



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15-09-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 690e

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ατομική επιχείρηση με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «γραφείο τελετών», έδρα την οδό κατά της με αριθμό **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου**, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

❖ Με την υπ' αριθμ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου**, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε η ζημία από την άσκηση της ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, από το ποσό των 1.099,92€ σε 510,64€, ήτοι κατά το ποσό των 589,28€ και δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), για το φορολογικό έτος 2020, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα, η απόκρυψη φορολογητέας ύλης στη φορολογία εισοδήματος, ύψους 589,28€, κατά το φορολογικό έτος 2020, καθώς δεν εξέδωσε δύο (2) φορολογικά στοιχεία αξίας (Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 589,28€ πλέον Φ.Π.Α. 24% €141,42, ήτοι συνολικής

αξίας 730,70€, σε ισάριθμες περιπτώσεις ανάληψης τελετών από τους εντολείς του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 και 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η προαναφερόμενη παράβαση των διατάξεων των Ε.Λ.Π., σε συνδυασμό με αυτές του Κ.Φ.Δ., που έχει ως συνέπεια την μη εμφάνιση εσόδων στη φορολογία εισοδήματος, καθαρής αξίας 589,28€, εδράζεται επί της από, Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της Πληροφοριακής Έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Κ.Φ.Δ., της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

Πρώτος λόγος

Παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου- Η παράλειψη επίδοσης του σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με κλήση του για παροχή εξηγήσεων αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης.

Δεύτερος λόγος

Δεν υφίσταται η καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων από την οντότητά του καθότι, ουδέποτε τέλεσε κηδεία, για την οποία δεν έχει εκδώσει Α.Π.Υ..

Τρίτος λόγος

Εσφαλμένα η Φορολογική Αρχή τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του, τις θεώρησε αμοιβές του γραφείου τελετών του και τις προσέθεσε στην αξία των υπηρεσιών που παρείχε στους εντολείς του, με αποτέλεσμα η συνολική καθαρή αξία εκδόσεως των στοιχείων να ξεπερνά το ποσό των 500,00€ και να του καταλογιστούν παραβάσεις, λόγω μη σύνομης εξόφλησης αυτών από τους ιδιώτες πελάτες του.

Τέταρτος λόγος

Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) στο 100% του φόρου, λόγω υποτροπής, καθώς δεν διαπιστώθηκε, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου η τέλεση της ίδιας παράβασης μη έκδοσης παραστατικών αξίας, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Πέμπτος λόγος

Οι εγκύκλιοι – οδηγίες τις οποίες εφάρμοσε η φορολογική αρχή για να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη, εφόσον δεν επικαλούνται οποιαδήποτε εξουσιοδοτική διάταξη, ούτε προβλέπεται η δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δεν αποτελούν εκτελεστή πράξη και δεν είναι δεσμευτικές, ως εκ τούτου με αυτές δεν απειλούνται οι διοικούμενοι με κυρώσεις, ούτε δεσμεύουν την κρίση του Δικαστηρίου, εφόσον δεν έχουν ισχύ νόμου.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται 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. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Κ.Φ.Δ. επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «**Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.**».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, είχε τη δυνατότητα να προβάλλει τους κρίσιμους κατ' αυτόν ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (ΣτΕ 1392/2016).

Επειδή, στις παρ. **1 και 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «**1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)..β)...ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.**».

Επειδή, ακολούθως, στο **άρθρο 55 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας»**, ορίζεται ότι: «**1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα στα οποία πρέπει να γίνει η επίδοση απουσιάζουν ή αρνούνται την παραλαβή του εγγράφου ή την υπογραφή της έκθεσης επίδοσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, β).... 2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της υπηρεσίας μας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία**

ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος, όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου».

