



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27-1-2020

Αριθμός απόφασης: 201

**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@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 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 από **30-09-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης από τους εκκαθαριστές του με ΑΦΜ: και του με ΑΦΜ:, κατοίκων, επί της οδού, κατά των με αριθμό **α)...../2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, **β)...../2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 58Α παρ.1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους

2015, γ)...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 58Α παρ.1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, δ)...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, ε)...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, στ)...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 και ζ)...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 07-10-2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 30-9-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ.54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 (1/1/2014-16/10/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του αρ. 54 του Ν. 4174/2013 συνολικού ποσού **30.000,00€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε 375 περιπτώσεις, με την καθαρή αξία ανακρίβειας να ανέρχεται σε 210.486,32€ και λόγω μη έκδοσης σε οκτώ (8) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων αξίας μικρότερης των 1.200€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,6 & 8 του ΚΦΑΣ και των άρθρων 1,5,8,11,12 & 13 των Ε.Λ.Π. που επισύρει τις κυρώσεις του άρ.54 παρ.1 περ. θ' του Ν. 4174/2013.
2. Με την υπ' αριθμ./**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 58Α παρ.1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 (17/10/2015-31/12/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρ.58Α παρ.1 του Ν.4174/2013, ύψους **2.950,03€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης εξήντα επτά (67) ΑΠΥ με αποκρυβείσα αξία 25.652,36€, κατά παράβαση των άρθρων 8,10,12 & 14 των ΕΛΠ που επισύρει το πρόστιμο της παρ.1 του άρ.58Α του Ν.4174/2013.
3. Με την υπ' αριθμ./**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 58Α παρ.1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους **14.144,21€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης τριακοσίων τεσσάρων (304) Α.Π.Υ. με ποσό ανακρίβειας 120.038,85€, κατά παράβαση των άρθρων 8,10,12 & 14 των ΕΛΠ που επισύρει το πρόστιμο της παρ.1 του άρ.58Α του Ν. 4174/2013.

4. Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ. 58Α παρ.1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους **14.183,20€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης τριακοσίων τεσσάρων (304) Α.Π.Υ. με ποσό ανακρίβειας 115.496,40€, και λόγω μη έκδοσης έξι (6) Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 2.696,94€, κατά παράβαση των άρθρων 8,10,12 & 14 των ΕΛΠ που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ.1 του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013.
5. Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ.58Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους **6.256,16€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης εκατόν σαράντα μίας (141) Α.Π.Υ. με ποσό ανακρίβειας 51.389,20€ και λόγω μη έκδοσης δύο Α.Π.Υ. καθαρής αποκρυβείας αξίας 745,48€, κατά παράβαση των άρθρων 8,10,12 & 14 των ΕΛΠ και το άρθρο 13 του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρ.58Α παρ.1 του ν.4174/2013.
6. Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ.54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους **4.600,00€**, λόγω μη εξόφλησης από το λήπτη σαράντα έξι (46) Α.Π.Υ. μέσω τραπεζικού συστήματος, κατά παράβαση της παρ.3 του άρ.20 του ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε με την παρ.4 του άρ.73 του Ν.4446/2016, που επισύρει τις κυρώσεις του άρ.54 παρ.1 περ. ιζ' & παρ.2 περ. θ'.
7. Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ.54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους **6.200,00€**, λόγω μη εξόφλησης από το λήπτη εξήντα δύο (62) Α.Π.Υ. μέσω τραπεζικού συστήματος, κατά παράβαση της παρ.3 του άρ.20 του ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε με την παρ.4 του άρ.73 του Ν.4446/2016, που επισύρει τις κυρώσεις του άρ.54 παρ.1 περ. ιζ' & παρ.2 περ. θ'

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 27/6/2019 έκθεσης ελέγχου και εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας, κατόπιν ελέγχου και επεξεργασίας των βιβλίων και στοιχείων της υπό εκκαθάριση εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:..... και αντικείμενο εργασιών «Γραφείο Τελετών». Στις 07/12/2018 δύο υπάλληλοι της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης πραγματοποίησαν επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας, επί της οδού στη, όπου διαπίστωσαν ότι στην ως άνω διεύθυνση εδρεύει η επιχείρηση «.....» με ίδιο αντικείμενο εργασιών και ημερομηνία έναρξης την 13-4-2018, ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία βρίσκεται υπό εκκαθάριση από τις 7/8/2018. Κατόπιν αυτού οι

