 89/12.6.1987) και προβλέπει ότι «Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή να καταδικασθεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους, για μια παράβαση για την οποία ήδη αθωώθηκε ή καταδικάσθηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού».

Επειδή, οι διατάξεις των άρθρων 78 (παρ. 1) και 4 (παρ. 5) του Συντάγματος δεν απαγορεύουν, καταρχήν, τη νομοθετική θέσπιση (νέου/δεύτερου) φορολογικού βάρους επί ύλης η οποία αποτελεί ήδη, κατά το νόμο, το αντικείμενο και τη βάση επιβολής φόρου, εφόσον δεν άγει σε υπέρμετρη επιβάρυνση του βαρυνόμενου προσώπου (βλ. ΣτΕ 1222/2017, σκ. 10 και πρβλ εμμέσως Ολομ. ΣτΕ 2563/2015, 2527/2013, 1972/2012). Με άλλα λόγια, η αρχή ne bis in idem δεν έχει πεδίο εφαρμογής στη νομοθετική επιβολή φορολογικών βαρών (πρβλ. ΣτΕ 407/2001).

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του Ν. 4174/2013 που προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθ. 3 του Ν. 4337/2015 και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ίσχυσε από 17.10.2015 έως 24.07.2016 οριζόταν 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».

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθ. 51 του Ν. 4410/2016 και ισχύει από τις 25.7.2016 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.

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.....».

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος 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 (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

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.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε τα πρόστιμα του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 για τις παραβάσεις που διέπραξε η προσφεύγουσα κατά τη φορολογική περίοδο 17.10.2015-31.12.2016.

Η προσφεύγουσα αλυσιτελώς προβάλλει τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 και μη εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης, λόγω της κατάργησης της περ. θ', γιατί επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58^Α που διέπεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του Φ.Π.Α. για τη φοροδιαφυγή και επιβάλλεται από 17.10.2015.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση...

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας...

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους

συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου»

Επειδή, με το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

.....

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος

και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη».

Επειδή, με το άρθρο 11 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος

Επειδή, με το άρθρο 13 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση».

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας».

Επειδή, οι διατάξεις του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) δε θέτουν δεσμευτικό πλαίσιο για την έκδοση και την τήρηση των στοιχείων, όμως από την αλληλουχία των τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) θα πρέπει να προκύπτει η επίδραση της κάθε συναλλαγής, με τα όποια ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της, στην κάθε επιμέρους φορολογία. Βάσει αυτών, ορθώς από τον έλεγχο έγινε χρήση του σκεπτικού

των σχετικών εγκυκλίων και αποφάσεων ως προς τη μη τεκμηρίωση της ελεγκτικής αλυσίδας κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 και 7 του Ν.4308/2014.

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, 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 εισπράχθηκαν και δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους (ανάλωση αυτών) [ΕΛΠ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2015, Θ.12.60, σελ. 712].

Επειδή, σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου, όπως αυτή καταγράφεται στην από 09.10.2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα, ως εκμεταλλευτής γραφείου τελετών δεν παρείχε επαρκή τεκμηρίωση για τις αναγραφόμενες επί των εκδοθεισών ΑΠΥ δαπάνες (που αφορούσαν σε έξοδα για δεξίωση, στεφάνια, δικαιώματα ναού, ταφή και νεκρώσιμη ακολουθία κλπ), για λογαριασμό των πελατών της, σε 25 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 6.477,54€ την φορολογική περίοδο 17.10.2015-31.12.2015 και 195 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 65.398,87€ την φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε κατά τις φορολογικές περιόδους 17.10.2015-31.12.2015 και 01.01.2016-31.12.2016 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 693,90€ και 5.126,03€ αντίστοιχα.

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολή.

.....

