



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: **31.10.2024**

Αριθμός απόφασης: **2307**

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332240

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 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13.10.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ** κατά: **α)** της με

αριθμό/24.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και β) της με αριθμό/24.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2015 - 31.12.2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τη με αριθμό/07.02.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ επί της άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Τη με αριθμό/2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης-Τμήμα Ζ΄ Μονομελές επί της με αριθμό καταχώρησης ΠΡ..../18.04.2022 προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8΄ - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ημερομηνία κατάθεσης **13.10.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό/24.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (γραφείο τελετών) ως τις 28.02.2018 (ημερομηνία διακοπής), κύριος φόρος ύψους 16.321,70€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 8.160,85€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.264,23€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **28.746,78€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης ποσού 110.929,97€, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) σε περιπτώσεις τέλεσης κηδείας ή μνημόσυνου.

-Με τη με αριθμό/24.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2015 - 31.12.2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ύψους 17.428,74€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 8.714,36€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **26.143,10€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείων φορολογητέων εκροών ποσού 110.929,97€, πλέον ΦΠΑ 17.405,71€, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) σε περιπτώσεις τέλεσης κηδείας ή μνημόσυνου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από **24.12.2020** εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των ν.4172/2013 και ν.4174/2013 και Φ.Π.Α. βάσει του ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, κατόπιν που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/02.10.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της στα φορολογικά έτη 2014-2018.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./**28-09-2020** έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ./**30.09.2020** Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν: **α)** η από 28-09-2020 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 **β)** οι από 28/09/2020 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, για τον προσφεύγοντα. Η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης εξέδωσε τη με αριθμό/...../...../ **16.10.2020** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου **01.01.2014 - 16.10.2015** και τη με αριθμό/...../...../ **16.10.2020** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου **17.10.2015 - 28.02.2018**, καταλογίζοντας παραβάσεις ανακριβούς έκδοσης και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ακολούθως, συνέταξε τις από **24.12.2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και των προστίμων τους, που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις **28.12.2020**, δια θυροκολλήσεως λόγω απουσίας του στην οικία του από υπάλληλο της φορολογικής αρχής, παρουσία έτερου μάρτυρα. Στις **13.10.2021** ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανή προσφυγή στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, κατά των ανωτέρω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/**07.02.2022** απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της. Ο προσφεύγων προσέφυγε στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης με την με αριθμό καταχώρησης **ΠΡ.../18.04.2022** προσφυγή του, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/**2024** απόφαση του Τμήματος Ζ΄/Μονομελούς, που ακύρωσε την με αριθμό/**07.02.2022** απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. και ανέπεμψε την υπόθεση, προκειμένου η Υπηρεσία μας να αποφανθεί στην ουσία επί της με αριθμό/**24.12.2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2015** και της με αριθμό/**24.12.2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2015 - 31.12.2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με το σκεπτικό ότι η κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων από τη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης δεν έλαβε χώρα νομίμως, ήτοι πραγματοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και επόμενα του Κ.Δ.Δ., χωρίς να βεβαιώνεται ουδόλως ότι ήταν εξ΄ αντικειμένου αδύνατη η κοινοποίηση με τους κύριους τρόπους κοινοποίησης τους, όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 5 παρ. 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αλλά ούτε και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι υπήρχαν λόγοι που επέβαλαν, κατ΄ εξαίρεση, τον συγκεκριμένο τρόπο κοινοποίησης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δια θυροκολλήσεως, καθόσον οι υπό κρίση πράξεις δύναντο να του επιδοθούν σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.3979/2011, με αποστολή τους στην ηλεκτρονική του διεύθυνση.

2. Παράβαση κατ'ουσία διατάξεως νόμου - Έλλειψη πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας - εσφαλμένη νομική βάση προσβαλλόμενων πράξεων.

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

4. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή του καταλόγισε πρόστιμα για την διάπραξη της παράβασης της μη έκδοσης Α.Π.Υ. Ο ελεγχόμενος λογαριασμός, από την επεξεργασία του οποίου προέκυψαν τα εις βάρος του στοιχεία, έχει κύριο δικαιούχο το, υπάλληλο του προσφεύγοντος και το υπό κρίση χρονικό διάστημα συνδικαιούχο τη σύζυγό του, και ως εκ τούτου μη ορθώς κρίθηκε ότι οι εισροές και οι εκροές του συγκεκριμένου λογαριασμού αφορούσαν στον ίδιο. Παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 5638/1932 και του άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, καθώς ο έλεγχος θα έπρεπε να θεωρήσει τεκμαρτά ότι τα ποσά που κατατίθεντο σε αυτόν τον λογαριασμό ανήκαν ισομερώς και στους δύο συνδικαιούχους. Τα επιπλέον χρηματικά ποσά που εισέπραττε από τους εντολείς του, αναγράφονταν ρητά στα συμφωνητικά διεκπεραίωσης τελετής που σύναπτε με αυτούς, (τα οποία προσκόμισε στον έλεγχο) και τα κατέβαλλε άμεσα και για λογαριασμό τους στους φορείς της παροχής που προσέφερε στους πελάτες του και σε καμία περίπτωση οι διαφορές αυτές δεν αποτελούσαν εισόδημα του.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, Τμήμα Ζ'/Μονομελές, εξέδωσε την με αριθμό/2024 απόφαση που ακύρωσε την με αριθμό/07.02.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποφανθεί στην ουσία επί της με αριθμό/24.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2015** και της με αριθμό/24.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2015 - 31.12.2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με το σκεπτικό ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης έλαβε χώρα με τον μη ενδεδειγμένο τρόπο κοινοποίησης, περιορίζοντας όμως τις επιπτώσεις αυτής, ήτοι αποδεχόμενο ότι ο προσφεύγων άσκησε όχι εκπρόθεσμα, την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του.

