



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25.10.2021

Αριθμός απόφασης: 2916

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

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 (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. 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.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 αριθμ. Α.1049/2021 “Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α’ 75)”, με την οποία η προθεσμία 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 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5.Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, με αντικείμενο εργασιών Υπηρεσίες Εργολάβου επικήδειων τελετών, μνημοσύνων κ.λ.π. κατά της υπ' αρ.-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2014 και της από 10.12.2020 συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ’ αρ. πρωτ./26-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του, που 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 τη με αρ.....-12-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 1.062,43€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 318,73€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.381,16€.

Η ως άνω διαφορά του φόρου προέκυψε στα πλαίσια διενεργηθέντος μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 2859/2000 και ν.4174/2013, περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014 δυνάμει της υπ’ αρ.1089/2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από ...10-2020 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) κατόπιν επεξεργασίας των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα. Ειδικότερα στις/02/2019 οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.πραγματοποίησαν επιτόπιο έλεγχο στην έδρα του προσφεύγοντα, επί της οδού Αμπελώνων αρ.16 στη Θεσσαλονίκη. Στη συνέχεια οι ελεγκτές επέδωσαν νόμιμα στον προσφεύγοντα πρόσκληση, για να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά

αρχεία για το χρονικό διάστημα από 01-01-2013 έως 10-11-2015, τα παραστατικά δαπανών για λογαριασμό του πελάτη, δικαιολογητικά πληρωμών των Α.Π.Υ. και αντίγραφα της κίνησης τραπεζικού λογαριασμού που είναι συνδεδεμένος με το pos.

Στις .-04-2019 προσκομίσθηκαν τα ζητηθέντα στοιχεία στον έλεγχο: ήτοι εκτυπώσεις βιβλίου εσόδων-εξόδων από 01-01-2013 έως 31-10-2015, οι εκδοθείσες Α.Π.Υ. για το ίδιο διάστημα, παραστατικά δαπανών-αγορών, για την παραλαβή των οποίων συντάχθηκε η με αρ.πρωτ.-/2019 έκθεση κατάσχεσης, κατόπιν της με αρ....-/2019 εντολής ελέγχου.

Για την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων εκδόθηκε η με αρ.2019 εντολή ελέγχου. Στο πλαίσιο του ελέγχου ο προσφεύγων παρείχε στον έλεγχο στοιχεία από τις κηδείες που πραγματοποίησε στα Κοιμητήρια «ΑΝΑΣΤΑΣΕΩΣ ΤΟΥ ΚΥΡΙΟΥ» και «.....» στο Δήμο, προσκομίζοντας τα με αρ.πρωτ.....-03-2019 και-03-2019 έγγραφα από το Αυτοτελές Τμήμα Διαχείρισης Κοιμητηρίων του Δήμου, για το σύνολο των κηδειών που πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα στα έτη 2013, 2014 και 2015.

Από την επεξεργασία των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, καθώς και των στοιχείων του Δήμου..... Αυτοτελές Τμήμα Διαχείρισης Κοιμητηρίων διαπιστώθηκαν για τη **φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 31/12/2014:** α) ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. σε 29 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 5.614,16 ευρώ, πλέον φ.π.α. 13% 729,84 ευρώ και β) μη έκδοση Α.Π.Υ. σε 7 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 2.558,41 ευρώ, πλέον φ.π.α. 13% 332,59 ευρώ, (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελ.6, 8 στην από 06-10-2020 έκθεση ελέγχου (Κ.Φ.Α.Σ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, και 6 του Κ.Φ.Α.Σ. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν το πρόστιμο του άρθ.54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2 περ.γ' του Ν. 4174/2013, ήτοι: $36 \times 250,00 = 9.000,00\text{€}$. Για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκε η με αρ.-10-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού **9.000,00€**, κατά της οποίας ασκήθηκε η αρ.62083/17.11.2020 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την αρ.04.2021 απόφαση της υπηρεσίας μας.

Κατόπιν των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. πρόσθεσε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα την απόκρυψη εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα (λόγω ανακριβούς

έκδοσης Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 5.614,16 ευρώ και μη έκδοση Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 2.558,41 ευρώ) συνολικού ύψους 8.172,57 ευρώ ως κάτωθι:

Περιγραφή	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	45.557,54	53.730,11	8.172,57

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.2 και3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000 τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, αποτελούν τη φορολογητέα αξία εκροών για το υπολογισμό Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	45.557,54	53.730,11	8.172,57
Αξία φορολογητέων εισροών	10.542,65	10.542,65	0,00
Φόρος εκροών	5.922,48	6.984,91	1.062,43
Φόρος εισροών	5.922,48	5.922,48	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.062,43	1.062,43

Από τον έλεγχο εστάλη στον προσφεύγοντα στις11.2020 το με αρ.πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 ν.4174/2013 προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του για τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός τη οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος υπέβαλε εμπρόθεσμα το με αρ.πρωτ.....11.2020 υπόμνημα με τις απόψεις του στη Δ.Ο.Υ., οι οποίες ελήφθησαν υπόψη κατά τη σύνταξη της από ...12.2020 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1. Δεν υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων φορολογικών στοιχείων δαπανών που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του πελάτη, καθώς δεν απορρέει από καμία νομοθετική διάταξη του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

2. Οι εγκύκλιοι – οδηγίες τις οποίες εφάρμοσε η φορολογική αρχή για να εκδώσει τη προσβαλλόμενη πράξης, 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.

