



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 210 9569778  
**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα

25/02/2014

Αριθμός απόφασης:

351

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2<sup>α</sup> της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ.Το άρθρο 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542 ).

4. Την από 11/11/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα του .....,ΑΦΜ .....,κατοίκου .....,κατά της υπ' αρ.....-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

5. Την υπ' αρ.....-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και της από 15.06.2013 οικείας έκθεσης ελέγχου .
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 24/02/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11/11/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ.....-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ....., καθώς και της από .....2013 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: <<Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση>>.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ.5 ορίζεται ότι: << Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αποστέλλεται εντός του επομένου από την έκδοση του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου>>.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ.14 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του ν.1642/1986, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 89/15.05.1985 με θέμα <<Ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία κηδειών>> ορίζεται ότι:

1.....

2.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 (συγγενείς θανόντος, κληρονόμοι κλπ) 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.

3. 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 (συγγενείς θανόντος ,κληρονόμοι), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.

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

<<1.Με την εγκύκλιό μας Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών(ΑΠΥ),σε ιδιαίτερο χώρο,ξεχωριστά από την αμοιβή τους,τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους(συγγενών του θανόντος κλπ),οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ίδιους,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 στην από .....2013 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ ή ΚΦΑΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ....., προκύπτει ότι τα επίδικα έξοδα για τα οποία η προσφεύγουσα δεν ζήτησε και δεν έλαβε ή δεν εξέδωσε η ίδια φορολογικά παραστατικά στοιχεία, αφορούν δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό των πελατών της, τα οποία δεν καταχωρούνται στα βιβλία της ως έξοδα, αναφέρονται στις εκδιδόμενες ΑΠΥ και δεν τιμολογούνται.

Επειδή όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ ή ΚΦΑΣ του ΣΔΟΕ,βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη ΑΕΠ,διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έξοδα για λογαριασμό πελατών της σχετικά με την αγορά λουλουδιών,τη χορήγηση φιλοδωρημάτων, χρήση αυτοκινήτων,έξοδα κυλικείου κλπ.

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

Επειδή κατ' αντιδιαστολή των παραπάνω, εφόσον δεν αποδεικνύεται η καταβολή των δαπανών για λογαριασμό των πελατών,θεωρείται ότι τα ποσά των δαπανών αυτών τα οποία αναγράφονται διακεκριμένα στις εκδιδόμενες αποδείξεις αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.5 και 14 του ΠΔ 186/92 που αναγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου και στην προσβαλλόμενη Απόφαση επιβολής προστίμου αναφέρονται :

α) σε επαγγελματικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του ίδιου του επιτηδευματία και όχι σε δαπάνες που πραγματοποιεί αυτός για λογαριασμό των πελατών του και

β) σε έκδοση Τιμολογίων και όχι σε έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης ή αποδείξεων παροχής υπηρεσιών.

Επειδή σύμφωνα με τα παραπάνω σε καμιά περίπτωση η προσφεύγουσα δεν υπέπεσε σε παράβαση της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Να γίνει δεκτή η ενδικοφανούς προσφυγής με αριθμό πρωτοκόλλου .....2013 και να ακυρωθεί ως νομικά πλημμελής η αριθ.....-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... , που αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2011.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ**

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).