



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-07-2020

Αριθμός απόφασης: 1278

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **04/03/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της υπ'αριθμ...../03-02-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017,

- β) της υπ'αριθμ...../03-02-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2018,
- γ) της υπ'αριθμ...../03-02-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2017,
- δ) της υπ'αριθμ...../03-02-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, και
- ε) της υπ'αριθμ...../03-02-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 6.** α) την υπ'αριθμ...../03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017,
- β) την υπ'αριθμ...../03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2018,
- γ) την υπ'αριθμ...../03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2017,
- δ) την υπ'αριθμ...../03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, και
- ε) την υπ'αριθμ...../03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 7.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 8.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../04-03-2020 ενδικοφανούς προσφυγής, της ομόρρυθμης εταιρίας «..... ΟΕ», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.800,00€ λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ.3 του Ν 3842/2010, όπως έχει τεθεί και ισχύει με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν 4446/2016, σε είκοσι οκτώ (28) περιπτώσεις, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ.1ζ και παρ.2 περ.θ' του Ν. 4174/2013.

Με τη με αριθμό/03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 3.600,00€ λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ.3 του Ν 3842/2010, όπως έχει τεθεί και ισχύει με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν 4446/2016, σε τριάντα έξι (36) περιπτώσεις, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ.1ζ και παρ.2 περ.θ' του Ν. 4174/2013.

Με τη με αριθμό/03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.617,99€ λόγω:

α) ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τέλεση κηδειών σε ογδόντα τρεις (83) περιπτώσεις κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν 4410/2016.

β) μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου για τέλεση μνημοσύνου σε δυο (2) περιπτώσεις κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν 4410/2016.

Με τη με αριθμό/03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 1.710,45€ λόγω:

α) ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τέλεση κηδειών σε πενήντα δυο (52) περιπτώσεις κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν 4410/2016.

β) μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου για τέλεση μνημοσύνου σε μια (1) περίπτωση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν 4410/2016.

Με τη με αριθμό/03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.266,16€ λόγω ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τέλεση κηδειών σε ογδόντα μία (81) περιπτώσεις κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν 4410/2016.

Οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου εδράζονται επί της από 20-11-2019 έκθεσης ελέγχου –επεξεργασίας εγαρμογής διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ’αριθμ...../2018 εντολής ελέγχου και των υπ’ αριθμ...../13-03-2019 και/10-06-2019 εντολών επεξεργασίας.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

Α) Κατά το φορολογικό έτος 2016

1) Ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, για τέλεση κηδειών σε ογδόντα μία (81) περιπτώσεις με συνολική αξία ανακρίβειας 23.826,55€ (συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας

19.294,22€ πλέον ΦΠΑ 4.532,33€). Ειδικότερα, ο προσφεύγων εξέδωσε Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, με διαχωρισμό του κόστους – δαπανών σε «παροχές γραφείου» και σε «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη». Αυτός ο διαχωρισμός αφορούσε, στη με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία του αποτύπωση, ότι οι πρώτες αφορούσαν παροχές, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από το ίδιο το γραφείο τελετών, ενώ οι δεύτερες σε δαπάνες-παροχές, οι οποίες δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από το γραφείο τελετών, όπως δικαιώματα νεκροταφείου, εργάτες ταφής, αγγελίες (σε εφημερίδες και άλλα μέσα), περιποίηση νεκρού, λεωφορεία, ταξί, ενοίκιο αίθουσας δεξιώσεων, στολισμό ναού κλπ. Επειδή, με βάση τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20-11-2019, έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες που διενεργήθηκαν για λογαριασμό του πελάτη, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.

Β)Κατά το φορολογικό έτος 2017

1) Ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, για τέλεση κηδειών σε ογδόντα τρεις (83) περιπτώσεις με συνολική αξία ανακρίβειας 26.647,56€ (συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 21.489,97€ πλέον ΦΠΑ 5.157,59€). Ειδικότερα, ο προσφεύγων εξέδωσε Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, με διαχωρισμό του κόστους – δαπανών σε «παροχές γραφείου» και σε «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη». Αυτός ο διαχωρισμός αφορούσε, στη με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία του αποτύπωση, ότι οι πρώτες αφορούσαν παροχές, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από το ίδιο το γραφείο τελετών, ενώ οι δεύτερες σε δαπάνες-παροχές, οι οποίες δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από το γραφείο τελετών, όπως δικαιώματα νεκροταφείου, εργάτες ταφής, αγγελίες (σε εφημερίδες και άλλα μέσα), περιποίηση νεκρού, λεωφορεία, ταξί, ενοίκιο αίθουσας δεξιώσεων, στολισμό ναού κλπ. Επειδή, με βάση τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20-11-2019, έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες που διενεργήθηκαν για λογαριασμό του πελάτη, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017.