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον 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 ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣτΕ 2695/1993**).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της για μη τέλεση της παράβασης της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή φωτοαντίγραφα ανεπίσημων στοιχείων που φέρουν τον τίτλο "Εντολή Διεκπεραίωσης Τελετής", στα οποία αναγράφεται συνοπτικά το είδος των παροχών του γραφείου τελετών για μέρος μόνο των Α.Π.Υ. που κρίθηκαν ανακριβείς. Στο σώμα αυτών, τέθηκε σχετική σφραγίδα, μετά την επίδοση του με αριθμό/2020 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, όπως αναφέρεται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, με ποσά για δαπάνες που φέρεται να πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα για λογαριασμό των πελατών της. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι σε πλήθος των προσκομισθέντων ανεπίσημων εγγράφων τα οποία επισυνάπτει στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, παρατηρήθηκαν

αλλοιώσεις επί του σώματος αυτών, προκειμένου το άθροισμά των ποσών που φέρεται να εισέπραξε η προσφεύγουσα από τους πελάτες της για τις ανωτέρω δαπάνες να συμπίπτει με την συνολική αξία της ανακρίβειας.

Επειδή, η φορολογική αρχή επέδωσε στις 03.04.2019, στην προσφεύγουσα την υπ' αρ/2019 πρόσκληση, με την οποία ζητήθηκαν όλες τις δαπάνες που είχε τυχόν διενεργήσει για λογαριασμό των πελατών και η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας φωτοαντίγραφα συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων τα οποία η φορολογική αρχή επεξεργάσθηκε και προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

Για την τεκμηρίωση των δαπανών που διενεργήθηκαν για λογαριασμό πελατών η προσφεύγουσα προσκόμισε δελτία ημερήσιας κίνησης Ζ (τρίτων όχι δικά της) τα οποία α) είτε εκδόθηκαν σε διαφορετική μεταγενέστερη ημερομηνία από την έκδοση των αντίστοιχων Α.Π.Υ. β) είτε ο συντελεστής Φ.Π.Α. που αναγραφόταν σε αυτά ήταν διαφορετικός από αυτών των αντίστοιχων Α.Π.Υ. γ) είτε το είδος της παροχής και η αξία της παροχής δε μπορούσε να αντιστοιχισθεί με τις αναφερόμενες διατάξεις για λογαριασμό πελατών της στις εκδοθείσες Α.Π.Υ. δ) είτε δε διακρινόταν η ημερομηνία έκδοσης με συνέπεια να μη γίνουν αποδεκτά από τη φορολογική αρχή.

Στις περιπτώσεις καταβολής από την προσφεύγουσα εξόδων για λογαριασμό των πελατών που αφορούσαν σε «δαπάνες ναών» οι αποδείξεις εισπραξης εκδίδονταν στο όνομα της προσφεύγουσας που τις καταχωρούσε ως έξοδό της και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 61.98.00.000 «λοιπές αμοιβές τρίτων», ενώ το αυτό συνέβαινε και για τις «δαπάνες για στεφάνια». Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα όφειλε να αυξήσει ισόποσα τις Α.Π.Υ. που εξέδωσε για την εισπραχθείσα αμοιβή της για τις τελετές που διεκπεραίωσε με τα ποσά των δαπανών αυτών, ενέργεια στην οποία δεν προέβη και συνακόλουθα ορθά η φορολογική αρχή καταλόγισε παραβάσεις για ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δε προσκόμισε φορολογικά στοιχεία που να εκδόθηκαν στο όνομα των πελατών της για τις δαπάνες ταφής και νεκρώσιμης ακολουθίας.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι δε διέπραξε την παράβαση της μη έκδοσης δεκαπέντε (15) Α.Π.Υ. την υπό κρίση περίοδο η προσφεύγουσα δεν επικαλείται συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, αλλά διατείνεται γενικά ότι τηρούσε τις προβλεπόμενες από το νόμο διαδικασίες ως προς την έκδοσή τους στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, εσφαλμένης νομικής βάσης των προσβαλλόμενων πράξεων και μη τέλεσης των αποδιδόμενων παραβάσεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

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, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.....»

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της,.....».

