



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27/05/2020

Αριθμός απόφασης: 930

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την από ...-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ** ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού ..., ΤΚ ..., κατά των : α) με αριθμ. ...-2019 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) με αριθμ. .../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, γ) με αριθμ. .../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, και δ) με αριθμ. .../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...-**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ..., 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' αριθ. .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 50.787,63€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 52.087,80 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **102.875,43€**.

2) Με την υπ' αριθ. .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 51.410,27€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 25.705,15 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **77.115,42€**.

3) Με την υπ' αριθ. .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 51.129,17€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 25.564,60 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **76.693,77€**.

4) Με την υπ' αριθ. .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 45.533,51€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **45.533,51€**.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016, δυνάμει της με αριθμ. .../06-09-2019 σχετικής εντολής της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, αξιοποιήθηκε το αριθμ. πρωτ. .../12-08-2019 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης

Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκαν η από 31-07-2019 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), και οι πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 και ν. 4172/2013 και Φ.Π.Α. ν. 2859/2000, οι οποίες συντάχθηκαν για τον ..., κατόπιν της με αριθμό Π.Δ. .../16 ανώνυμης καταγγελίας που υποβλήθηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Με την ως άνω ανώνυμη καταγγελία, καταγγέλλονται διάφορες φορολογικές παραβάσεις, κυρίως μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων μέσω τεχνητής διόγκωσης των δαπανών με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, που τελούνται από συνολικά τριάντα τρία (33) γραφεία τελετών στη Θεσσαλονίκη, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εξέδωσε διπλότυπες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με διαχωρισμό του κόστους – δαπανών σε «παροχές γραφείου» και σε «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη». Αυτός ο διαχωρισμός αφορούσε, στη με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία του αποτύπωση, ότι οι πρώτες αφορούσαν παροχές, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από το ίδιο το γραφείο τελετών, ενώ οι δεύτερες σε δαπάνες-παροχές, οι οποίες δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από το γραφείο τελετών, όπως δικαιώματα ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, εργάτες ταφής), αγγελίες (σε εφημερίδες και άλλα μέσα), περιποίηση νεκρού, λεωφορεία, ταξί, ενοίκιο αίθουσας δεξιώσεων, στολισμό ναού κλπ. Επειδή, με βάση τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στις από 31/07/2019 εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες που διενεργήθηκαν για λογαριασμό του πελάτη, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και τις φορολογικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016. Επίσης, από την επεξεργασία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και τη διασταύρωση των στοιχείων, που διαβιβάστηκαν από το ..., το Σύνδεσμο ... και από το ..., προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε πλήθος αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για την τέλεση κηδεών.

Από την διασταύρωση των εκδοθέντων στοιχείων, με τα στοιχεία που παρελήφθησαν από το ..., το Σύνδεσμο ... και από τον έλεγχο των δαπανών που κατασχέθηκαν προέκυψαν:

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, τα παρακάτω :

α) Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε σαράντα επτά (47) περιπτώσεις συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους 8.464,50 €, για την τέλεση κηδεών και μνημοσύνων , κατά παράβαση των άρθρων 1 § 1, 6 § 1, 2 & 7 § 1 του ν. 4093/2012.

β) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.909,97 €, έκαστης μεγαλύτερης των 1.200,00 €, κατά παράβαση των άρθρων 1 § 1, 6 §1, 2 και 7 § 1 του ν. 4093/2012.

γ) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε πεντακόσιες (500) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 376.063,00 €, έκαστης μικρότερης των 1.200,00 € και σε μία (1) περίπτωση, αξίας μικρότερης των 5.000,00 € (από 26/07/2013) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 1.236,50 €, κατά παράβαση των άρθρων 1 § 1, 6 § 1, 2 και 7 § 1 του ν. 4093/2012.

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, τα παρακάτω :

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

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

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-16/10/2015, τα παρακάτω :

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

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

Για τη φορολογική περίοδο 17/10/2015-31/12/2015, τα παρακάτω :

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

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

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, τα παρακάτω :