2)Μη έκδοση απόδειξης παραχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για τέλεση μνημοσύνου σε δυο (2) περιπτώσεις με συνολική αξία μη έκδοσης 405,00€ (καθαρή αξία 362,62€ πλέον ΦΠΑ 78,38€).

3)Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ.3 του Ν 3842/2010, όπως έχει τεθεί και ισχύει με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν 4446/2016, σε είκοσι οκτώ (28) περιπτώσεις.

Γ)Κατά τη φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-07-2018

1) Ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, για τέλεση κηδειών σε πενήντα δυο (52) περιπτώσεις με συνολική αξία ανακρίβειας 17.544,54€ (συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 14.148,91€ πλέον ΦΠΑ 3.395,74€). Ειδικότερα, ο προσφεύγων εξέδωσε Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, με διαχωρισμό του κόστους – δαπανών σε «παροχές γραφείου» και σε «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη». Αυτός ο διαχωρισμός αφορούσε, στη με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία του αποτύπωση, ότι οι πρώτες αφορούσαν παροχές, οι οποίες

πραγματοποιήθηκαν από το ίδιο το γραφείο τελετών, ενώ οι δεύτερες σε δαπάνες-παροχές, οι οποίες δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από το γραφείο τελετών, όπως δικαιώματα νεκροταφείου, εργάτες ταφής, αγγελίες (σε εφημερίδες και άλλα μέσα), περιποίηση νεκρού, λεωφορεία, ταξί, ενοίκιο αίθουσας δεξιώσεων, στολισμό ναού κλπ. Επειδή, με βάση τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20-11-2019, έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες που διενεργήθηκαν για λογαριασμό του πελάτη, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/07/2018.

2) Μη έκδοση απόδειξης παραχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για τέλεση μνημοσύνου σε μία (1) περίπτωση με συνολική αξία μη έκδοσης 130,00€ (καθαρή αξία 104,84€ πλέον ΦΠΑ 25,16€).

3) Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ.3 του Ν 3842/2010, όπως έχει τεθεί και ισχύει με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν 4446/2016, σε τριάντα έξι (36) περιπτώσεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη:

- 1) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Με την με αριθμ. 37/2020 πράξη επιβολής προστίμου, η οποία αφορά το φορολογικό έτος 2017, εφαρμόστηκε από τη φορολογική διοίκηση η νέα διάταξη της περίπτωσης ιζ' της παραγράφου 1 και η περίπτωση θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, που τέθηκαν με την παρ.4^α του άρθρου 12 του Ν 4474/2017 (έναρξη ισχύος από τη δημοσίευση, ήτοι από 07-06-2017), χωρίς να αφεθεί ικανός χρόνος για συμμόρφωση.
- 2) Οι με αριθμ...../2020 και/2020 πράξεις επιβολής προστίμου, αφορούν αμφότερες το φορολογικό έτος 2017 και οι με αριθμ...../2020 και/2020 πράξεις επιβολής προστίμου, αφορούν αμφότερες το φορολογικό έτος 2018 . Από το σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων αλλά και την συναφή έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι αφορούν τις ίδιες αποδιδόμενες παραβάσεις και συνεπώς αλληλοκαλύπτονται, με αποτέλεσμα την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής ουχί δις εν τω αυτώ (ne bis in idem).
- 3) Παράτυπη και παράνομη η κατάσχεση στοιχείων και εγγράφων άλλης επιχείρησης, καθώς η εντολή ελέγχου αφορούσε την ατομική του επιχείρηση (.....).
- 4) Παραβίαση της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, πάγια και διαρκής πρακτική των γραφείων τελετών σε σχέση με τις δαπάνες τρίτων.
- 5) Η φορολογική διοίκηση φέρει το βάρος της απόδειξης, το αν και κατά πόσο έχουν προαγματοποιηθεί οι συγκεκριμένες δαπάνες.
- 6) Τα ποσά που αναφέρονται στον πίνακα χρήσης 2016 δεν αντιστοιχούν στην αιτιολογία της υπ'αριθμ...../2020 πράξης επιβολής προστίμου.
- 7) Τα εξοδολόγια δεν αποτελούν αποδεικτικό στοιχείο, ούτε βάσιμη απόδειξη για τη

στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 την 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).

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, " 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, στην περίπτωση ιζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως αυτή προστέθηκε με την περίπτωση α της [παρ.4 του άρθρου 12 του Ν.4474/2017](#) και ισχύει από 07-06-2017, 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](#) (Α' 58).".