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, η μη επίδοση στον ίδιο του σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου- Κλήσης προς Ακρόαση και του Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, αποτελεί παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασής του, παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα, μετά από την υπ' αριθμ. έγγραφη παραγγελία του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση άρθρου 28 του Ν. 4987/2022,(Κ.Φ.Δ.), με συνημμένο τον Προσωρινό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, νομότυπα με θυροκόλληση στην έδρα της οντότητάς του, επί της οδού, με την παρουσία της μάρτυρα, στις, ημέρα Τετάρτη και ώρα 15:00, καθώς δεν βρέθηκε ο ίδιος ή άλλο πρόσωπο στο οποίο μπορούσε να γίνει έγκυρα η κοινοποίηση, προκειμένου ο προσφεύγων να υποβάλλει, εντός είκοσι ημερών από την επίδοσή του, τις απόψεις του ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (Σ.τ.Ε. 3521/2015 και Σ.τ.Ε. Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στην 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 Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, στην παράγραφο 12 του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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, στο άρθρο 12 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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... 6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει

το παραστατικό πώλησης... 11. 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, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)....., β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.».

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, 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 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Διεύθυνση Βιβλίων & Στοιχείων (15^η) τμήμα Β, απάντηση στο αριθ. πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε.-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 (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 έκδοση των στοιχείων αυτών στο όνομα των πελατών τους.

Επειδή, για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των συγγενών του θανόντος, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ. εφόσον σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι, για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των πιο πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ.1139484/2521/Α0012/14.2.1995) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαίτης, 2011, Θ. 4.7.9, σελ. 279], διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα

αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου [Κ.Φ.Α.Σ. Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ.7.78, σελ. 740]. Οι δαπάνες αυτές, θεωρείται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα βιβλία από τις επιχειρήσεις αυτές. (εγκ.Σ.430/34/ΠΟΛ.48/9.2.1988) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαΐτης, 2011, Θ. 6.1.1, σελ. 332].

Επειδή, από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η κάθε οντότητα υποχρεούται, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248).

Επειδή, στα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλίδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. Για παράδειγμα εάν ένα τιμολόγιο αποτελεί τη συνέχεια κάποιου συμφωνητικού ή παραγγελίας που διαφυλάσσεται και αποδείξεων εξόφλησής του ιδίως με τραπεζικό μέσο πληρωμής, υπάρχει μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, η οποία θεωρείται ότι διασφαλίζει την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – κατ' άρθρο ερμηνεία του Ν. 4308/2014 – παραδείγματα – εφαρμογές – σχόλια – Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58).

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 Α.Π.Υ. 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 Α.Π.Υ. 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)** [Ε.Λ.Π. Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2015, Θ.12.60, σελ. 712].

Επειδή η διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών απορρέει , τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 4093/2012, όσο και από τις διατάξεις του άρθρου 7 του νεότερου νόμου 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.** 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιούνταν στο πλαίσιο κατάρτισης σύμβασης εντολής για λογαριασμό των πελατών του, **σύμφωνα με το άρθρο 713 του Αστικού Κώδικα** και συνεπώς δεν είχε υποχρέωση τήρησης αντιγράφων των οικείων παραστατικών για την τεκμηρίωση του ύψους των δαπανών που πραγματοποίησε για λογαριασμό των πελατών του.

Επειδή, σύμφωνα με τις από, Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Κ.Φ.Δ., της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, από την επεξεργασία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αξίας (Διπλότυπων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών), διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα, **απέκρυψε φορολογητέα ύλη στην φορολογία εισοδήματος, ύψους 589,28€, κατά το φορολογικό έτος 2020, καθώς δεν εξέδωσε δύο (2) φορολογικά στοιχεία αξίας (Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών),** ισόποσης καθαρής αξίας πλέον Φ.Π.Α. 24% €141,42, σε ισάριθμες περιπτώσεις ανάληψης τελετών από τους εντολείς του, στις οποίες συμπεριλήφθηκαν και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 και 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το **βάρος** της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης, κατά το άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), **δεν προσκόμισε** κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, **κανένα στοιχείο ή δικαιολογητικό προς απόδειξη των ισχυρισμών του**, ως εκ τούτου επικαλείται γενικά και αόριστα ότι: α) ο έλεγχος «προέβη σε κακή εκτίμηση των αποδείξεων δοθέντος ότι, «ουδέποτε τέλεσε κηδεία, για την οποία δεν έχει εκδώσει Α.Π.Υ και ο έλεγχος του απέδωσε τελετές τις οποίες δεν

πραγματοποίησε» και β) για τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του, τα δικαιολογητικά στοιχεία τα έλαβαν οι εντολείς του και δεν είχε υποχρέωση να διατηρήσει φωτοαντίγραφα αυτών.