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

β) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε τετρακόσιες εβδομήντα (470) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 162.879,80 €, κατά παράβαση των άρθρων 1 § 2, 5 §5,8 και 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα προσθέτοντας, στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα την αποκρυβείσα ύλη, όπως αυτή προέκυψε από τη μη έκδοση και την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων και τα καθαρά κέρδη με λογιστικό τρόπο, ήτοι, με την προσθήκη της αποκρυβείσας ύλης στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../21-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν υφίσταται εν προκειμένω, παράβαση έκδοσης ανακριβών αποδείξεων. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5γ' του ν. 2859/2000, τηρήθηκαν, η δε διαφύλαξη των παραστατικών που εκδόθηκαν για λογαριασμό του πελάτη δεν απορρέει από καμία διάταξη νόμου.
2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης .
3. Ελλιπής αιτιολόγηση – Παράβαση του βάρους απόδειξης από τη φορολογική διοίκηση σχετικά με τις φερόμενες παραβάσεις της μη έκδοσης και της ανακριβούς έκδοσης των Α.Π.Υ.
4. Ακυρότητα των προσβαλλομένων πράξεων, λόγω μη παράβασης εκ μέρους του των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 5 και 14 ΚΒΣ και των μετέπειτα συναφών διατάξεων του ΚΦΑΣ και των ΕΛΠ..
5. Ακυρότητα επιβολής πρόσθετων φόρων. Σε κάθε περίπτωση και σύμφωνα με τα πάγια διδάγματα της νομολογίας, πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση.
6. Ουσιαστική αβασιμότητα της καταλογιστικής πράξης και αντίθεση του καταλογισμού στα διδάγματα της κοινής πείρας.
7. Έλλειψη αιτιολογίας – ο έλεγχος Φ.Π.Α. αρκείται στα αποτελέσματα της φορολογίας εισοδήματος.
8. Ουσιαστική αβασιμότητα των καταλογιστικών πράξεων.

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

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: *« Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».*

Επειδή, για τα έτη 2013 έως 2016, οι παραβάσεις της ανακριβούς έκδοσης και της μη έκδοσης, ως διαπιστώσεις της από 20/12/2019 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, έχουν κριθεί με την αριθμ. 928/27-05-2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας στα πλαίσια άσκησης της με αριθμ. ... /21-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής και οι όμοιοι με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί, απορρίφθηκαν ως αβάσιμοι.

Επειδή με την αριθ. **Ε.9053/ΠΟΛ. 89/15-5-1985**, εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται διευκρινίσεις ως προς τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών. Ειδικότερα στην παράγραφο 3 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από τον δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.».

Επειδή σύμφωνα με το αριθ.Πρωτ.**Δ15β 1079725ΕΞ 2011** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Διεύθυνση Βιβλίων & Στοιχείων (15^η) τμήμα Β, απάντηση στο αριθ.πρωτ.4943/29.04.2011 έγγραφο του ΣΔΟΕ-Κεντρική Υπηρεσία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1.Με την εγκυκλιό μας Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών(ΑΠΥ),σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους(συγγενών του θανόντος κλπ),οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ιδίους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με τη εγκύκλιο Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις ΑΠΥ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές

και να παραδίδονται στους πράγματι αντισυμβαλλόμενους.

2. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητά υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της εγκύκλιου Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985, να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους.

3. Ενόψει των ανωτέρω, ο τρόπος της απόδειξης και επομένως η «αποδοχή» ή μη των εν λόγω δαπανών από τους σχετικούς φορολογικούς ελέγχους, αποτελεί ζήτημα δικής σας αρμοδιότητας, καθώς η κάθε περίπτωση εξαρτάται απόλυτα από τα πραγματικά περιστατικά και δεδομένα που την απαρτίζουν, στα οποία και στηρίζονται τα τελικά συμπεράσματα του διενεργούμενου κατά περίπτωση φορολογικού ελέγχου».

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

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

Επειδή, ακολουθώντας, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παρ. . 5γ του ν.2859/2000**, ορίζεται ότι : «Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,

- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.»

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., από τις οποίες προέκυψε σύνολο φορολογητέων εκροών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, ύψους 93.787,28 €, για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, ύψους 104.999,51 €, για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015, ύψους 168.977,26 € και για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016, ύψους 187.489,58 €, πρόσθεσε σε αυτές, την αποκρυβείσα αξία ύψους 390.673,98 €, 402.360,12 €, 324.091,26 € και 194.636,43 €, αντίστοιχα, λόγω μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζοντας τις φορολογητέες εκροές για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, στο συνολικό ποσό των 484.461,26 €, για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, στο συνολικό ποσό των 507.359,63 €, για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015, στο συνολικό ποσό των 493.068,52 € και για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016,

στο συνολικό ποσό των 382.126,01 €. Για τον ως άνω προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, συντάχθηκε η από 20/12/2019 αυτοτελής έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ενώ σε κάθε περίπτωση το γεγονός ότι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων συνέπεσε με εκείνον στη φορολογία εισοδήματος, δεν καθιστά τις πράξεις νομικά πλημμελείς (ΣτΕ 756/2003, 2357/2001).