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02.05.2014 εγκύκλιο των τμημάτων Α' και Γ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Ν.4174/2013» και αναφορικά με το άρθρο 62 ορίζεται ότι:

«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου, δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. Ν.4254/2014 κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων που προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απέστειλε το με αριθμό/2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τον με αριθμό/2020 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου με τη με αριθμό RE GR συστημένη επιστολή την οποία παρέλαβε η προσφεύγουσα στις 19.08.2020, όπως προκύπτει από την απόδειξη παραλαβής των ΕΛΤΑ. Στη συνέχεια, η

προσφεύγουσα κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ τη με αριθμό/08.09.2020 αίτηση χορήγησης αντιγράφων από το φάκελο της υπόθεσης και παράτασης στην προθεσμία που τέθηκε με το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων η οποία διαβιβάσθηκε στην ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και έλαβε αριθ. πρωτ. εισ. εγγράφου/11.09.2020. Με τα με αριθμό πρωτ./16.09.2020,/18.09.2020 έγγραφα παράδοσης παραλαβής της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ παραδόθηκαν στον εξουσιοδοτημένο λογιστή της προσφεύγουσας φωτοαντίγραφα των αιτηθέντων εγγράφων και χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα παράταση έως την 21.09.2020 στην τεθείσα προθεσμία προς υποβολή των απόψεών της επί του σημειώματος διαπιστώσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το με αριθμό/21.09.2020 έγγραφο υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) απάντησε στο σημείωμα διαπιστώσεων που της επιδόθηκε και συνακόλουθα άσκησε το συνταγματικά κατοχυρωμένο του δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.)

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν Η προσφεύγουσα επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με τα με αριθμό πρωτ./16.09.2020,/18.09.2020 έγγραφα παράδοσης παραλαβής της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν της παραδόθηκε το σύνολο των εγγράφων τα οποία αναφέρονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, ωστόσο δεν κατονομάζει τα έγγραφα που δεν της παραδόθηκαν, παρά αναφέρει γενικά ότι δεν κατέστη δυνατόν να αντιπαραβάλλει τις εκδοθείσες από αυτήν Α.Π.Υ. και τα συμφωνητικά εντολής και να αποδομήσει το πόρισμα ελέγχου με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύει ότι υπέστη βλάβη από τη μη χορήγηση συγκεκριμένων αιτηθέντων εγγράφων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της νόμιμης διαδικασίας για προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου- φορολογουμένου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με το άρθρο 4 του Ν. 5638/1932 ορίζεται ότι:

«Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη».

Επειδή, με το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι:

«Μεταξύ τους οι περισσότεροι δανειστές έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη, εκτός αν προκύπτει κάτι άλλο από τη σχέση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 του Ν. 5638/1932 ορίζεται ότι:

«1. Χρηματική κατάθεση παρά Τραπέζη εις ανοικτόν λογαριασμόν επ'ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ'ιδίαν οι δικαιούχοι».

Επειδή, με την υπ' αρ. 1891/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι:

«.....Β. Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.). Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω, η (εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Β' 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, ότι «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι ο τηρούμενος στην ALPHA BANK λογαριασμός με αριθμό GR....., κύριο δικαιούχο το, Α.Φ.Μ. υπάλληλο της προσφεύγουσας επιχείρησης και συνδικαιούχο τη σύζυγό του, Α.Φ.Μ. χρησιμοποιούνταν τόσο για την είσπραξη εσόδων της προσφεύγουσας επιχείρησης, όσο και για πληρωμή εξόδων της.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή προέβη σε έλεγχο των κινήσεων του λογαριασμού που αφορούσαν σε συναλλαγές της προσφεύγουσας επιχείρησης και όχι σε προσωπικές συναλλαγές του και της συνδικαιούχου συζύγου του και σε συνάρτηση με τη συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας κατέληξε στις ελεγκτικές διαπιστώσεις που αποτυπώνονται αναλυτικά στην από 09.10.2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν συντρέχει το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα δεδομένου ότι η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα επιμέλεια, διαπίστωσε ποιος είναι ο αληθινός δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής και αιτίας πίστωσής τους στον τραπεζικό λογαριασμό, καθώς, όπως αναφέρεται στην ανωτέρω έκθεση, οι συγκεκριμένες συναλλαγές αφορούσαν σε έσοδα και έξοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 5638/1932 και του άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./18.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

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

Με αριθμό/19.11.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 17.10.2015-31.12.2016.

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013	9.172,50€
---	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.