Επειδή, στην περίπτωση θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτή προστέθηκε με την περίπτωση β της [παρ.4 του άρθρου 12 του Ν.4474/2017](#) και ισχύει από 07-06-2017, ορίζεται ότι " 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, η υποχρέωση για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων αξίας πεντακοσίων ευρώ (500,00€) και άνω, με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, θεσπίσθηκε ήδη από την 22-12-2016 με την παράγραφο 2 του άρθρου 69 του Ν 4446/2016, η οποία αντικατέστησε την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν 3842/2010, χωρίς εντούτοις να προβλέπεται κύρωση στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) μέχρι την 06-06-2017.

Επειδή, η περίπτωση ιζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την οποία προβλέπεται η επιβολή προστίμου στην περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του Ν 3842/2010, προστέθηκε με την παρ.4 του άρθρου 12 του Ν 4474/2017 και ισχύει από την 07-06-2017 και έπειτα.

Επειδή, από την 22-12-2016, ημερομηνία κατά την οποία θεσπίζεται η υποχρέωση εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων αξίας πεντακοσίων ευρώ (500,00€) και άνω, με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, μέχρι την 07-06-2017, ημερομηνία κατά την οποία προβλέφθηκε η επιβολή προστίμου για τις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης στην ως άνω υποχρέωση, παρήλθε χρονικό διάστημα ικανό (περίπου έξι μήνες) για την προσαρμογή των φορολογουμένων στις νέες διατάξεις.

Επειδή, η με αριθμ...../2020 πράξη επιβολής προστίμου αφορά το φορολογικό έτος 2017 και περιλαμβάνει τις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, που εκδόθηκαν και δεν εξοφλήθηκαν από 07-06-2017 και μετά, με τον ενδεδειγμένο τρόπο, όπως ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις.

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 της 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.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τόσο από το σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, όσο και τη συναφή έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι οι με αριθμ...../03-02-2020 και/03-02-2020 πράξεις επιβολής προστίμου αφορούν αμφότερες το φορολογικό έτος 2017, ωστόσο δεν αφορούν τις ίδιες αποδιδόμενες παραβάσεις.

Ειδικότερα, η με αριθμ./03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, αφορά τη μη συμμόρφωση του προσφεύγοντα με τις υποχρεώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του Ν 3842/2010 σε είκοσι οκτώ (28) περιπτώσεις, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 13-14 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στην περίπτωση ιζ'της παραγράφου 1 και την περίπτωση θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013.

Η με αριθμ...../03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, αφορά την ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών σε ογδόντα τρεις (83) περιπτώσεις, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 7-9 και 12 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, καθώς και τη μη έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για τέλεση μνημοσύνου σε δύο (2) περιπτώσεις, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στη σελίδα 12 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 58^Α του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν 4410/2016..

Επειδή, επιπλέον, τόσο από το σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, όσο και τη συναφή έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι οι με αριθμ...../03-02-2020 και/03-02-2020 πράξεις επιβολής προστίμου αφορούν αμφότερες το φορολογικό έτος 2018, ωστόσο δεν αφορούν τις ίδιες αποδιδόμενες παραβάσεις.

Ειδικότερα, η με αριθμ./03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, αφορά τη μη συμμόρφωση της προσφεύγουσας με τις υποχρεώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του Ν 3842/2010 σε τριάντα έξι (36) περιπτώσεις, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στη σελίδα 14 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στην περίπτωση ιζ'της παραγράφου 1 και την περίπτωση θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013.

Η με αριθμ...../03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, αφορά την ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών σε πενήντα δυο (52) περιπτώσεις, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 9-10 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, καθώς και τη μη έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου εσόδου για τέλεση μνημοσύνου σε μια περίπτωση, η οποία αναφέρεται αναλυτικά στη σελίδα 13 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 58^Α του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν 4410/2016.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **23 του Ν.4174/2013** «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» ορίζεται ότι :

“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης,

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.”

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ’ αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **24 του Ν.4174/2013** «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» ορίζεται ότι :

“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των

εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή».

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση **δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.**

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν 4174/2013 “ 1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.”

Επειδή, στις 13-07-2018, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την υπ’αριθμ...../2018 εντολή ελέγχου της υπηρεσίας τους, με την οποία τους δόθηκε εντολή ελέγχου τριών (οποιοιδήποτε) επιχειρήσεων στο Ν. Καβάλας με αντικείμενο εργασιών «Γραφείο Τελετών», μετέβησαν στην επιχείρηση του του, επί της οδού και 18 στην Καβάλα, προκειμένου να διενεργήσουν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο.