Κατόπιν τούτου, παρέλκει η εξέταση του εν λόγω ισχυρισμού.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 21 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 1 και 5γ 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. ...5. 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, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣΤΕ 3338/2011): Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣΤΕ426/2013, 1514/2013).

Επειδή, σύμφωνα με την από 28.09.2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, στην οποία εδράζονται οι από **24.12.2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των ν.4172/2013 και ν.4174/2013 και Φ.Π.Α. βάσει του ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων, ως εκμεταλλευτής γραφείου τελετών: **Α)** Για τη **φορολογική περίοδο 01.01.2014 - 16.10.2015:** **α)** Δεν παρείχε επαρκή τεκμηρίωση για τις αναγραφόμενες επί των εκδοθεισών ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών, σε 144 περιπτώσεις συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 50.925,38€, κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2014 - 31.12.2014 και σε 256 περιπτώσεις συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 91.433,12€ κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2015 - 16.10.2015, **β)** Εξέδωσε δύο (2) Α.Π.Υ. με μηδενική αξία (0,01€) κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2015 - 16.10.2015, ενώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α), υπάγονταν σε Φ.Π.Α. (καθώς αν και δεν υπήρχε αντάλλαγμα θεωρούνται πράξεις φορολογητέες, λόγω της έκπτωσης του Φ.Π.Α των αντίστοιχων εισροών). Σημειώνεται ότι η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε ως αξία των προσφερόμενων υπηρεσιών την μικρότερη αμοιβή βάσει των εκδοθεισών ΑΠΥ του εν λόγω φορολογικού έτους, ήτοι ποσό καθαρής αξίας 450,00€ για έκαστη Α.Π.Υ. **γ)** Δεν εξέδωσε κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2014 - 31.12.2014 τρεις (3) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00€, συνολικής καθαρής αξίας 3.170,06€ και κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2015 - 16.10.2015 δώδεκα (12) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00€, συνολικής καθαρής αξίας 7.179,07€ , **Β)** Για τη **φορολογική περίοδο 17.10.2015 - 28.02.2018:** **α)** Δεν παρείχε επαρκή τεκμηρίωση για τις αναγραφόμενες επί των εκδοθεισών ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών, σε 32 περιπτώσεις συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 9.555,22€ κατά την περίοδο 17.10.2015 - 31.12.2015, σε 88 περιπτώσεις συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 29.360,10€ κατά την περίοδο 01.01.2016 -

31.12.2016, β) Εξέδωσε μία ΑΠΥ με μηδενική αξία (0,01€) κατά την φορολογική περίοδο 17.10.2015 – 31.12.2015, ενώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α), υπαγόταν σε Φ.Π.Α., (καθώς αν και δεν υπήρχε αντάλλαγμα θεωρείται πράξη φορολογητέα, λόγω της έκπτωσης του Φ.Π.Α των αντίστοιχων εισροών). Σημειώνεται ότι η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε ως αξία της προσφερόμενης υπηρεσίας την μικρότερη αμοιβή βάσει των εκδοθεισών ΑΠΥ του εν λόγω φορολογικού έτους, ήτοι ποσό καθαρής αξίας 413,41€ και γ) Δεν εξέδωσε κατά την περίοδο 17.10.2015 - 31.12.2015 (5) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 1.449,16€, κατά την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 είκοσι τρεις (23) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 10.884,47€ και κατά την περίοδο 01.01.2017 - 31.12.2017 δύο (2) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 929,43€.

Ακολούθως, η φορολογική αρχή προσδιόρισε την αποκρυβείσα ύλη και τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος, βάσει των ποσών της ανακρίβειας και μη έκδοσης ΑΠΥ, όπως αυτά αναγράφονται ανωτέρω και κατέληξε στο κάτωθι πόρισμα:

Έτος	Καθαρή αξία ανακρίβειας/μη έκδοσης	Φ.Π.Α. 13%	Φ.Π.Α. 23%	Φ.Π.Α. 24%
2014	54.095,44€	7.032,41€		
2015	110.929,98€	10.540,66€	6.865,04€	
2016	40.244,57€		8.219,94€	1.081,38€
2017	929,43€			223,06

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε έως 03.11.2022, οριζόταν ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε έως 03.11.2022, οριζόταν ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε έως 03.11.2022, οριζόταν 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό νομολογιακά (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας,

