



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/05/2019
Αριθμός Απόφασης: 23

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr
Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
- 4.** Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1456/26-04-2018).
- 5.** Τη με ημερομηνία **25-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ /14-05-2019** συμπληρωματικό υπόμνημα του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού, κατά της με αριθμ. /19-12-2018 Πράξης επιβολής προστίμου

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ.

6. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **25/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής Ενδικοφανούς Προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ /14-01-2019 συμπληρωματικού υπομνήματος** του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό /**2018** πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, συνολικό πρόστιμο ύψους 14.817,08€, καθότι, εξέδωσε ανακριβείς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών σε είκοσι τρεις (23) περιπτώσεις, καθεμίας μεγαλύτερης των 1.200,00 €, κατά παράβαση των άρθρων 11, 12, 13, 13^α, 14 και 15 του Κ.Β.Σ., για τις οποίες επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, εξέδωσε ανακριβείς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών σε τετρακόσιες ενενήντα πέντε (495) περιπτώσεις, καθεμίας μικρότερης των 1.200,00 €, για τις οποίες επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και δεν εξέδωσε Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών σε εξήντα οκτώ (68) περιπτώσεις, για τις οποίες επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη, εκδόθηκε στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012, δυνάμει της με αριθμ. /10-08-2017 σχετικής εντολής. Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου αξιοποιήθηκε το αριθμ. πρωτ. /31-10-2018 έγγραφο της Υπηρεσίας Είσπραξης και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, με το οποία διαβιβάστηκε η από 25-10-2018 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), η οποία συντάχθηκε για τον, κατόπιν της με αριθμό Π.Δ. /16 ανώνυμης καταγγελίας που υποβλήθηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Με την ως άνω ανώνυμη καταγγελία, καταγγέλλονται διάφορες φορολογικές παραβάσεις, κυρίως μη έκδοσης ή ανακριβούς

έκδοσης φορολογικών στοιχείων μέσω τεχνητής διόγκωσης των δαπανών με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, που τελούνται από συνολικά τριάντα τρία (33) γραφεία τελετών στη Θεσσαλονίκη, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Συγκεκριμένα, εν συντομία η καταγγελία αναφέρει ότι : *«τα τιμολόγια που κόβουν στους πελάτες είναι ορισμένες φορές της τάξης των 200-300 ευρώ στην επάνω στήλη φορολογίας του γραφείου ώστε να πετυχαίνεται λιγότερο Φ.Π.Α και λιγότερη Φορολογία και όλα φορτώνονται στην κάτω στήλη γιατί εκεί μπορούν να υποκρυφθούν τιμολόγια.... κάποιοι εκμεταλλεύονται την άγνοια του κόσμου όσον αφορά την Κλίμακα Φ.Π.Α. στις τελετές η οποία είναι 13% και χρεώνουν 23% χωρίς να το αναγράφουν στο τιμολόγιο πράγμα που σημαίνει ότι το κρατάνε για αυτούς ως έχτρα εισόδημα τους, έναντι αμοιβής νοικιάζουν το αυτοκίνητό τους σε αυτούς χωρίς παραστατικό....., όλοι οι συμβαλλόμενοι συνεργάτες των γραφείων ιερείς, εργάτες ταφής, φύλακες κ.τ.λ. δημόσιοι υπάλληλοι μισθώνονται άνευ λόγου και αιτίας ως έχτρα αμοιβή υποχρεωτική από όλα τα γραφεία που την έχουν καταστήσει οι ίδιοι..., τα στεφάνια και οι στολισμοί των εκκλησιών και κυρίως τα μνημόσυνα και οι κηδείες δεν έχουν παραστατικά κομμένα...».*

Στα πλαίσια διερεύνησης των όσων αναγράφονται στην ως άνω καταγγελία, συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, μετέβη στην έδρα της επιχείρησης, όπου κατάσχεσε με την αρ. /2016 έκθεση κατάσχεσης, ανεπίσημα στοιχεία που αφορούσαν σε πρόχειρες σημειώσεις με τα ονόματα αποβιωσάντων και ποσά που κατεβλήθησαν από τους συγγενείς τους στο γραφείο κηδειών και ταυτόχρονα επέδωσε σχετικό σημείωμα ελέγχου – κλήση προς ακρόαση και πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών της αρχείων (βιβλίων και στοιχείων). Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.), των χρήσεων 2015 και 2016, διαπιστώθηκαν στη συντριπτική πλειονότητα αυτών, μεγάλες αποκλίσεις σε σχέση με τις καταγεγραμμένες δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη. Συγκεκριμένα οι δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, υπερέβαιναν σε ορισμένες περιπτώσεις το 80% και σε κάποιες το 90% της συνολικής αξίας των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.). Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ'εντολή των πελατών της, προκειμένου ο έλεγχος να μπορέσει να διασταυρώσει το ακριβές ύψος αυτών. Βάσει των ανωτέρω και προκειμένου να διερευνηθεί εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση ακολούθησε την ίδια πρακτική και σε προγενέστερα έτη, και για να διαπιστωθεί η έκταση και το μέγεθος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, εκδόθηκαν σχετικές εντολές ελέγχου για προηγούμενα έτη, που αφορούν σε άρση τραπεζικού απορρήτου, εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4174/2013, προσαύξησης περιουσίας, των άρθρων 48 και 21 των ν. 2238/1994 και 4172/2013, αντίστοιχα. Στο πλαίσιο των εντολών ελέγχου, κλήθηκε ο ελεγχόμενος στα γραφεία της ως άνω Υπηρεσίας, στον οποίο επιδόθηκε η με αριθμ. /7-12-2016

πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων των χρήσεων 2007 έως και 2016, των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α., των εντύπων Ε9, καθώς και συμφωνητικών μίσθωσης ακινήτων. Ο ελεγχόμενος, με την αριθ. πρωτοκ. /3-10-2017 υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, δήλωσε ότι λόγω βλάβης του Η/Υ, δεν ήταν δυνατή η έκδοση των αναλυτικών καταστάσεων Εσόδων – Εξόδων για τις φορολογικές περιόδους από 1/5/2009 έως και 31/12/2012 και ότι δεν έχουν διαφυλαχθεί τα παραστατικά δαπανών, με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη από 1-1-2006 έως 30-11-2016. Τα υπόλοιπα ζητηθέντα προσκομίσθηκαν στον έλεγχο.

Επισημαίνεται, ότι παρά την έλλειψη των σχετικών παραστατικών και για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος προέβη σε διασταύρωση των εκδοθέντων Α.Π.Υ. της ελεγχόμενης χρήσης, με τα στοιχεία δαπανών που λήφθηκαν, τόσο από τον σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης που διαχειρίζονται τα κοιμητήρια Ευόσμου, όσο και από το Δήμο Θεσσαλονίκης- Γενική Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών – Αυτοτελές Τμήμα Διαχείρισης Κοιμητηρίων, για δικαιώματα και τέλη και για δαπάνες για νεκροκομιστές και στεφανοφορείς, που καταβάλλονται από συγγενείς του εκλιπόντος. Οι δαπάνες για τις οποίες δεν υπήρχαν στοιχεία προς διασταύρωση, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο στο σύνολό τους, ως αποκρυβείσα ύλη, αφού έγινε αποφορολόγηση αυτών που υπόκειντο σε Φ.Π.Α..

Επίσης, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμ. /24-5-2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, με την οποία ενημερώθηκε σχετικά με την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου, κατ'εφαρμογή του άρθρου 58 του ν. 4446/2016, καθώς και της δυνατότητάς του να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 59 του ιδίου ως άνω νόμου, υποβάλλοντας τις σχετικές δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή ελέγχου. Επιπροσθέτως, στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018 και της ΠΟΛ. 1073/2018, αποστάλθηκε το με αριθ. πρωτ. /2018 έγγραφο γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Στις ως άνω προσκλήσεις ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Από την διασταύρωση των εκδοθέντων στοιχείων, με τα στοιχεία που παρελήφθησαν από το Δήμο Θεσσαλονίκης, το Σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης, από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών και από τον έλεγχο των δαπανών που κατασχέθηκαν προέκυψαν για τη χρήση 2012, τα εξής :

α) Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε εξήντα οκτώ (68) περιπτώσεις για την τέλεση κηδειών και μνημοσύνων , συνολικής αποκρυβείσας ύλης ύψους 12.005,50 €.

β) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε τετρακόσιες ενενήντα έξι (495) περιπτώσεις, καθεμίας μικρότερης των 1.200,00 €, συνολικής αποκρυβείσας ύλης ύψους 381.420,71 € και

γ) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε είκοσι τρεις (23) περιπτώσεις, καθεμίας μεγαλύτερης των 1.200,00 €, συνολικής αποκρυβείσας ύλης ύψους 31.268,31 €.

Επίσης, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 10.249,68 €, οι οποίες δεν μπορούσαν να υπαχθούν σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και θεωρήθηκε ισόποση προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή ατία που δε δηλώθηκε.

