



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/6/2020

Αριθμός απόφασης: 1094

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Την από 18/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ....., κατά της με αρ./30-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, της με αρ./30-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, της με αρ./30-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και της με αρ./30-12-2019 Πράξης

Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 27/2/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 18/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού **632,35 €** (1.264,69 X 50%), λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σε δέκα (10) περιπτώσεις, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 5.498,67 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 5§5,8 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013, ως ίσχυε.
2. Με την με αριθμό/30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού **2.227,46 €** (4.454,92 X 50%), λόγω έκδοσης σαράντα πέντε (45) ανακριβών φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 18.835,29 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 5§5,8 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
3. Με την με αριθμό/30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού **1.063,08 €** (2.126,16 X 50%), λόγω έκδοσης είκοσι εννέα (29) ανακριβών φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 8.859,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 5§5,8 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
4. Με την με αριθμό/30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού **541,78 €** (1.083,56 X 50%), λόγω έκδοσης δέκα (10) ανακριβών φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 4.514,84 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 5§5,8 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5^{8Α} του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

Κατόπιν του με αριθμό πρωτ./19-10-2015 εγγράφου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης (αρ. εισερχ. πρωτ./23-10-2018 Δ.Ο.Υ. Καβάλας), με θέμα «Αποστολή Φακέλου Υπόθεσης/2018» και κατόπιν του υπ'αριθμ./22-10-2018 συμπληρωματικού εγγράφου της ως άνω υπηρεσίας (αρ. εισερχ. εγγράφου/24-10-2018 Δ.Ο.Υ. Καβάλας), που αφορά στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με δραστηριότητα «Υπηρεσίες εργολάβου επικήδειων τελετών, μνημόσυνων, κλπ», εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .../0/.../05-11-2018 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας για τη φορολογική περίοδο 1/1/2013 - 31/12/2018 ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Συγκεκριμένα, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συντάχθηκε και εστάλη στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας η από 17/10/2018 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. για τις χρήσεις 2012 – 2013 και τα φορολογικά έτη 2014 - 2018, όπου διαπιστώθηκαν τα εξής :

Στις 13/07/2018 και μετά την έκδοση της υπ. αρ./2018 εντολής ελέγχου υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης μετέβησαν στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντα προκειμένου να διενεργήσουν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο. Μετά την είσοδο στην επιχείρηση, ζητήθηκαν και επιδείχθηκαν τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) και τα εκδιδόμενα από την υποκείμενη στον νόμο 4308/2014 οντότητα τιμολόγια. Στην συνέχεια ζητήθηκαν και επιδείχθηκαν χειρόγραφες σημειώσεις του προσφεύγοντα και τρία μπλοκ αποδείξεων είσπραξης που βρισκόταν κατά την διάρκεια του ελέγχου στο γραφείο του υπευθύνου της επιχείρησης. Μετά τον έλεγχο των παραπάνω ανεπισήμων στοιχείων, θεωρήθηκε αναγκαίο από τους ελέγχοντες υπαλλήλους η κατάσχεση τους, προς περαιτέρω αξιοποίηση τους. Τέλος και πριν την αναχώρηση του ελέγχου από την έδρα της επιχείρησης, επιδόθηκε η υπ. αρ./2018 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων για τα έτη 2012 έως 2018, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε. Κατόπιν κατάσχεσης των προσκομισθέντων, εκδόθηκε η υπ. αρ./2018 εντολή ελέγχου επεξεργασίας του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα εξής :

- Από την σύγκριση των εκδοθέντων Α.Π.Υ. με τα στοιχεία που αναφέρονται στο υπ. αρ. πρωτ. ΕΜΠ.../10.09.2018 έγγραφο του Δημοτικού Κοιμητηρίου Καβάλας δεν προέκυψαν διαφορές για τα υπό έλεγχο φορολογικά έτη 2013, 2014, 2016, 2017, 2018, εκτός από την χρήση 2015, στην οποία διαπιστώθηκε η μη έκδοση μιας (1) Α.Π.Υ καθ. αξίας 460 €.

- Από τον έλεγχο δαπανών για λογαριασμό πελάτη προέκυψαν τα ακόλουθα :

A) Δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη που πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του προσφεύγοντα

Από τον έλεγχο των αναγραφόμενων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του προσφεύγοντα σε συνδυασμό με τις εγγραφές των βιβλίων της επιχείρησής του, διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία και ειδικότερα στο σκέλος των εξόδων των ετών 2013 - 2018 και δεν συμπεριλήφθησαν στις αντίστοιχες εκδιδόμενες Α.Π.Υ. στο σκέλος της αμοιβής, αλλά στο σκέλος των εξόδων. Συγκεκριμένα, στη χρήση 2013 εκδόθηκαν ανακριβείς Α.Π.Υ. σε τρεις (3) περιπτώσεις, στο φορολογικό έτος 2014 σε δυο (2) περιπτώσεις, στο φορολογικό έτος 2015 σε τρεις (3) περιπτώσεις, στο φορολογικό έτος 2017 σε επτά (7) περιπτώσεις και στο φορολογικό έτος 2018 σε τρεις (3) περιπτώσεις.

B) Δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη που πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του πελάτη.

Από τον έλεγχο των ληφθέντων – προσκομισθέντων δικαιολογητικών, που αφορούν σε δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη και οι εκδοθείσες Α.Π.Υ. φέρουν τα στοιχεία αυτών, διαπιστώθηκε ότι προσκομίσθηκαν όλα τα δικαιολογητικά εκτός των περιπτώσεων που αναφέρονται στους πίνακες όπως απεικονίζονται στις σελίδες 19-37 της από 30-12-2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Καβάλας. Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στους ως άνω πίνακες, ο προσφεύγων εξέδωσε :

Φορολογικό έτος 2015

Ανακριβείς Α.Π.Υ. κατά την χρονική περίοδο από 17.10.2015 έως 31.12.2015 σε 10 περιπτώσεις αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00 € κατά παράβαση 1§2, 5§5,8 και 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α § 1 του Ν. 4174/2013 πριν την αντικατάσταση του με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του ν.4410/2016.

Φορολογικό έτος 2016

Ανακριβείς Α.Π.Υ. σε 45 περιπτώσεις κατά παράβαση 1§2,5§5,8 και 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α § 1 του Ν. 4174/2013 πριν και μετά την αντικατάσταση του με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του ν.4410/2016.

Φορολογικό έτος 2017

Ανακριβείς Α.Π.Υ. σε 29 περιπτώσεις κατά παράβαση 1§2,5§5,8 και 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α § 1 του Ν. 4174/2013 μετά την αντικατάσταση του με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του ν.4410/2016.

Φορολογικό έτος 2018

Ανακριβείς Α.Π.Υ. σε 8 περιπτώσεις καθαρής αξίας 1.705,00€ κατά παράβαση 1§2,5§5,8 και 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α § 1 του Ν. 4174/2013 μετά την αντικατάσταση του με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του ν.4410/2016.

Στη συνέχεια, διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, δυνάμει της με αρ. .../5-11-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω υπηρεσίας στην επιχείρηση του προσφεύγοντα. Ο έλεγχος αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, όπως αυτά καταγράφονται στην από 17/10/2018 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013 και συντάχθηκε η από 30/12/2019 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους εξής λόγους:

1. Οι εγκύκλιοι – οδηγίες τις οποίες εφάρμοσε η φορολογική αρχή για να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις, δεν αποτελούν εκτελεστή πράξη και δεν είναι δεσμευτικές και ως εκ τούτου με τις εγκυκλίους δεν απειλούνται οι διοικούμενοι με κυρώσεις, ούτε δεσμεύουν την κρίση του Δικαστηρίου, εφόσον δεν έχουν ισχύ νόμου.
2. Οι αναγραφόμενες στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, διαπιστώσεις εδράζονται σε αυθαίρετη και διασταλτική ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 7 & 8 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 και του άρθρου 12 του ν. 4308/2014. Από την ανάγνωση των ως άνω διατάξεων διαπιστώνεται ότι στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, όταν αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και ότι σε αντίθετη περίπτωση θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία, αφού προκύπτει ότι εισπράχθηκαν αλλά δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους, πλην όμως ο νομοθέτης δε αρκείται μόνο σε αυτό, αλλά αξιώνει τα πρωτότυπα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα – πελάτη, να παραδίδονται πάραυτα στον ίδιο – πελάτη και όχι να παραμένουν στην κατοχή του εντολοδόχου. Περαιτέρω, στο σώμα εκάστης Α.Π.Υ. και συγκεκριμένα κάτω από την ανωτέρω ιδιαίτερη στήλη, αναγράφεται το κείμενο «βεβαιώνω ότι οι δαπάνες έγιναν με εντολή μου και για λογαριασμό μου και έλαβα τα παραστατικά των άνω δαπανών», δήλωση η οποία έχει τα χαρακτηριστικά της υπευθύνου δηλώσεως και συνάμα ομολογίας του κάθε πελάτη, η δε διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών αυτών δεν απορρέει από οποιαδήποτε συγκεκριμένη διάταξη νόμου, παρά μόνον από την με αριθμ 4942/29-04-2011 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία επικαλείται τις με αριθμ. Ε9053/ΠΟΛ. 89/15-5-1985 και 1139484/2521/Α0012/14-2-1995 Εγκυκλίου, οι οποίες ωστόσο δε θεσπίζουν υποχρεωτική ρύθμιση και δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το 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, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του καθ' ύλην αρμοδίου Υφυπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, περιέρχονται στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (νυν Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής των Δημοσίων Εσόδων) αρμοδιότητες που κατά την κείμενη νομοθεσία ασκούνται από τον Υπουργό Οικονομικών ή τον αρμόδιο Υφυπουργό ή τους προϊσταμένους των οργανικών μονάδων του Υπουργείου Οικονομικών, εντός του πεδίου των αρμοδιοτήτων τους, σχετικά με την οργάνωση και άσκηση της φορολογικής διοίκησης, την εφαρμογή της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας που άπτεται της είσπραξης εσόδων, καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση του έργου των υπαγόμενων στην αρμοδιότητά του οργανικών μονάδων του Υπουργείου Οικονομικών και των υπαλλήλων τους. Μεταξύ των αρμοδιοτήτων αυτών συμπεριλαμβάνεται και η έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών.(Δ6Α 1015212ΕΞ2013 – ΦΕΚ 130Β'/28-1-2013).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, οι εγκύκλιοι διαταγές **παρέχουν οδηγίες ή έκφραση αντιλήψεων σχετικά με την ορθή ερμηνεία νεοπαγούς εφαρμοστέου νόμου** ή κανονιστικής απόφασης ή την εφαρμογή τους σ' ένα ορισμένο θέμα. Γι' αυτό ονομάζονται ερμηνευτικές εγκύκλιοι κι έχουν ως σκοπό την ομοιόμορφη ερμηνεία κι εφαρμογή των νόμων και συνεπώς τον περιορισμό ανασφαλειών, που συνδέονται με τη νομική ερμηνεία. Ως εκ τούτου, εξομοιώνονται με τις διατυπωθείσες στην επιστήμη και τις διαμορφωθείσες στη νομολογία ερμηνείες, οι οποίες λαμβάνονται συχνά υπόψη για την αντιμετώπιση μιας συγκεκριμένης περίπτωσης. Σ' αυτήν την κατηγορία ανήκουν και οι πράξεις που απλώς κοινοποιούν το νόμο ή τη διοικητική κανονιστική απόφαση, καθώς κι εκείνες με τις οποίες παρέχονται συστάσεις όπως τηρηθεί σ' ένα συγκεκριμένο θέμα ορισμένος τρόπος ενεργείας. (Γέροντας Α., Οι Εγκύκλιοι, νομική φύση, διακρίσεις, δικαστικός έλεγχος, 1993 Αθήνα-Κομοτηνή).