3. Οι αναγραφόμενες στην συμπροσβαλλόμενη 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, η δε διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών αυτών δεν απορρέει από οποιαδήποτε συγκεκριμένη διάταξη νόμου, παρά μόνον από την με αριθμ 4942/29-04-2011 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία επικαλείται τις με αριθμ. Ε9053/ΠΟΛ. 89/15-5-1985 και 1139484/2521/Α0012/14-2-1995 Εγκυκλίους, οι οποίες ωστόσο δε θεσπίζουν υποχρεωτική ρύθμιση και δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα.

4. Εσφαλμένος ο επανυπολογισμός των φορολογητέων εκροών επικαλούμενος το άρθρο 19 παρ.5γ του ν.2859/2000.

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

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 εκδόσεως 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, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του καθ' ύλην αρμοδίου Υφυπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, περιέρχονται στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (νυν Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής των Δημοσίων Εσόδων) αρμοδιότητες που κατά την κείμενη νομοθεσία ασκούνται από τον Υπουργό Οικονομικών ή τον αρμόδιο Υφυπουργό ή τους προϊσταμένους των οργανικών μονάδων του Υπουργείου Οικονομικών, εντός του πεδίου των αρμοδιοτήτων τους, σχετικά με την οργάνωση και άσκηση της φορολογικής διοίκησης, την εφαρμογή της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας που άπτεται της είσπραξης εσόδων, καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση του έργου των υπαγόμενων στην αρμοδιότητά του οργανικών μονάδων του Υπουργείου Οικονομικών και των υπαλλήλων τους. Μεταξύ των αρμοδιοτήτων αυτών συμπεριλαμβάνεται και η έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών. (Δ6Α 1015212ΕΞ2013 – ΦΕΚ 130Β' /28-1-2013).

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, 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 του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 περ.γ του νόμου 2859/2000, όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο: «5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) β)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, με την αριθμ. 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, στην με αριθ. Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι τα έξοδα που πραγματοποιούν τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους προκειμένου να

μην ληφθούν υπόψη στην φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α., θα πρέπει : α) να καταχωρίζονται σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου εσόδων – εξόδων, β) να αναγράφονται χωριστά στην ΑΠΥ και γ) τα πρωτότυπα παραστατικά να αποδίδονται στον πελάτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 19 του κώδικα Φ.Π.Α.. Ωστόσο, για λόγους τεκμηρίωσης του ύψους των εν λόγω δαπανών είναι σκόπιμο να διατηρούνται από την επιχείρηση αντίγραφα των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν παραστατικά ή στοιχεία, ο μόνος σύννομος τρόπος για την είσπραξη αυτών από τον πελάτη, είναι να περιληφθούν αυτές στην αμοιβή του επιτηδευματία.

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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής

Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **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 τις διατάξεις του άρθρ. **17** του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « **1.** Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. **2.** Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης **3.** Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα αφορούν παραβάσεις του Κ.Φ.Α.Σ α) για ανακριβή έκδοση Α.Π.Υ. σε 29 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 5.614,16 ευρώ, πλέον φ.π.α. 13% 729,84 ευρώ και β) για μη έκδοση Α.Π.Υ. σε 7 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 2.558,41 ευρώ, πλέον φ.π.α. 13% 332,59 ευρώ, (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελ.6, 8 στην από 06-10-2020 έκθεση ελέγχου (Κ.Φ.Α.Σ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, και 6 του Κ.Φ.Α.Σ. για τις οποίες εκδόθηκε η με αρ.-10-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 παρ. 2 περ. γ του Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων άσκησε ενδικοφανή προσφυγή με ημερομηνία κατάθεσης ...11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου κατά της με αρ.-10-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με τους ίδιους ισχυρισμούς που προβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, οι οποίοι εξετάσθηκαν με την με αρ.4.2021 απορριπτική απόφασή μας.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών της επιχείρησης του προσφεύγοντα και θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα, και την επικύρωση της με αρ.-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αρ.-12-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	45.557,54	53.730,11	53.730,11	8.172,57
Αξία φορολογητέων εισροών	10.542,65	10.542,65	10.542,65	0,00
Φόρος εκροών	5.922,48	6.984,91	6.984,91	1.062,43
Φόρος εισροών	5.922,48	5.922,48	5.922,48	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.062,43	1.062,43	1.062,43
Πρόστιμα άρθ.58/58Α		318,73	318,73	318,73
Σύνολο φόρου για		1.381,16	1.381,16	1.381,16

καταβολή				
----------	--	--	--	--

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

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