



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα, 02/02/2023

Αριθμός Απόφασης: 340

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/11.10.2022 ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά:

α) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,

β) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,

γ) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,

- δ) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- ε) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- στ) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- ζ) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- η) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- θ) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- ι) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, καθώς και την από 30/08/2022 οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αρ. πρωτ./11.10.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58A παρ.1 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 5.523,92€, φορολογικού έτους 2016, λόγω ανακριβούς έκδοσης ενενήντα τεσσάρων (94) φορολογικών στοιχείων αξίας (ΑΠΥ) για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ 23% και 24%, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

B. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58A παρ.1 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 6.432,21€, φορολογικού έτους 2017, λόγω ανακριβούς έκδοσης ενενήντα εννέα (99) φορολογικών στοιχείων αξίας (ΑΠΥ) για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ 24%, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Γ. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58A παρ.1 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00€, φορολογικού έτους 2019, λόγω ανακριβούς έκδοσης

ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (ΑΠΥ) για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ 24%, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Δ. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 1.960,73€, φορολογικού έτους 2020, λόγω ανακριβούς έκδοσης εβδομήντα ενός (71) φορολογικών στοιχείων αξίας (ΑΠΥ) για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ 24%, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Ε. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00€, φορολογικού έτους 2021, λόγω ανακριβούς έκδοσης δεκαεννέα (19) φορολογικών στοιχείων αξίας (ΑΠΥ) για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ 24%, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

ΣΤ. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 4.400,00€ για το φορολογικό έτος 2017. Οι παραβάσεις αφορούν σε μη εξόφληση από του λήπτες τους (ιδιώτες-αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών) σαράντα τεσσάρων (44) φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας έκαστο πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με την χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολίου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ.3 του ν.3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2, περ.θ ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Ζ. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 8.600,00€ για το φορολογικό έτος 2018. Οι παραβάσεις αφορούν σε μη εξόφληση από του λήπτες τους (ιδιώτες-αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών) ογδόντα έξη (86) φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας έκαστο πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με την χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολίου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ.3 του ν.3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2, περ.θ ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Η. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 9.300,00€ για το φορολογικό έτος 2019. Οι παραβάσεις αφορούν σε μη εξόφληση από του λήπτες τους (ιδιώτες-αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών)

ενενήντα τριών (93) φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας έκαστο πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με την χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολίου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ.3 του ν.3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2, περ.θ ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Θ. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 9.800,00€ για το φορολογικό έτος 2020. Οι παραβάσεις αφορούν σε μη εξόφληση από του λήπτες τους (ιδιώτες-αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών) ενενήντα οχτώ (98) φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας έκαστο πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με την χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολίου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ.3 του ν.3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2, περ.θ ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Ι. Με την υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 3.400,00€ για το φορολογικό έτος 2021. Οι παραβάσεις αφορούν σε μη εξόφληση από του λήπτες τους (ιδιώτες-αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών) τριάντα τεσσάρων (34) φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας έκαστο πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με την χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολίου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ.3 του ν.3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2, περ.θ ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πύργου, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 30-08-2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

Ως προς τις υπ' αρ./2022 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

- Ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι οι εγκύκλιες οδηγίες και τα διάφορα συμβουλευτικά ή ερμηνευτικά έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης δεν θεσπίζουν νόμιμα υποχρεώσεις των φορολογούμενων – οι προκείμενες εγκύκλιες οδηγίες (ΠΟΛ. 89/1985 εγκύκλιο οδηγία του Υπουργού Οικονομικών και Δ12Β ΕΞ 2011 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών) αφορούν το μοναδικό (και πράγματι εύλογο) θέμα της απόδειξης της πραγματοποίησης των οικείων δαπανών και του ποσού τους – οι οποίες

καταβάλλονται από τα γραφεία τελετών αυτονόητα για λογαριασμό των πελατών τους και οι οποίες τυγχάνουν απόλυτα απαραίτητες για την ολοκλήρωση καθεμιάς κηδείας.