ελεγκτές επέδωσαν στην προσφεύγουσα πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών αρχείων για τα φορολογικά έτη 2014-2018. Για την επεξεργασία των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου γραφείου και συντάχθηκε η υπ' αριθμ./2019 έκθεση κατάσχεσης των προσκομισθέντων στοιχείων. Στα πλαίσια του ελέγχου ζητήθηκαν στοιχεία από το Δημοτικό Κοιμητήριο σχετικά με τις πραγματοποιηθείσες τελετές, τα ποσά και τα δικαιώματα που καταβλήθηκαν για κάθε τελετή.

Από την επεξεργασία των λογιστικών αρχείων, των στοιχείων του κοιμητηρίου και των τραπεζικών συναλλαγών της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε η μη έκδοση Α.Π.Υ. σε οκτώ (8) περιπτώσεις αξίας μικρότερης των 1.200€, για το χρονικό διάστημα από 1/1/2014 – 16/10/2015 και σε τρεις (3) περιπτώσεις για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 – 31/12/2018, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας ύψους 760,00€ και η ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. ως εξής:

Χρονικό διάστημα	Αριθμός Α.Π.Υ.	Αποκρυβεία αξία
1/1/2014-31/12/2014	111	69.879,60
1/1/2015-16/10/2015	264	140.650,88
17/10/2015-31/12/2015	67	25.652,36
1/1/2016-31/12/2016	304	120.038,85
1/1/2017-31/12/2017	304	109.666,88
1/1/2018-31/12/2018	141	48.276,30
	1191	514.164,87

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας του εξής ισχυρισμούς:

1. Η έκθεση ελέγχου πάσχει ακυρότητας για τυπικούς λόγους, αφού στις υπ' αριθμ./2018 και/2019 εντολές ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης δεν αναφέρεται ο χαρακτηρισμός που δόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., δηλαδή αν ο έλεγχος είναι «πλήρης» ή «μερικός», δεδομένου ότι επί μερικού ελέγχου θα έπρεπε να φέρει τον τίτλο «Έκθεση μερικού ελέγχου από τα γραφεία της Υπηρεσίας».
2. Η έκθεση ελέγχου πάσχει λόγω έλλειψης επαρκούς, ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Πιο συγκεκριμένα, δεν καταγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία που χορήγησε στον έλεγχο η υπηρεσία των κοιμητηρίων του Δήμου, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα ελέγχου νομιμότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 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.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

«α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, στο άρθρο 25 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»

και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, στο άρθρο 37 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «{...} Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου».

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.»

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα», ενώ με τη ΔΕΛ Α 1198414/30-12-2013 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. και κατ' εξουσιοδότηση της ως άνω διάταξης του άρθρου 37 καθορίστηκε ο τύπος της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ρητά αναγράφεται στην πρώτη σελίδα της από 27/6/2019 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, ότι η συγκεκριμένη έκθεση ελέγχου συντάχθηκε στο πλαίσιο μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου. Περαιτέρω, στις σελίδες 2 & 3 αναγράφεται ότι με την υπ' αριθμ./2018 εντολή επιτόπιου ελέγχου, οι υπάλληλοι της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, και, εισήλθαν στις 7-12-2018 στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης και επέδωσαν πρόσκληση διάθεσης των λογιστικών αρχείων της, για τα φορολογικά έτη 2014 – 2018.

Για την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων συντάχθηκε η υπ' αριθμ./2019 έκθεση κατάσχεσης και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας διενεργήθηκε στα γραφεία της ΥΕΔΔΕ μερικός φορολογικός έλεγχος επεξεργασίας των κατασχεθέντων στοιχείων.