Κατά την διάρκεια του ελέγχου βρέθηκαν εξοδολόγια τελετής και φωτοαντίγραφα βιβλίου εσόδων – εξόδων της προσφεύγουσας επιχείρησης “..... ΟΕ” με ΑΦΜ:082467388, τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ’αρ./13-07-2018 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων. Επίσης βρέθηκαν τρία ημερολόγια (ημεροδείκτες) των ετών 2016, 2017 και 2018 στα οποία ήταν καταχωρημένες οι κηδείες που πραγματοποιήθηκαν από τα δύο ανωτέρω γραφεία τελετών, με ΑΦΜ:..... και “..... ΟΕ” με ΑΦΜ:.....

Με την με αριθμ...../2018 έκθεση κατάσχεσης, κατασχέθηκαν:

- 1)Εξοδολόγια τελετής, αρίθμησης του συνεργείου ελέγχου σελίδες 1-13, εκ των οποίων οι σελίδες με αύξοντα αριθμό 3, 4 και 13 αφορούν κηδείες που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση «..... Ο.Ε.».
- 2)Διάφορα ανεπίσημα έγγραφα, αρίθμησης του συνεργείου ελέγχου σελίδες 1-15, εκ των οποίων στις σελίδες με αύξοντα αριθμό 2-6 και 9, 10, 12 και 14-15 αναγράφονται στοιχεία σχετικά με υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από την επιχείρηση «..... Ο.Ε.».
- 3)Φωτοαντίγραφα από εκτυπώσεις βιβλίου εσόδων-εξόδων σελ.123, 135-138 μηνών Δεκεμβρίου 2016, Δεκεμβρίου 2017, Ιανουαρίου 2018, Φεβρουαρίου 2018, Μαρτίου 2018.
- 4)Ημεροδείκτης 2016 αρίθμησης του συνεργείου ελέγχου σελίδες 1-416.
- 5)Ημεροδείκτης 2017 αρίθμησης του συνεργείου ελέγχου σελίδες 1-339.
- 6)Ημεροδείκτης 2018 αρίθμησης του συνεργείου ελέγχου σελίδες 1-205.

Με την αριθμ.319/2018 έκθεση κατάσχεσης, κατασχέθηκαν:

- 1)Φωτοαντίγραφα απλογρ.βιβλίου (εσόδων-εξόδων)
- 2)Ανεπίσημες σελίδες «εξοδολόγιο τελετής» αρίθμησης του συνεργείου ελέγχου σελίδες1-8

Επειδή, η με αριθμ...../2018 εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος, δεν αφορούσε αποκλειστικά την ατομική επιχείρηση του «.....», αλλά περιόριζε το συνεργείο ελέγχου μόνο ως προς την περιοχή της δραστηριότητας και το αντικείμενο εργασιών.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο έλεγχος έχει τη δυνατότητα να κατάσχει, πέρα από τα βιβλία και στοιχεία που τηρούνται και η τήρησή τους προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία, αλλά και οποιοδήποτε ανεπίσημο βιβλίο, έγγραφο, αρχείο ή στοιχείο, που θεωρεί αναγκαίο, προκειμένου να διαφυλαχθεί η αποδεικτική αξία των κατασχεμένων

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι "Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: "Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπρώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς".

Επειδή, στην παράγραφο 12 του άρθρου 3 του Ν 4308/2014, ορίζεται το περιοχόμενο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, όπου καταχωρούνται " α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος."

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: "1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση...

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας...

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα...

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...».

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: "1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος...

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης...

11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την

υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) "Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)....., β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.".

Επειδή, με την υπ' αριθ. Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 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, 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 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 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 έκδοση των στοιχείων αυτών στο όνομα των πελατών τους.