Επειδή σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης (εγκύκλιοι Ε.9053 Πολ.89/15-5-1985 και Σ.430/31/Πολ.48/9-2-1988), οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό των πελατών από τα γραφεία τελετών δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή τους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, οι εγκύκλιοι διαταγές **παρέχουν οδηγίες ή έκφραση αντιλήψεων σχετικά με την ορθή ερμηνεία νεοπαγούς εφαρμοστέου νόμου** ή κανονιστικής απόφασης ή την εφαρμογή τους σ' ένα ορισμένο θέμα. Γι' αυτό ονομάζονται ερμηνευτικές εγκύκλιοι κι έχουν ως σκοπό την ομοιόμορφη ερμηνεία κι εφαρμογή των νόμων και συνεπώς τον περιορισμό ανασφαλειών, που συνδέονται με τη νομική ερμηνεία. Ως εκ τούτου, εξομοιώνονται με τις διατυπωθείσες στην επιστήμη και τις διαμορφωθείσες στη νομολογία ερμηνείες, οι οποίες λαμβάνονται συχνά υπόψη για την αντιμετώπιση μιας συγκεκριμένης περίπτωσης. Σ' αυτήν την κατηγορία ανήκουν και οι πράξεις που απλώς κοινοποιούν το νόμο ή τη διοικητική κανονιστική απόφαση, καθώς κι εκείνες με τις οποίες παρέχονται συστάσεις όπως τηρηθεί σ' ένα συγκεκριμένο θέμα ορισμένος τρόπος ενεργείας. (Γέροντας Α., Οι Εγκύκλιοι, νομική φύση, διακρίσεις, δικαστικός έλεγχος, 1993 Αθήνα-Κομοτηνή).

Επειδή, 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, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης

μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή κατ' αντιδιαστολή των παραπάνω, εφόσον δεν αποδεικνύεται η καταβολή των δαπανών για λογαριασμό των πελατών, θεωρείται ότι τα ποσά των δαπανών αυτών, τα οποία αναγράφονται διακεκριμένα στις εκδιδόμενες αποδείξεις, σε συνδυασμό και με το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι οι δαπάνες αυτές αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, ενώ για τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί μη έκδοσης στοιχείων δεν προβάλλεται κανένας ουσιαστικός ισχυρισμός και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ...-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμ. .../20-12-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	93.787,28	484.461,26	484.461,26	390.673,98
Αξία φορολογητέων εισροών	43.507,21	43.507,21	43.507,21	
Φόρος εκροών	12.192,34	62.979,97	62.979,97	50.787,63
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.192,34	12.192,34	12.192,34	
Κύριος φόρος		50.787,63	50.787,63	50.787,63
Πρόστιμο άρθρου 49 ν. 4509/2017		52.087,80	52.087,80	52.087,80
Σύνολο φόρου για καταβολή		102.875,43	102.875,43	102.875,43

Η με αριθμ. .../20-12-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	104.999,51	507.359,63	507.359,63	402.360,12
Αξία φορολογητέων εισροών	61.748,34	61.748,34	61.748,34	
Φόρος εκροών	13.649,93	65.956,75	65.956,75	52.306,82
Υπόλοιπο φόρου εισροών	14.546,48	14.546,48	14.546,48	
Πιστωτικό υπόλοιπο	896,55			
Κύριος φόρος		51.410,27	51.410,27	51.410,27
Πρόστιμο άρθρου 58Α 4174/2013		25.705,15	25.705,15	25.705,15
Σύνολο φόρου για καταβολή		77.115,42	77.115,42	77.115,42
Πιστωτικό φόρου για έκπτωση	896,55			

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμ. .../20-12-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	168.977,26	493.068,52	493.068,52	324.091,26
Αξία φορολογητέων εισροών	59.999,72	59.999,72	59.999,72	
Φόρος εκροών	29.292,20	79.524,80	79.524,80	50.232,60
Υπόλοιπο φόρου εισροών	29.292,20	28.395,63	28.395,63	896,57
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Κύριος φόρος		51.129,17	51.129,17	51.129,17
Πρόστιμο άρθρου 58Α 4174/2013		25.564,60	25.564,60	25.564,60
Σύνολο φόρου για καταβολή		76.693,77	76.693,77	76.693,77
Πιστωτικό φόρου για έκπτωση				

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2015 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμ. .../20-12-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	187.489,58	382.126,01	382.126,01	194.636,43
Αξία φορολογητέων εισροών	74.437,35	74.437,35	74.437,35	
Φόρος εκροών	44.026,40	89.740,30	89.740,30	45.713,90
Υπόλοιπο φόρου εισροών	44.206,79	44.206,79	44.206,79	

Πιστωτικό υπόλοιπο	180,39			
Κύριος φόρος		45.533,51	45.533,51	45.533,51
Σύνολο φόρου για καταβολή		45.533,51	45.533,51	45.533,51
Πιστωτικό φόρου για έκπτωση	180,39			180,39

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2016 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο 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