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις **άρθρου 9 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: « 2.Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογούμενων.... 5.Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δε θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση».

Επειδή, στο άρθρο **64** του **Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει για τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ορίζει στις παραγράφους 5, 7 και 10 του **άρθρου 5** ότι : «*5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Στην παρ. 1 του **άρθρου 7**, ότι : « *Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου....*»*

Επειδή με την αριθ. **Ε.9053/ΠΟΛ. 89/15-5-1985**, εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται διευκρινίσεις ως προς τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών. Ειδικότερα στην παράγραφο 3 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι, 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 τον δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.».

Επειδή στην με αριθ. **Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988** εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι τα έξοδα που πραγματοποιούν τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους προκειμένου να μην

ληφθούν υπόψη στην φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α., θα πρέπει : α) να καταχωρίζονται σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου εσόδων – εξόδων, β) να αναγράφονται χωριστά στην ΑΠΥ και γ) τα πρωτότυπα παραστατικά να αποδίδονται στον πελάτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 19 του κώδικα Φ.Π.Α.. Ωστόσο, για λόγους τεκμηρίωσης του ύψους των εν λόγω δαπανών είναι σκόπιμο να διατηρούνται από την επιχείρηση αντίγραφα των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν παραστατικά ή στοιχεία, ο μόνος σύννομος τρόπος για την είσπραξη αυτών από τον πελάτη, είναι να περιληφθούν αυτές στην αμοιβή του επιτηδευματία.

Επειδή σύμφωνα με το αριθ.Πρωτ.**Δ15β 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 ρητή 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, για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των συγγενών του θανόντος, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ. τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, εφόσον σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι, για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των πιο

πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ. 1139484/2521/A0012/14-2-1995)[ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαϊτης, 2011, Θ.4.7.9, σελ. 279], διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα, αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ. 7.78, σελ. 740]. Οι δαπάνες αυτές θεωρείται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα βιβλία από τις επιχειρήσεις αυτές. (Εγκ. Σ. 430/34/ΠΟΛ. 48/9-2-1988) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαϊτης, 2011, Θ.6.1.1, σελ. 332].

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

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων εξέδωσε Α.Π.Υ., στις οποίες ανέγραφε την αμοιβή της και σε ξεχωριστή στήλη τις δαπάνες στις οποίες προέβαινε για λογαριασμό των πελατών της, χωρίς να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των Α.Π.Υ. δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν αυτούς.

Επειδή η διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών απορρέει, τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4093/2012, όσο και από τις διατάξεις του άρθρου 7 του νεότερου νόμου 4308/2014.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος της, κατά το άρθρο 65 του ν. 4174/2013, απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων, δεν προσκόμισε τόσο στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, όσο και κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη για τα φορολογικά έτη 2015 – 2018, συνεπώς τα ποσά που εισπράχθηκαν και αναγράφονται, ανά κατηγορία δαπάνης, θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/12/2019 Έκθεση Ελέγχου προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμό/30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	632,35 €	632,35 €

2. Η με αριθμό/30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.227,46 €	2.227,46 €

3. Η με αριθμό/30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.063,08 €	1.063,08 €

4. Η με αριθμό/30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	541,78 €	541,78 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.