Επειδή, για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των συγγενών του θανόντος, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ. εφόσον σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, 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/Α0012/14.2.1995) [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, ο επιτηδευματίας γενικά, κατά την παροχή των υπηρεσιών του, πραγματοποιεί δαπάνες, οι οποίες τις περισσότερες φορές είναι στενά συνυφασμένες με την συγκεκριμένη υπηρεσία. Οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται κατ’ εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, άρα τα δικαιολογητικά στοιχεία πρέπει να εκδίδονται στο όνομα του πελάτη και να παραδίδονται σ’ αυτόν. Η αναγραφή τους επί των ΑΠΥ δεν είναι υποχρεωτική, πλην όμως στην περίπτωση αυτή πρέπει να παραδίδονται άμεσα στον ενδιαφερόμενο, ιδιαίτερα εάν πρόκειται για επιχειρηματική δαπάνη. Εάν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του επιτηδευματία, τότε καταχωρούνται στα έξοδά του και αυξάνεται ισόποσα η αμοιβή του. Δεν απαιτείται οι δαπάνες αυτές να αναφερθούν – αναλυθούν επί των ΑΠΥ. Όταν στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, ουσιαστικά προς εκκαθάριση λογαριασμού, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και αντιθέτως στον επιτηδευματία θα θεωρηθούν ως αμοιβή του, αφού προκύπτει ότι εισπράχθησαν και δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους (ανάλωση αυτών) [ΕΛΠ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2015, Θ.12.60, σελ. 712].

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α του Ν 4174/2013 “ *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.”

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 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 από 20-11-2019 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υπηρεσίας Ερευνών και

διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), από την επεξεργασία των ληφθέντων-προσκομισθέντων δικαιολογητικών που αφορούσαν δαπάνες για λογαριασμό πελάτη, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση της προσφεύγουσας

Κατά το φορολογικό έτος 2017

Α)σε ογδόντα τρεις (83) περιπτώσεις, ανέγραψε επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, δαπάνες για λογαριασμό των πελατών της, για τις οποίες δεν υπήρχαν παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών της.

Κατά το φορολογικό έτος 2018

Β) σε πενήντα δυο (52) περιπτώσεις, ανέγραψε επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, δαπάνες για λογαριασμό των πελατών της, για τις οποίες δεν υπήρχαν παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών της.

Κατά το φορολογικό έτος 2016

Γ) σε ογδόντα μια (81) περιπτώσεις, ανέγραψε επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, δαπάνες για λογαριασμό των πελατών της, για τις οποίες δεν υπήρχαν παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών της.

Συνεπώς, οι παραπάνω δαπάνες θα έπρεπε να τιμολογηθούν ως αμοιβή της επιχείρησης του προσφεύγοντα για το σύνολο των υπηρεσιών που σχετίζονται με την τέλεση της κηδείας.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία φέρει το βάρος της, κατά το άρθρο 65 του ν. 4174/2013, απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων, δεν προσκόμισε, κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα στοιχείο ή δικαιολογητικό προς απόδειξη του ισχυρισμού της, ότι οι αμοιβές που είχε λάβει αποτελούν «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη».

Επειδή, η υποχρέωση της προσφεύγουσας για την τεκμηρίωση κάθε συναλλαγής και τη διασφάλιση της ύπαρξης αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας για κάθε συναλλαγή, έτσι ώστε να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου, απορρέει ευθέως από τις διατάξεις του Ν 4308/2014.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που

έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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

Επειδή, από την επεξεργασία των στοιχείων που κατασχέθηκαν από την Υ.ΕΔ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με τις υπ' αριθμ..... και/13-07-2018 εκθέσεις κατάσχεσης, διαπιστώθηκε ότι για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, η προσφεύγουσα εισέπραξε δαπάνες, που ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών της. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών της και συνεπώς δεν αποτελούσαν αμοιβή.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι πράξεις περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησής αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, δεν παραβιάστηκε η αρχή 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, στην προκειμένη περίπτωση δεν διαπιστώθηκε η Διοίκηση να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του. Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ποσά που αναφέρονται στον πίνακα χρήσης 2016, στη σελίδα 5 και επόμενες, της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, δεν αντιστοιχούν στην αιτιολογία της υπ' αριθμ...../2020 πράξης επιβολής προστίμου.

Επειδή, με τη με αριθμό/03-02-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.266,16€ λόγω ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τέλεση κηδειών σε ογδόντα μια (81) περιπτώσεις, με συνολική αξία ανακρίβειας 23.826,55€ (συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 19.294,22€ πλέον ΦΠΑ 4.532,33€).

Από τις σελίδες 5-7 και 11 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου προκύπτει τόσο ο συνολικός αριθμός των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν ανακριβώς (81), όσο και η συνολική αξία ανακρίβειας, ήτοι 23.826,55€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 04-03-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ. /03-02-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2017	2.800,00€	2.800,00€
Υπ'αριθμ. /03-02-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2018	3.600,00€	3.600,00€
Υπ'αριθμ. /03-02-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 ^α του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2017	2.617,99€	2.617,99€
Υπ'αριθμ. /03-02-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 ^α του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2018	1.710,45€	1.710,45€
Υπ'αριθμ. /03-02-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 ^α του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2016	2.266,16€	2.266,16€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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