Επειδή, η υποχρέωση του προσφεύγοντα για την τεκμηρίωση κάθε συναλλαγής και τη διασφάλιση της ύπαρξης αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας για κάθε συναλλαγή, έτσι ώστε να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου, απορρέει ευθέως από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ. και της Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, εκθέτουν λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, ως εκ τούτου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, εν προκειμένω, η μη σύννομη εξόφληση από τους ιδιώτες πελάτες του, των παραστατικών αξίας μεγαλύτερης των 500,00€, μετά την προσθήκη στην αμοιβή του, των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό τους, προβάλλεται παρελκυστικά.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, διοικητική είναι μία πράξη που έχει εκδοθεί από διοικητική αρχή ενταγμένη στη δημόσια διοίκηση υπό οργανική έννοια, ενώ η νομοθεσία που διέπει την έκδοσή της έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση δημόσιου σκοπού.(Σ.τ.Ε. 896/2008)

Επειδή, η εκτελεστικότητα της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η καθοριζόμενη από τον κανόνα που αυτή θέτει συμπεριφορά είναι αμέσως υποχρεωτική για το διοικούμενο στον οποίο αφορά και εξασφαλίζεται συνήθως με ένα σύστημα κυρώσεων για τον παραβάτη. (Ε. Σπηλιωτόπουλος, Δίκαιο των διοικητικών πράξεων, τεύχος Α' σελ. 109).

Επειδή, κύριο χαρακτηριστικό της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας, σύμφωνα με το οποίο η ατομική διοικητική πράξη παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της από το χρόνο έναρξης ισχύος της μέχρι την τυχόν δικαστική προσβολή και την ακύρωσή της ή την τυχόν ανάκληση ή κατάργησή της δια της διοικητικής οδού.

Επειδή, οι εγκύκλιοι – οδηγίες είναι έγγραφα με τα οποία διευκρινίζονται νομοθετικές ρυθμίσεις που έχουν ήδη τεθεί σε ισχύ ή θα τεθούν συντόμως σε ισχύ και απευθύνονται στους υπαλλήλους ορισμένης υπηρεσίας προς υποβοήθηση του έργου τους (Σ.τ.Ε. 2278/1991).

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 εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το Σ.τ.Ε.. 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 (Σ.τ.Ε. 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 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 (Σ.τ.Ε. 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.

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 64 του 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, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη είναι ατομική διοικητική πράξη επιβολής φόρου και κυρώσεως, λόγω διαπίστωσης εκ μέρους της φορολογικής αρχής παράβασης των φορολογικών διατάξεων και για την οποία νομίμως ασκήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 63 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ενδικοφανής προσφυγή.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 58^Α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., 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. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, η Φορολογική Διοίκηση εσφαλμένα του επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) στο 100% του φόρου, λόγω υποτροπής στη διαπιστωθείσα παρατυπία της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας (Α.Π.Υ.), καθώς

δεν διαπιστώθηκε, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου η τέλεση της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη αφορά τη φορολογία εισοδήματος, για την οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., οι οποίες (διατάξεις) έχουν εφαρμογή επί διαφορών στο Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην εσφαλμένη επιβολή προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., λόγω υποτροπής στη διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης παραστατικών αξίας, τυγχάνει **απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ατομική επιχείρηση με αντικείμενο κύριας δραστηριότητα «γραφείο τελετών» και έδρα την οδό, ήτοι την επικύρωση της υπ' αριθμ., Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: Η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020.

Φορολογικό έτος 2020		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	0,02	0,02	0,02	0,00
	Συζύγου	458,01	458,01	458,01	0,00
Χρεωστικό ποσό		130,28	130,28	130,28	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		780,28	780,28	780,28	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		0,00	0,00	0,00	0,00
Αποτέλεσμα περιόδου (ζημία) του προσφεύγοντος		(1.099,92)	(510,64)	(510,64)	(589,28)

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.