- Η απόδειξη της πραγματοποίησης των ανωτέρω δαπανών και των ποσών τους δεν δύναται να περισταλεί νόμιμα στον μοναδικό τρόπο που αναφέρει το υπ' αρ. Δ15Β ΕΞ 2011 έγγραφο της γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών, ήτοι στη διαφύλαξη και επίδειξη, στον έλεγχο φωτοτυπιών των οικείων παραστατικών – επί ποινή μάλιστα θεώρησης των δαπανών αυτών ως αμοιβών του γραφείου τελετών.
- Κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, καμία κηδεία δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί δίχως τις εν λόγω υπηρεσίες (εξόδιο ακολουθία, ταφή κλπ.) στο σύνολό τους.
- Η φορολογική διοίκηση οφείλει να δεχθεί την πραγματοποίηση όλων των δαπανών αυτεπάγγελτα και δίχως περαιτέρω απόδειξη.
- Σε περιπτώσεις που δεν κατέχει φωτοαντίγραφα των οικείων παραστατικών δαπανών, θα πρέπει ανατρέχοντας και πάλι στα διδάγματα της κοινής πείρας, να δεχθεί ως ελάχιστο συνολικό ποσό τους (για το σύνολο των αναγκαίων εξωτερικών δαπανών μιας κηδείας – όπως αυτές προεκτέθηκαν αναλυτικά – πέραν δηλαδή της αμοιβής του γραφείου τελετών) αυτό των 600,00 ευρώ, μειώνοντας ισόποσα τη βάση υπολογισμού των ένδικων παραβάσεων, ήτοι το ύψος της αποδιδόμενης ανακρίβειας των οικείων ΑΠΥ.
- Ο ΕΦΚΑ αναγνωρίζει ότι το συνολικό κόστος μιας κανονικής κηδείας ανέρχεται στο ποσό των 1.200,00€, επιβεβαιώνοντας πλήρως τον ανωτέρω ισχυρισμό της περί προσδιορισμού, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, ως ελάχιστου συνολικού ποσού των αναγκαίων εξωτερικών (προς το γραφείο τελετών) δαπανών τα 600,00€.

Ως προς τις υπ' αρ. και/2022 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

- Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει το ποσό καθεμιάς Α.Π.Υ. της, για να κριθεί εάν έφτανε ή και ξεπερνούσε (μαζί με τον Φ.Π.Α.) το ποσό των 500,00€, ο έλεγχος πρόσθεσε στην αμοιβή του γραφείου της (με τον Φ.Π.Α. της) τις εξωτερικές δαπάνες (τις οποίες κατέβαλε για λογαριασμό των πελατών της) – τις οποίες και, όλως αβασίμως, θεώρησε ως ακαθάριστες αμοιβές της.
- Οι αμοιβές του γραφείου της (προ πάσης εξωτερικής δαπάνης) μαζί με τον Φ.Π.Α. που τους αντιστοιχεί, ανήλθαν, κατά τα ένδικα έτη 2016-2017, σε ποσά που δεν ξεπέρασαν τα 450,00€ ανά κηδεία.
- Ούτε στον ΚΦΔ, ούτε και σε οποιονδήποτε φορολογικό νόμο από τους αναφερόμενους στο 2^ο άρθρο του και στο Παράρτημα του, εμπεριέχεται/ θεσπίζεται (είτε ευθέως είτε αναλογικά) υποχρέωση συναφής με αυτήν του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν. 3842/2010(όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 69 του Ν.4446/2016).
- Η υποχρέωση αυτή, η οποία εισήχθη με αυτοτελή και ανεξάρτητη διάταξη (του άρθρου 20 παρ. 3) του Ν.3842/2010, δεν επαναλήφθηκε σε οιαδήποτε διάταξη του ΚΦΔ, ούτε και σε κάποια από τις φορολογίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, συνεπώς δεν μπορεί να κολάζεται με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (εν προκειμένω του 54^{ου} άρθρου του), ούσα εκτός του πεδίου εφαρμογής του. Αντίθετη εκδοχή θα προσέκρουε ευθέως στη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου.
- Οι θεσπιζόμενες κυρώσεις για τις κάθε είδους φορολογικές παραβάσεις πρέπει να υπακούουν στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, ήτοι να εισάγουν κυρώσεις ανάλογες

προς τη βαρύτητα και τον χαρακτήρα (ουσιαστικό ή τυπικό) των οικείων παραβάσεων – ήτοι εύλογες και όχι υπέρμετρες. Πράγματι, ο νομοθέτης του ΚΦΔ τηρώντας (εν μέρει) τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, έσπευσε αφενός να εισαγάγει ανώτατα όρια στα πρόστιμα που κολάζουν τις βαρύτερες δυνατές παραβάσεις του. Αφετέρου θέσπισε περιπτώσεις πλήρους απαλλαγής από τα προβλεπόμενα πρόστιμα, όταν οι οικείες παραβάσεις δεν εμποδίζουν τον προσδιορισμό, από τον έλεγχο, της φορολογητέας ύλης (και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων) ή όταν δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση της ελεγχόμενης οντότητας προς τις φορολογικές υποχρεώσεις (τελευταίο εδάφιο της περ. α της παρ. 1 του άρθ. 54Ε του ΚΦΔ και προτελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ)