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ΄ της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, για τη χρήση 2012, ανακριβή, λόγω της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης στοιχείων, σε μεγάλη έκταση, σε ποσοστό περίπου 450% των δηλωθέντων και στην συνέχεια προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική υποβολή /25-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης, επικαλούμενος ότι δεν υφίσταται η παράβαση της έκδοσης ανακριβών αποδείξεων σε κάθε δε, περίπτωση, προκύπτει παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, επισημαίνονται τα εξής :

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 ελεύθεριο 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 την ΠΟΛ 89/15.05.1985 με θέμα «Ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία κηδειών»> ορίζεται ότι: « 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^η) 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 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 το **άρθρο 12 του Π.Δ. 186/92** όταν πραγματοποιούνται από τον αντιπρόσωπο δαπάνες για λογαριασμό τρίτου, τότε πρέπει τα στοιχεία να εκδίδονται στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, να αναγράφονται αυτές ως πληροφορικό στοιχείο επί των εκκαθαρίσεων και να παραδίδονται τα δικαιολογητικά στοιχεία στον εντολέα (αγοραστή ή λήπτη). Εάν τα φορολογικά στοιχεία εκδοθούν στο όνομα του αντιπροσώπου τότε καταχωρούνται στα έξοδα ή στις αγορές του και για την χρέωση αυτών πρέπει να προσυζητήσει την αμοιβή του ή αν πρόκειται για αγορές αγαθών, είναι δυνατόν να τιμολογήσει αυτές στον εντολέα. Σημειώνουμε δε ότι με τις διατάξεις του **αρ. 19 παρ. 5γ του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α)** ορίζεται ότι δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (Φ.Π.Α): « 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, και τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, απ' τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι :
«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: [...] α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.[...] 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..[.....] γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του

ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.[...]

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. ...»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι : « Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#) , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, η συνήθης για τον κλάδο αυτό πρακτική, έγκειται στη δυνατότητα που παρέχεται από το νόμο, να συμπεριλαμβάνουν στην Α.Π.Υ. που είχαν υποχρέωση να εκδώσουν, εκτός από τα ποσά που συνθέτουν την αμοιβή τους και κάθε άλλη δαπάνη που έκαναν οι ίδιοι για λογαριασμό του πελάτη τους. Συγκεκριμένα, σε ιδιαίτερο πίνακα της Α.Π.Υ., ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα να καταχωρήσει ποσά που κατέβαλε ο ίδιος και αφορούν αμοιβές τρίτων για τη συγκεκριμένη τελετή, υπό την προϋπόθεση να έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 19/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα, κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη σε ολόκληρη την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο (2006-2016) και συνεπώς τα ποσά που εισπράχθηκαν και αναγράφονται, ανά κατηγορία δαπάνης, θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία. Επειδή, κανένα παραστατικό δεν εκδόθηκε για τις αμοιβές αυτές και παρότι ζητήθηκε από τους ελεγκτές, ο ελεγχόμενος δεν υπέδειξε σε καμία περίπτωση τα πρόσωπα με τα οποία υποτίθεται ότι συναλλασσόταν συστηματικά για την ολοκλήρωση κάθε μιας τελετής. Αντιθέτως, ισχυρίστηκε ότι οι εντολές του – συγγενείς των νεκρών, ανέθεταν οι ίδιοι και κατέβαλλαν στη συνέχεια όλες τις επιμέρους αμοιβές στους τρίτους. Ο ισχυρισμός αυτός είναι απορριπτικός, δεδομένου ότι δεν συνάδει με τη συνήθη πρακτική η οποία είναι η ανάθεση εξ ολοκλήρου μιας κηδείας στο γραφείο τελετών, χωρίς άλλη εμπλοκή των συγγενών των θανόντος.

Επισημαίνεται ότι παρά την έλλειψη φωτοαντιγράφων των σχετικών παραστατικών και για λόγους χρηστής διοίκησης, από τον έλεγχο έγινε προσπάθεια σε ορισμένες κατηγορίες δαπανών για λογαριασμό του πελάτη, οι οποίες αφορούν δημόσιους φορείς, όπως τα δικαιώματα και τέλη που καταβάλλονται απ' τους συγγενείς των θανόντων και τις δαπάνες για νεκροκομιστές και στεφανοφορείς, προέβη σε διασταύρωση αυτών, μέσω των φορέων.

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

Επειδή κατ' αντιδιαστολή των παραπάνω, εφόσον δεν αποδεικνύεται η καταβολή των δαπανών για λογαριασμό των πελατών, θεωρείται ότι τα ποσά των δαπανών αυτών, τα οποία αναγράφονται διακεκριμένα στις εκδιδόμενες αποδείξεις, σε συνδυασμό και με το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι οι δαπάνες αυτές αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επί του ισχυρισμού, του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ /14-01-2019 συμπληρωματικού υπομνήματος** του προσφεύγοντος, περί αναλογικής εφαρμογής των αποφάσεων και /25-02-2014 αποφάσεων της Υπηρεσίας μας, σημειώνουμε

ότι απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθότι, αυτές αφορούν σε άλλα νομικά και πραγματικά περιστατικά (διαφορετική κύρωση - προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων) και δεν τυγχάνουν εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του

Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής /25-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. /19-12-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015, χρήσης 2012

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
31.268,31 χ 25%	7.817,08	7.817,08
15 χ 800,00 = 12.000/3	4.000,00	4.000,00
15 χ 600,00 = 9.000/3	3.000,00	3.000,00
Συνολικό πρόστιμο	14.817,08	14.817,08

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.