Επειδή, η με ημερομηνία θεώρησης 27-6-2019 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας, εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/2012, 4308/2014 και 4174/2013 των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων περιέχει όλα τα απαιτούμενα στοιχεία της ΔΕΛ Α 1198414/30-12-2013 εγκυκλίου, επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν αναφέρεται στον τίτλο της έκθεσης ελέγχου ο χαρακτηρισμός ως «μερικός έλεγχος» πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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 εμπειρισττωμένα 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 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....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.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

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 άρθ. **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, η έκθεση ελέγχου δεν αποτελεί ξεχωριστή διοικητική πράξη, αλλά τη νόμιμη αιτιολογία και το αναγκαίο συμπλήρωμα της εκδιδόμενης και στηριζόμενης επ' αυτής πράξης επιβολής φόρου (Φορολογικό Δίκαιο, Θ. Φορτσάκης, εκδόσεις Σάκκουλα 2003, σελ. 504).

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 με το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «*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*».

Επειδή η ΠΟΛ. 89/15-5-1985 περί «Ακαθάριστων εσόδων επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών» στην παράγραφο 3 αναφέρει «*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 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 Εγκύκλιο Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 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 τις οδηγίες της Διοίκησης, όπως διατυπώνονται στις Εγκυκλίους ΠΟΛ. 89/15-5-1985 και Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988, «...οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό των πελατών από τα γραφεία τελετών, δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή τους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων εξέδωσε Α.Π.Υ., στις οποίες ανέγραφε την αμοιβή του και σε ξεχωριστή στήλη τις δαπάνες στις οποίες προέβαινε για λογαριασμό των πελατών του, χωρίς να διαφυλάττει τα σχετικά παραστατικά ή έγγραφα, ώστε να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της δαπάνης.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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 δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αλλά ούτε και μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη σε ολόκληρη την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο (2014-2018) και συνεπώς τα ποσά που εισπράχθηκαν και αναγράφονται, ανά κατηγορία δαπάνης, θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία

Επειδή, στην από 27-6-2019 έκθεση της ΥΕΔΔΕ αναφέρεται η σύγκριση των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση Α.Π.Υ. και των στοιχείων του υπ' αριθμ./2019 εγγράφου του κοιμητηρίου του Δήμου, σχετικά με το σύνολο των κηδειών που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα, καθώς και τα ποσά που καταβλήθηκαν για τέλη και δικαιώματα για κάθε τελετή.

Επίσης, αναφέρονται οι διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων πελατών και τις εκδοθείσες Α.Π.Υ.

Επειδή περαιτέρω, το υπ' αριθμ./2019 έγγραφο του Δήμου αποτελεί συνημμένο έγγραφο της από 27-6-2019 έκθεσης ελέγχου και επομένως αποτελεί στοιχείο του φακέλου που συνοδεύει τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή, Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου (αρ.28 παρ.2, εδάφιο δεύτερο του Ν. 4174/2013), ενώ από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι ζητήθηκε το εν λόγω έγγραφο του Δήμου

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί ελλιπούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ.54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 4.600€, λόγω μη εξόφλησης σαράντα έξι (46) Α.Π.Υ. εκάστης συνολικής αξίας άνω των 500€, μέσω τραπεζικού συστήματος, ενώ όπως διαπιστώθηκε στην από 27-6-2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (σελ.36-37) ο αριθμός των ΑΠΥ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος κατά παράβαση του αρ.20 παρ.3 του ν. 3842/2010 ανέρχεται σε είκοσι έξι (26). Συνεπώς, το πρόστιμο θα πρέπει να τροποποιηθεί και διαμορφώνεται σε 2.600€ ($26 * 100€ = 2.600.00€$).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-6-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΦΑΣ, Ε.Λ.Π. & ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 30-9-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

την **επικύρωση** των: **α)** υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Ν. 4174/2013, **β)** υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.58Α του ν.4174/2013, **γ)** υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.58Α του ν.4174/2013, **δ)** υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.58Α του ν.4174/2013, **ε)** υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.58Α του ν.4174/2013, **στ)** υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.54 του ν.4174/2013 και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	30.000,00€	30.000,00 €

2)Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.950,03€	2.950,03 €

3)Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	14.144,21€	14.144,21€

4)Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	14.183,20€	14.183,20€

5)Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6.256,16€	6.256,16€

6)Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.600,00€	2.600,00€

7)Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6.200,00€	6.200,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**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.