- Λόγω της επιβαλλόμενης, από τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, εφαρμογής κι εν προκειμένου της απαλλακτικής ρύθμισης του τελευταίου εδαφίου της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ., οι προϋποθέσεις του οποίου (περί μη επηρεασμού, από τις ένδικες παραβάσεις, της συμμόρφωσης της με τα φορολογικές της υποχρεώσεις και την υποβολή των πάσης φύσης φορολογικών της δηλώσεων και περί ευχερέστατης, με οιοδήποτε πρόσφορο μέσο, δυνατότητας προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της και των αντίστοιχων φορολογικών της υποχρεώσεων) συντρέχουν πλήρως.

- Άλλως σε περίπτωση που δεν γίνουν δεκτοί οι ανωτέρω ισχυρισμοί, κατ' εφαρμογής και πάλι της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ και, ούτως να περιοριστούν στο οικείο κατ' αποκοπή πρόστιμο ύψους 2.500,00€ ανά χρήση/ φορολογικό έτος.

Ως προς τις υπ' αρ. και/2022 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ΚΦΔ, όπως ίσχυαν για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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, με την υπ' αριθ. Ε.9053/ΠΟΛ.89/1985 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, στο υπ' αριθ. πρωτ. Δ15Β ΕΞ2011 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας -Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων (15η), Τμήματος Β' αναφέρεται ότι με την εγκύκλιο Σ.430/34/ΠΟΛ.48/1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες, που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών, πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους (συγγενών του θανόντος κ.λπ.), οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ίδιους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών, που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με την εγκύκλιο Ε.9053/ΠΟΛ.89/1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι συμβαλλόμενους. 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...../...../Α0012/14.2.1995), διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω οικεία έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, η προσφεύγουσα, ως εκμεταλλεύτρια γραφείου τελετών δεν προσκόμισε φωτοαντίγραφα αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών της κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη για τις περιπτώσεις ως αποτυπώνονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου. Συνεπώς, εφόσον δεν αποδεικνύεται η λήψη των φορολογικών στοιχείων στο όνομα των πελατών και η καταβολή των δαπανών από αυτούς, το εν λόγω ποσό αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή της προσφεύγουσας που έπρεπε να συμπεριληφθεί στις εκδοθείσες Α.Π.Υ. και οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως **αβάσιμοι**.

Ως προς τις υπ' αρ. και/2022 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 69 του Ν.4446/2016, και ισχύει από 22-12-2016, ορίζεται ότι

«3. Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές Παραβάσεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....
ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010

.....
2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....
θ) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης ιζ ' της παραγράφου 1».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1026/12.02.2018:«Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» διευκρινίσθηκε ότι:

«Δ. Μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010(A58) υποχρεώσεις (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιζ του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017).

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α) υποχρεώσεις, οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται, στον εκδότη (πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών), το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 100 ευρώ για κάθε παράβαση.

Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, ως μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 υποχρεώσεις, θεωρείται η μη εξόφληση, από τον λήπτη (ιδιώτη-αγοραστή) των αγαθών ή των υπηρεσιών, φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 500 ευρώ και άνω, με τη χρήση «μέσων πληρωμής με κάρτα» (όπως πιστωτικής, χρεωστικής, προπληρωμένης, κλπ) ή άλλων «ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής» (όπως τραπεζικό έμβασμα, μέσω λογαριασμού πληρωμών, κλπ)».

Επειδή στην από 30/08/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, προκύπτουν αναλυτικά οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€ που εξέδωσε η προσφεύγουσα για παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες και οι οποίες εξοφλήθηκαν με μετρητά.

Επειδή για την εν λόγω παράβαση επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. θ της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

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 (ΣτΕ 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 και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/08/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ./11.10.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

- α) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- β) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- γ) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- δ) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- ε) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- στ) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- ζ) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- η) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- θ) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,
- ι) της με αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο	5.523,92€
----------	-----------

B) Με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο	6.432,21€
----------	-----------

Γ) Με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο	500,00€
----------	---------

Δ) Με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020

Πρόστιμο	1.960,73€
----------	-----------

Ε) Με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021

Πρόστιμο	1.000,00€
----------	-----------

ΣΤ) Με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο	4.400,00€
----------	-----------

Ζ) Με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο	8.600,00€
----------	-----------

Η) Με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο	9.300,00€
----------	-----------

Θ) Με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020

Πρόστιμο	9.800,00€
----------	-----------

Ι) Με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021

Πρόστιμο	3.400,00€
----------	-----------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.