που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, η αποκρυβείσα ύλη για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015 – 31.12.2015, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στον Φ.Π.Α., προσδιορίσθηκε, όπως προαναφέρθηκε, με βάση τις διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) σε περιπτώσεις τέλεσης κηδείας ή μνημοσύνου. Ο προσφεύγων άσκησε: α) την με αριθμό πρωτοκόλλου/02.12.2020 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθμό/...../...../16.10.2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01.01.2014 - 16.10.2015, επί της οποίας εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η με αριθμό/27.05.2021 απορριπτική απόφαση και β) την με αριθμό/02.12.2020 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθμό/...../...../16.10.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 17.10.2015 - 28.02.2018, επί της οποίας εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η με αριθμό/27.05.2021 απορριπτική απόφαση

Επειδή, ακολούθως ο προσφεύγων άσκησε: α) την υπ' αριθμό ΠΡ/13.07.2021 προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, το οποίο εξέδωσε την υπ' αριθμό/2022 απόφαση (Τμήματος ΙΔ'-Μονομελούς), απορρίπτοντας **ως αβάσιμους τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικά με τη μη διάπραξη των αποδιδόμενων, από τη φορολογική αρχή, παραβάσεων**, οι οποίοι τίθενται εκ νέου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (το δικαστήριο έκανε δεκτό μόνο τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ως προς την αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για τον υπολογισμό του προστίμου) και β) την υπ' αριθμό ΠΡ/13.07.2021 προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, το οποίο εξέδωσε την υπ' αριθμό/2022 απόφαση (Τμήματος ΙΔ'-Μονομελούς), απορρίπτοντας **ως αβάσιμους τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικά τη μη διάπραξη των αποδιδόμενων, από τη φορολογική αρχή, παραβάσεων**, οι οποίοι τίθενται εκ νέου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, ο προσδιορισμός της διαφοράς εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στις από **24.12.2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των ν.4172/2013 και ν.4174/2013 και Φ.Π.Α. βάσει του ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις της από **28.09.2020** έκθεσης ελέγχου με τις σχετικές παραβάσεις που διέπραξε ο προσφεύγων.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παράβασης κατόυσια διατάξεως νόμου, έλλειψης πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, εσφαλμένης νομικής βάσης

των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και εσφαλμένου καταλογισμού προστίμων από τη φορολογική αρχή, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυσε έως 03.11.2022, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. 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, με την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02.05.2014 εγκύκλιο των τμημάτων Α' και Γ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Ν.4174/2013» και αναφορικά με το άρθρο 28 παρ. 1 ορίζεται 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 της έκδοσης 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, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, η φορολογική αρχή στις **18.11.2020** επέδωσε (δια θυροκολλήσεως) στον προσφεύγοντα το με αριθμό/17.11.2020 σημείωμα διαπιστώσεων και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015, με αριθμούς αντίστοιχα/...../17.11.2020 και/...../17.11.2020, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Ο προσφεύγων, στις **10.12.2020** υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης το με αριθμό πρωτ. έγγραφο υπόμνημά του, το οποίο λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή, χωρίς όμως να μεταβάλει το πόρισμα του ελέγχου. Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή, συνέταξε τις από **24.12.2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή παραβίασε το συνταγματικό δικαίωμά του για προηγούμενη ακρόαση, με την άρνησή της να του χορηγήσει, αν και το ζήτησε με το υπ' αριθμό/10.12.2020 αίτημα του, στοιχεία του διοικητικού φακέλου της υπόθεσης του και της εταιρίας του, καθώς και επιπλέον προθεσμία για την υποβολή του υπομνήματος του σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων που του κοινοποιήθηκε στις **18.11.2020**, με αποτέλεσμα να στερηθεί τη δυνατότητα διατύπωσης των απόψεων του και ανταπόδειξης των τιθέμενων ζητημάτων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν διευκρινίζει δια της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής, ποια στοιχεία ζήτησε με το υπ' αριθμό/10.12.2020 αίτημα του και δεν του χορηγήθηκαν από τη φορολογική αρχή (αόριστα αναφέρει ότι αιτήθηκε το σύνολο των εγγράφων του διοικητικού φακέλου και ιδιαίτερα των εγγράφων που απαριθμούνται στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ενώ ταυτοχρόνως δέχεται ότι μέρος αυτών του δόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλείται κατά τρόπο ορισμένο και αρκούντως τεκμηριωμένο, βλάβη που να συναρτάται με την ενδεχόμενη μη χορήγηση ορισμένων εγγράφων που ζήτησε από την φορολογική αρχή και η οποία δεν θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από ημερομηνία κατάθεσης **13.10.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης

A. Η με αριθμό/24.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Διαφορά κύριου φόρου	16.321,70
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	8.160,85
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.264,23
Σύνολο για καταβολή	28.746,78€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022.

B. Η με αριθμό/24.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Χρεωστικό υπόλοιπο	17.428,74
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	8.714,36
Σύνολο για καταβολή	26.143,10€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.